MARINA MEIRELLES SOBREIRA KREPEL

**SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS NAS CONVENÇÕES
INTERNACIONAIS CONTRA DUPLA TRIBUTAÇÃO.**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

**ORIENTADOR:
PROFESSOR ASSOCIADO PAULO AYRES BARRETO**

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO**

São Paulo - SP

2015

MARINA MEIRELLES SOBREIRA KREPEL

**SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS NAS CONVENÇÕES
INTERNACIONAIS CONTRA DUPLA TRIBUTAÇÃO.**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para exame de qualificação, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob orientação do Professor Associado Paulo Ayres Barreto.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo - SP

2015

Autorizo a reprodução e divulgação parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Krepel, Marina Meirelles Sobreira

K 92s   Solução de controvérsias nas convenções internacionais contra dupla tributação / Marina Meirelles Sobreira Krepel. -- São Paulo: USP / Faculdade de Direito, 2014.
221 f.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Ayres Barreto
Dissertação (Mestrado), Universidade de São Paulo, USP, Programa de Pós-Graduação em Direito, Direito Econômico, Financeiro e Tributário, 2014.

1. Bitributação. 2. Acordos internacionais.
3. Arbitragem. 4. Direito tributário I. Barreto, Paulo Ayres. II. Título.

CDU

Banca Examinadora:

---

*À minha família Antonio Carlos, Monica, Natália e
João Paulo, que sempre foram essenciais na minha vida.*

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer primeiramente a todos que participaram comigo dessa jornada, fornecendo palavras de incentivo e carinho que possibilitaram o meu crescimento acadêmico e o aprimoramento deste estudo.

Muito abrigada aos meus pais, Antônio Carlos e Monica, e à minha irmã, Natália, por acreditarem em mim, demonstrarem seu amor incondicional e estarem sempre presentes mesmo quando eu estava ausente.

Agradeço ao João Paulo, meu marido, amigo, companheiro e confidente, por toda paciência e compreensão nos momentos de dificuldade enfrentados e por todo afeto demonstrado nesse período. Seu empenho e seu carinho sempre foram fundamentais para mim.

Ao meu orientador, Professor Paulo Ayres Barreto, agradeço a atenção, os conselhos e o constante incentivo e estímulo ao desenvolvimento de minha experiência acadêmica. Sua dedicação e suporte aos alunos demonstram a grande seriedade com que atua em seus projetos, sem se afastar dos princípios e valores essenciais ao estímulo de nossa profissão.

Ao Professor Heleno Taveira Torres agradeço por todo apoio e confiança depositados em mim durante nosso contato acadêmico, que foram essenciais à conclusão do presente estudo.

Por fim, agradeço também aos membros da banca de qualificação, Drs. Igor Mauler Santiago e Ana Cláudia Akie Utumi, e aos membros da banca examinadora pela disponibilidade e competência na avaliação do meu trabalho.

RESUMO

KREPEL, Marina Meirelles Sobreira. **Solução de Controvérsias nas Convenções Internacionais contra Dupla Tributação**. 221 páginas. Grau Mestrado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 05.01.2015.

O presente estudo trata do procedimento amigável e da arbitragem como métodos de solução de controvérsias envolvendo a dupla tributação no âmbito das convenções internacionais celebradas por diversos países. Com efeito, em virtude do desenvolvimento das tratativas comerciais, são recorrentes as discussões relativas à soberania dos países e ao limite de sua competência tributária, sendo que as convenções internacionais para evitar a dupla tributação surgiram como mecanismos para conciliação dos interesses dos Estados Contratantes e de seus contribuintes. Ocorre, contudo, que os acordos internacionais nem sempre são suficientes para dirimir todos os conflitos envolvendo a dupla tributação, exigindo-se a adoção de outros mecanismos, i.e. procedimento amigável e arbitragem, conforme previstos no artigo 25, da Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico. O procedimento amigável permite a negociação entre dois ou mais países visando solucionar eventual conflito surgido no âmbito da aplicação da convenção internacional, bem assim a integração de seu conteúdo e a resolução de problemas interpretativos que podem desvirtuar seu fim. A arbitragem, por sua vez, possibilita a composição pacífica dos Estados Contratantes mediante a submissão da controvérsia à apreciação de um tribunal arbitral composto por sujeitos altamente capacitados e com expertise sobre a matéria. Apesar das inúmeras vantagens apresentadas por esses mecanismos, o Brasil não adota o procedimento amigável e ainda não incluiu a arbitragem em suas convenções internacionais, de modo que é imperativo o estudo de referido tema para o incremento e a harmonização das relações internacionais mantidas pelo país e seus contribuintes.

Palavras-chave: Direito Tributário. Convenções Internacionais. Dupla Tributação. Procedimento amigável. Arbitragem.

ABSTRACT

KREPEL, Marina Meirelles Sobreira. **Dispute Settlement in International Conventions against Double Taxation**. 221 pages. Degree Master – Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 01.05.2015.

The present study deals with the mutual agreement procedure and arbitration as methods of resolving disputes involving double taxation in tax treaties signed by several countries. Indeed, due to the development of commercial trades are currently the discussions on the sovereignty of states and the limit of its tax competence, so the tax treaties for the avoidance of double taxation have emerged as mechanisms for reconciling the interests of the Contracting States and its taxpayers. However, these tax treaties are not always sufficient to resolve all conflicts of double taxation by requiring the adoption of other mechanisms, such as mutual agreement procedure and arbitration as provided for in Article 25 of the Model Convention of the Organization for Economic Co-operation and Economic Development. The mutual agreement procedure allows the negotiation between two or more countries to resolve any conflicts arising in the scope of tax treaty, as well as the integration of content and the resolution of interpretive issues that can prejudice its finality. Arbitration, on the other side, enables the peaceful settlement of the Contracting States through the submission of the dispute before an arbitral tribunal composed of highly trained individuals and expertise on the matter. Despite the many advantages presented by these mechanisms, Brazil does not adopt the mutual agreement procedure and the arbitration is not yet included in their tax treaties, so it is imperative the study of theme for the improvement and harmonization of international relations retained by country and its taxpayers.

Key words: Tax Law. Tax Treaties. Mutual Agreement Procedure. Arbitration.

SUMÁRIO.

Introdução.	11
1. Relações entre os países no âmbito internacional.	16
1.1. A questão da soberania dos países.	16
1.2. As fontes de Direito Internacional.	18
1.2.1. Convenções internacionais.	20
1.2.2. Costumes internacionais.	20
1.2.3. Princípios gerais do Direito Internacional.	21
1.2.4. Jurisprudência.	22
1.2.5. Doutrina.	23
1.3. Relações entre Direito Internacional e o Direito Interno. Adoção do monismo ou dualismo.	24
1.4. A eventual hierarquia existente entre o Direito Internacional e o Direito Interno. Jurisprudência pátria sobre o tema.	30
1.5. O artigo 98, do Código Tributário Nacional.	38
2. Os conflitos envolvendo questões de Direito Tributário Internacional.	48
2.1. Ocorrência da dupla tributação como uma violação ao princípio-garantia da segurança jurídica.	51
2.2. Hipóteses de ocorrência da dupla tributação internacional. Adoção de distintos elementos de conexão.	53
3. As convenções internacionais para evitar a dupla tributação.	62
3.1. O surgimento das convenções internacionais para evitar a dupla tributação.	62
3.2. Os objetivos das convenções internacionais para evitar a dupla tributação.	67
3.3. A interpretação das convenções internacionais para evitar a dupla tributação.	72
3.4. A questão envolvendo as qualificações na interpretação das	80

convenções internacionais.

4.	Métodos de solução de conflitos no Direito Internacional Público.	86
4.1.	Meios diplomáticos.	87
4.2.	Meios políticos.	90
4.3.	Meios jurisdicionais.	91
5.	Os métodos de solução de conflitos nas convenções internacionais para evitar a dupla tributação.	93
5.1.	Procedimento amigável.	95
5.2.	Espécies de procedimento amigável.	98
5.2.1.	Procedimento amigável individual ou em sentido estrito (“ <i>specific case provision</i> ”).	99
5.2.2.	Procedimento amigável interpretativo (“ <i>interpretation provision</i> ”).	100
5.2.3.	Procedimento amigável integrativo (“ <i>integrative provision</i> ”).	101
5.3.	O Acordo de Preços Antecipados (“APA”).	102
5.4.	Instauração do procedimento amigável e suas regras de aplicação.	108
5.5.	Efeitos do procedimento amigável perante órgãos internos, administrativos e judiciais.	115
5.6.	Execução dos acordos amigáveis celebrados pelos Estados Contratantes.	118
6.	A arbitragem nas convenções internacionais para evitar a dupla tributação.	122
6.1.	Evolução histórica do instituto da arbitragem nas convenções internacionais para evitar a dupla tributação.	124
6.2.	Questões procedimentais e possibilidades concretas relativas à sua aplicação.	128
6.3.	Existência de Cortes Internacionais para solução de conflitos em matéria de convenções internacionais para evitar a dupla	140

	tributação.	
6.4.	Execução das decisões arbitrais e judiciais fundadas em conflitos decorrentes convenções internacionais para evitar a dupla tributação.	147
7.	Possibilidade de utilização do procedimento amigável e da arbitragem nas convenções internacionais para evitar a dupla tributação celebradas pelo Brasil.	151
7.1.	Dificuldades e possíveis soluções que permitam a utilização concreta dos métodos.	151
7.1.1.	Violação ao princípio da legalidade.	154
7.1.2.	Indisponibilidade do crédito tributário.	156
7.1.3.	Impossibilidade de renúncia de receitas.	160
7.1.4.	Ilegitimidade dos acordos ou sentenças arbitrais.	162
7.1.5.	Impossibilidade de exclusão da apreciação do poder judiciário de lesão ou ameaça ao direito.	163
7.2.	Adoção efetiva pelo Brasil dos mecanismos previstos no artigo 25 da Convenção Modelo da OCDE.	166
	Conclusões e considerações finais.	169
	Anexos.	176
	Anexo 01. Convenções internacionais para evitar a dupla tributação celebradas pelo Brasil.	176
	Anexo 02. Levantamento realizado pela OCDE envolvendo os casos submetidos ao procedimento amigável.	191
	Anexo 03. Modelo de convenção arbitral fornecido pela OCDE.	196
	Bibliografia.	204

INTRODUÇÃO.

Com a evolução das tratativas comerciais promovidas pela globalização e pela cooperação econômica verificou-se a possibilidade da ocorrência de diversas incidências tributárias sobre um mesmo rendimento, ocasionando o fenômeno da dupla tributação.

As convenções internacionais para evitar a dupla tributação surgiram, assim, como mecanismo de contenção para atender aos interesses dos diversos países envolvidos na sobreposição de competências tributárias, mediante a limitação consensual de sua soberania¹.

As primeiras convenções internacionais remontam ao século XIX e foram aprimoradas ao longo dos anos por organizações internacionais, como a Sociedade das Nações, substituída posteriormente pela Organização das Nações Unidas (“ONU”), e a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”), que estruturaram modelos distintos a serem utilizados por vários países de acordo com suas peculiaridades.

Ocorre, contudo, que a despeito da adoção das convenções internacionais para regular as relações entre países no âmbito internacional nem é sempre possível excluir todos os casos de bitributação ou mesmo de divergência de opiniões entre os aplicadores das normas, além de outros problemas verificados no confronto com a legislação interna dos países.

Tais dificuldades podem acarretar a dupla tributação internacional dos rendimentos, a elisão fiscal ou ainda a discriminação fiscal de contribuintes domiciliados em diferentes países.

---

¹ Roberto França de Vasconcellos defende que os acordos internacionais teriam as seguintes funções: (i.) combater a evasão fiscal; (ii.) incentivar o comércio internacional; (iii.) promover o desenvolvimento econômico dos países signatários; (iv.) harmonizar os tributos sobre a renda e o capital; e (v.) eliminar o tratamento discricionário em virtude da nacionalidade. (VASCONCELLOS, Roberto França de. “Aspectos econômicos dos tratados internacionais em matéria tributária”. In: *Revista de Direito Tributário Internacional* n.º 1. São Paulo: Quartier Latin, out./2005, p. 153).

Para solucionar estes conflitos é possível apresentar recursos às autoridades tributárias domésticas (o que nem sempre apresenta resultados satisfatórios, tendo em vista a existência de distintas soberania envolvidas) ou, ainda, buscar um consenso entre os Estados Contratantes.

Nesse sentido, o presente estudo visa analisar os métodos de solução de conflitos através da composição das partes que celebram as convenções internacionais para evitar a dupla tributação.

O tema em questão é de extrema relevância, pois trata de meios que reduzem a quantidade de demandas levadas ao poder judiciário, aumentando a sua eficácia e celeridade, bem assim assegurando ao contribuinte maior segurança jurídica no que se refere à tributação de seus rendimentos.

O artigo 25 da Convenção Modelo da OCDE² prevê dois métodos para a solução de controvérsias decorrentes de imposições tributárias realizadas por países distintos, quais sejam, o procedimento amigável e a arbitragem³.

---

² Em decorrência das semelhanças existentes entre as Convenções Modelos desenvolvidas pela OCDE, pela ONU, e pelos Estados Unidos da América, e, ainda, considerando que o Brasil observa as orientações fornecidas pela primeira, o presente estudo fará referência especial aos dispositivos de referido modelo.

³ “ARTICLE 25 - MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE

1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

2. The competent authority shall endeavor, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavor to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.

5. Where,

a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and

b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State,

A análise de referido dispositivo e suas implicações é essencial para o aperfeiçoamento da sistemática de resolução de conflitos no âmbito internacional, pois, apesar de não ser signatário da OCDE, o Brasil observa a Convenção Modelo proposta por esta organização quando da celebração de suas convenções internacionais.

O procedimento amigável sempre foi recomendado como meio de solução de controvérsias, estando, inclusive, previsto nas convenções internacionais celebradas pelo Brasil. A arbitragem⁴, contudo, apenas foi instituída pela OCDE em 2008, visando encorajar os Estados Contratantes a envidarem maiores esforços para conciliar seus interesses de modo a evitar a dupla tributação internacional dadas algumas ineficiências do primeiro método (parágrafo 5º, do artigo 25, da Convenção Modelo da OCDE)⁵.

Assim, na hipótese de as autoridades competentes não alcançarem um acordo através do procedimento amigável dentro do prazo de 2 (dois) anos a partir de sua apresentação, a questão controvertida poderá ser submetida à arbitragem, sendo que a decisão obtida será obrigatória para ambos os Estados Contratantes.

Conforme ressaltado nos Comentários da OCDE ao parágrafo 5º, do artigo 25, de sua Convenção Modelo, em alguns casos, é recomendável que a arbitragem somente seja autorizada quando esgotados todos os recursos judiciais e administrativos previstos na legislação interna dos Estados Contratantes ou, ainda, se houver a renúncia do contribuinte ao direito de recorrer ao poder judiciário de seu país para evitar maiores conflitos de competência.

---

any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph”.

⁴ O presente estudo não analisará o emprego da arbitragem para solução de conflitos tributários internos dos países, mas tão somente seu uso para a solução de controvérsias internacionais quanto à aplicação das convenções para evitar a dupla tributação.

⁵ Mesmo antes da inclusão da arbitragem na Convenção Modelo da OCDE, as convenções de alguns países já previam a adoção desse método para solução de conflitos (conforme convenções internacionais celebradas pela Holanda, Estados Unidos, Canadá, México, entre outros).

Além disso, é pacífico o entendimento de que o procedimento arbitral deve comportar o contraditório e sua sentença deve ser motivada, limitando-se ao conflito identificado, sem se apegar à análise da legislação interna dos envolvidos.

Note-se, contudo, que o uso dos métodos de solução de controvérsias previstos no artigo 25, da Convenção Modelo da OCDE, ainda é um pouco explorado e carente de estudos mais aprofundados quanto à sua adequação e sintonia para aplicação em âmbito internacional.

Especificamente com relação ao direito brasileiro, cumpre destacar que, a despeito de tais mecanismos de solução de conflitos possuírem inúmeros benefícios, inclusive como meio preventivo de controvérsias em matéria tributária, o Brasil ainda não os utiliza, seja por simples falta de prática e empenho (como no caso dos procedimentos amigáveis), ou mesmo por inexistência de sua previsão nas convenções internacionais para evitar a dupla tributação internacional firmadas até o presente momento (no caso da arbitragem).

De fato, o Brasil não adota postura adequada na matéria, sendo que a maioria das convenções internacionais de que é signatário não traz sequer uma disposição específica sobre o prazo previsto para requerimento do procedimento amigável⁶.

A arbitragem, por sua vez, é ignorada nas convenções fiscais internacionais celebradas pelo Brasil⁷, apesar de possuir inúmeras vantagens que vão desde a possibilidade de participação ativa das partes envolvidas, inclusive do contribuinte, até a celeridade para a resolução da controvérsia e a habilidade técnica dos árbitros que, através do laudo arbitral, permitem a harmonização entre sistemas jurídicos distintos.

As principais críticas à utilização do procedimento amigável e da arbitragem em matéria tributária no país se referem a eventual violação ao princípio da legalidade; à indisponibilidade do crédito tributário; a impossibilidade de renúncia de receitas; a

---

⁶ As convenções internacionais celebradas com Alemanha (denunciada em 2006), Áustria, Canadá, Chile, Coreia, Dinamarca, Espanha, Filipinas, França, Hungria, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Repúblicas Tcheca e Eslovaca e Suécia não possuem limitação temporal para a instauração do procedimento amigável.

⁷ Destaque-se que a legislação nacional dispõe especificamente sobre a solução de conflitos mediante a adoção do procedimento arbitral, conforme previsto na Lei n.º 9.307, de 23.09.1996.

ilegitimidade dos acordos e sentenças arbitrais eventualmente obtidos sem a observância dos procedimentos constitucionalmente exigidos; e a impossibilidade de exclusão da apreciação pelo poder judiciário de controvérsias que representem lesão ou ameaça ao direito.

Assim, apesar de existirem alguns debates envolvendo a aplicação dos meios de solução de conflitos nas convenções internacionais para evitar a dupla tributação, a sua utilização ainda é desconhecida e pouco explorada no país, o que dificulta a relevante convivência pacífica entre Estados Contratantes distintos no âmbito internacional, provocando, muitas vezes, confrontos desnecessários que acabam por gerar rupturas, como ocorreu no caso da denúncia do acordo celebrado entre o Brasil e Alemanha.

Diante do exposto, dentro do contexto da crescente necessidade de realização de negociações internacionais para o desenvolvimento do Brasil e considerando que o procedimento amigável e a arbitragem surgem como meios para facilitar a aplicação das convenções internacionais para evitar a dupla tributação, podendo, inclusive forçar seu adequado cumprimento pelos Estados Contratantes, analisar-se-á no presente estudo todos os aspectos envolvendo a sua aplicação, bem como a possibilidade de sua utilização no país.

1. RELAÇÕES ENTRE OS PAÍSES NO ÂMBITO INTERNACIONAL.

1.1. A questão da soberania dos países.

Nas relações mantidas no âmbito internacional são recorrentes as discussões envolvendo a limitação da soberania de cada um dos países visando o desenvolvimento de uma convivência mais harmônica e próspera.

A soberania pode ser definida como um poder de autodeterminação de um Estado para impor sua vontade perante os demais sujeitos da ordem jurídica internacional, bem assim a competência de legislar, administrar e julgar dentro de seu próprio território⁸.

Assim, o “Estado, com fundamento na soberania, pode exercer plenamente sua autoridade relativamente a todos aqueles que nele se encontrem, perseguindo finalidades de interesse geral”⁹.

Compreendido o conceito de soberania, é facilmente perceptível de que se trata de uma faculdade intimamente ligada ao poder de tributar exercido pelos Estados.

Com efeito, a existência de diversas soberanias no plano global ocasiona a sobreposição de normas de direito internacional tributário gerando uma instabilidade que atenta contra o princípio da segurança jurídica que deve reger estas relações entre os países.

Nesse sentido, é relevante destacar que, nas palavras de Heleno Taveira Torres, a soberania tributária pode ser entendida como¹⁰:

---

⁸ Nesse sentido, são identificadas duas dimensões para o conceito de soberania: (i.) um interno, que se refere ao poder de imposição decorrente do ordenamento interno de um determinado Estado, com relação aos indivíduos nele situados; e (ii.) outro externo relativo ao exercício de uma capacidade de direito internacional plena de um Estado em relação aos demais.

⁹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 13.

¹⁰ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica. Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2011, p. 311.

“(...) o poder institucionalizado que coloca o Estado como sujeito da ordem mundial, proporcionando-lhe autonomia e independência na determinação dos fatos tributáveis e nos procedimentos de arrecadação e fiscalização dos tributos, nos termos das autolimitações de fontes originariamente internas e constitucionais, bem como de fontes internacionais”.

Ainda de acordo com referido autor, no âmbito internacional todos os Estados são soberanos, de modo que nenhum Estado pode interferir ou dominar o outro em suas relações recíprocas, havendo obediência à obrigatoriedade das disposições de natureza internacional, como decorrência do necessário respeito às demais soberanias¹¹.

A soberania é, portanto, um reflexo necessário de um Estado autônomo¹², identificando a supremacia do poder político e da ordem jurídica em um determinado território¹³.

Isto não significa dizer, contudo, que o poder do Estado é algo absoluto, conforme ponderado por João Marcello Tramuja Bassaneze¹⁴:

“O que efetivamente ocorre quando falamos em soberania é a possibilidade de os Estados se autodeterminarem sem a interferência dos demais, o que em nada se confunde com a inexistência de limites ao poder do Estado, sejam eles internos (limites constitucionais, v.g.) ou internacionais (constantes de acordos celebrados entre Estados soberanos).

A soberania tributária nada mais é do que a aplicação a esta específica seara (tributária) da noção de autodeterminação com limites. É em função dela que os Estados estão habilitados a construir preceitos normativos – muito embora sem se esquecerem dos limites acima citados – que tenham como conteúdo a tributação de residentes por

---

¹¹ TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre a renda das empresas*. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 48.

¹² CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Noções de Fiscalidade Internacional*. Belo Horizonte: UFMG, p. 02.

¹³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 8ª ed., São Paulo: Malheiros, 1996, p. 77.

¹⁴ BASSANEZE, João Marcello Tramuja. “Pluritributação Internacional: Origem, Conceito e Medidas Unilaterais Destinadas à sua Eliminação”. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 439.

rendimentos auferidos no exterior e a de não-residentes em relação a operações realizadas internamente”.

Nesse sentido, é justamente a limitação da soberania dos Estados que possibilita a sua convivência na comunidade internacional, de modo que os compromissos assumidos pelos países em âmbito mundial acabam por restringir a sua soberania em prol do desenvolvimento harmonioso das relações internacionais.

Tal entendimento foi exposto por Betina Treiger Grupenmacher, em seu estudo “Tratados Internacionais em Matéria Tributária e a Ordem Interna”, conforme abaixo transcrito¹⁵:

“A soberania estatal é, no entanto, hoje relativa, estando vinculada e limitada ao ordenamento jurídico internacional. Tal entendimento decorre da necessidade de compatibilização do ordenamento jurídico interno de um dado Estado, com a existência de inúmeras situações de natureza sociológica, política e jurídica alcançadas pelo direito internacional público”.

Assim, em decorrência do estreitamento das relações entre os Estados é necessário refletir sobre um novo conceito de soberania compatível com esta nova realidade, que permita a compreensão de que as concessões realizadas em âmbito internacional não se configuram como uma perda de poder, mas sim uma abertura necessária para a integração dos países.

Feitas essas considerações iniciais sobre a noção de soberania e a sua importância nas relações internacionais, é relevante tratar das fontes de Direito Internacional para posteriormente cuidar de sua relação com o Direito Interno.

1.2. As fontes de Direito Internacional.

As fontes de Direito Internacional se referem a veículos de introdução de regras jurídicas constituídas em âmbito internacional no sistema de Direito Positivo.

---

¹⁵ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna* Op. Cit., p. 14.

De acordo com o entendimento de Paulo de Barros Carvalho¹⁶, as fontes do direito podem ser definidas da seguinte forma:

“Por *fontes do direito* havemos de compreender os focos ejetores de regras jurídicas, isto, é os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por esses entes, tendo em vista a criação de normas”.

No caso específico do Direito Internacional, as fontes de direito estão relacionadas à introdução de normas em âmbito internacional, conforme sustentam Hildebrando Accioly, Geraldo Eulálio do Nascimento e Silva e Paulo Borba Casella¹⁷:

“Por fontes de direito internacional entendam-se os documentos ou pronunciamentos de que emanam direitos e deveres das pessoas internacionais configurando os modos formais de constatação do direito internacional”.

A Corte Internacional de Justiça dispõe no artigo 38 de seu Estatuto que a função de referido órgão é decidir as controvérsias internacionais conforme o Direito Internacional, observadas as seguintes fontes: (i.) convenções internacionais, que estabeleçam regras expressamente reconhecidas pelos Estados litigantes; (ii.) costume internacional, como prova de prática geral aceita pela sociedade; (iii.) princípios gerais de direito, conforme reconhecidos pelas nações civilizadas¹⁸; e, excepcionalmente, (iv.) as decisões judiciais e a doutrina especializada sobre o tema, como meios de auxiliar na determinação das regras de direito.

Conforme será tratado abaixo, alguns entendem que o costume, a jurisprudência e a doutrina não são fontes de direito propriamente ditas, mas apenas instrumentos de interpretação do Direito Internacional, contribuindo com a formação da convicção do aplicador do direito. A despeito desse entendimento, cumpre tratar das fontes de Direito Internacional mencionadas pelo artigo 38, do Estatuto da Corte Internacional de Justiça.

---

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 79.

¹⁷ ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento; e CASELLA, Paulo Borba. *Manual de Direito Internacional Público*. 19ª ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 144.

¹⁸ Tal artigo é alvo de inúmeras críticas por mencionar os princípios gerais reconhecidos pelas “nações civilizadas”, que se trata de conceito ultrapassado e discriminatório. A despeito dessa censura, é relevante destacar que tal artigo não deixa de conter a indicação de determinadas fontes, exercendo influência significativa no âmbito do Direito Internacional.

1.2.1. Convenções internacionais.

As convenções internacionais são uma das fontes mais importantes de Direito Internacional, e especialmente de Direito Tributário Internacional, podendo ser definidas como atos jurídicos que manifestam o acordo de vontade celebrado entre dois ou mais sujeitos de direito no âmbito internacional, estipulando direitos e obrigações e podendo ser celebrados não apenas pelos Estados, mas também pelos demais órgãos internacionais.

Para que as convenções internacionais sejam consideradas válidas é imprescindível que as partes tenham capacidade de assumir compromissos perante outros países, que os agentes estejam habilitados a atuar no âmbito do Direito Internacional, que haja consentimento mútuo entre as partes, que livremente acordam conforme seus interesses, e que seu objeto seja lícito e possível.

Dentre as convenções internacionais mais relevantes, cabe mencionar a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, que foi editada para regular as relações entre os Estados e desenvolver a cooperação pacífica entre as nações, sendo promulgada pelo Brasil através do Decreto n.º 7.030, de 14.12.2009.

1.2.2. Costumes internacionais.

O costume é apontado como uma interessante fonte de Direito Internacional, pois atende aos anseios da sociedade na busca de um comportamento harmonioso baseado em seus usos e convicções.

Tal fonte decorre de usos internacionais aceitos e empregados durante um determinado período, configurando-se como prática reiterada, acompanhada da convicção quanto à sua obrigatoriedade.

Conforme destacado por Francisco Rezek¹⁹, inicialmente, o direito internacional público era essencialmente baseado nos costumes da sociedade, inexistindo a sua positivação em acordos celebrados entre os Estados. Assim, a despeito de não existirem textos legais específicos, os Estados se entregavam aos costumes convencidos de sua justiça e necessidade.

O preâmbulo da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados reafirma a utilização dos costumes como fontes de Direito Internacional ao dispor que as regras de Direito Internacional Consuetudinário continuarão a reger as questões não reguladas pelas disposições de referida convenção.

A despeito do reconhecimento da aplicação dos costumes no Direito Internacional Público, é relevante destacar que, conforme ponderado por Igor Mauler Santiago²⁰, “a doutrina majoritária reconhece os tratados como fonte internacional exclusiva ou quase exclusiva do Direito Tributário Internacional, negando a existência de costumes ou princípios gerais na matéria ou admitindo-os em caráter francamente excepcional”.

Note-se que, independentemente das discussões envolvendo o reconhecimento dos costumes como fonte de direito, é relevante mencionar que a isenção tributária dos representantes diplomáticos é citada como o único costume internacional existente em matéria tributária.

1.2.3. Princípios gerais do Direito Internacional.

De acordo com Dionisio Anzilotti, citado por Hildebrando Accioly, Geraldo Eulálio do Nascimento e Silva e Paulo Borba Casella²¹, a adoção dos princípios gerais como fonte de Direito Internacional pela Corte Internacional de Justiça:

---

¹⁹ REZEK, Francisco. *Direito Internacional Público: Curso Elementar*. 13ª ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 155.

²⁰ SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 69.

²¹ ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento; e CASELLA, Paulo Borba. *Manual de Direito Internacional Público*. Op. Cit., p. 176.

“(...) foi ditada pelo cuidado de evitar que a Corte pudesse se encontrar na situação de rejeitar uma demanda por meio de *non liquet*, por falta de normas jurídicas aplicáveis, o que demonstraria, antes de tudo, que se pretendeu levar até o último limite a *produtividade das fontes*, se assim se pode dizer”.

Um leigo na matéria poderia sustentar que no âmbito do Direito Tributário Internacional seria aplicável o princípio que proíbe a bitributação.

Contudo, na doutrina especializada é unânime a opinião de que inexistente um princípio geral proibitivo da dupla tributação internacional, pois essa se origina de um recorrente acúmulo de pretensões tributárias manifestadas por diversos Estados.

Outro princípio comumente mencionado como fonte de Direito Tributário Internacional se refere à igualdade de tratamento de todos os estrangeiros, sendo vedada a discriminação de sujeitos de nacionalidades distintas. Contudo, segundo Igor Mauler Santiago²², este suposto princípio geral também inexistente, pois é possível a celebração de convenções para evitar a dupla tributação com determinados Estados, em detrimento de outros, estabelecendo-se, assim, um tratamento desigual entre os nacionais de diferentes países.

De acordo com referido autor, os únicos princípios gerais em matéria tributária se referem aos limites colocados pelo Direito Internacional Público ao âmbito de incidência e eficácia das leis tributárias²³.

1.2.4. Jurisprudência.

A jurisprudência de Direito Internacional se refere às decisões dos tribunais internacionais, dos tribunais arbitrais internacionais, dos tribunais nacionais, bem como às decisões dos tribunais de determinadas organizações internacionais.

---

²² SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos*. Op. Cit., p. 71.

²³ Segundo Alberto Xavier, o âmbito de incidência se refere a determinação de limites da lei tributária para atingir pessoas e bens situados no exterior, enquanto que o âmbito da eficácia está relacionado à possibilidade de aplicação impositiva da lei tributária interna no exterior ou vice e versa (XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6^a ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 05 e 06).

Segundo o entendimento de Francisco Rezek²⁴, a jurisprudência internacional se refere ao conjunto de decisões arbitrais, proferidas há séculos no deslinde de controvérsias, ao conjunto de decisões judiciais, pronunciadas a partir do século XX e, ainda, aos pareceres da Corte de Haia no exercício de sua competência consultiva, e aos resultados não obrigatórios das instâncias diplomáticas, tais como laudos, pareceres e relatórios de mediadores ou comissões de conciliação.

Assim, as sentenças das cortes internacionais, ao interpretarem os acordos ou esclarecerem o verdadeiro conteúdo dos costumes internacionais e dos princípios gerais do direito, contribuem para eliminar as incertezas porventura existentes no Direito Internacional, a fim de sanar eventuais lacunas e de atualizar determinada regra jurídica²⁵.

Muitos autores, contudo, se mostram contrários à inclusão da jurisprudência como fonte de Direito Internacional.

De acordo com entendimento de Beat Walter Rechsteiner²⁶, “atribuir à jurisprudência a qualidade de fonte no direito internacional privado equivale a dizer que o juiz deve criar uma verdadeira norma jurídica perante as lacunas encontradas na legislação”.

Ocorre, contudo, que o juiz não tem competência para elaborar normas, mas tão somente para aplicá-las ao caso concreto que lhe é submetido²⁷.

1.2.5. Doutrina.

A doutrina também é tratada como fonte de direito pelo artigo 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, a doutrina se refere ao “domínio das lições, ensinamentos e descrições explicativas do direito posto, elaboradas pelos mestres e juristas especializados”²⁸.

---

²⁴ REZEK, Francisco. *Direito Internacional Público: Curso Elementar*. Op. Cit., p. 173.

²⁵ ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento; e CASELLA, Paulo Borba. *Manual de Direito Internacional Público*. Op. Cit., p. 181.

²⁶ RECHSTEINER, Beat Walter. *Direito Internacional Privado. Teoria e Prática*. 9ª ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2006, p. 122.

²⁷ REZEK, Francisco. *Direito Internacional Público: Curso Elementar*. Op. Cit., p. 172.

Considerando que a doutrina a ser empregada como fonte de direito deve envolver o parecer de publicistas reconhecidos em âmbito internacional, alguns autores, como Hildebrando Accioly, Geraldo Eulálio do Nascimento e Silva e Paulo Borba Casella²⁹, defendem que os trabalhos apresentados pela Comissão de Direito Internacional das Nações Unidas devem ser considerados como doutrina a ser utilizada nos termos do artigo 38, do Estatuto da Corte Internacional de Justiça.

Cumprе ressaltar, entretanto, que a despeito dos diversos estudos desenvolvidos por ilustres doutrinadores em matéria de Direito Tributário Internacional não é possível sustentar que a doutrina se caracteriza como fonte de direito propriamente dita, pois não é um foco ejctor de normas jurídicas.

Conforme bem ressaltado por Paulo de Barros Carvalho³⁰, a doutrina possui um discurso descritivo que não modifica a natureza prescritiva do direito, apenas ajudando a compreendê-lo, e, portanto, não pode ser admitida como fonte de direito.

Logo, a jurisprudência e a doutrina não são fontes de direito, mas apenas instrumentos úteis ao seu correto entendimento e aplicação, sendo descabida a sua aplicação no âmbito do Direito Tributário Internacional³¹.

Após esses esclarecimentos preliminares sobre as fontes de Direito Internacional, cumpre tratar das relações existentes entre o Direito Internacional e o Direito Interno.

1.3. Relações entre Direito Internacional e o Direito Interno. Adoção do monismo ou dualismo.

O Direito Internacional e o Direito Interno tratam de um conjunto de normas que possuem relações diretas entre si, sendo que a discussão envolvendo a existência de uma ordem jurídica internacional e outra interna, bem assim a sua forma de convivência é recorrente no âmbito do direito tributário.

---

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. Op. Cit., p. 88.

²⁹ ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento; e CASELLA, Paulo Borba. *Manual de Direito Internacional Público*. Op. Cit., p. 189.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. Op. Cit., p. 88.

³¹ REZEK, Francisco. *Direito Internacional Público: Curso Elementar*. Op. Cit., p. 171.

O Direito Tributário Internacional se refere a uma parte do Direito que trata da tributação das relações internacionais, que tenham elementos de conexão com a ordem jurídica de diversos países.

De acordo com o entendimento de Heleno Taveira Torres, o Direito Tributário Internacional “identifica as relações jurídicas decorrentes do envolvimento de mais de uma ordem jurídica, pelo reconhecimento recíproco da separação dos sistemas jurídicos nacionais e dos critérios comuns para solução das controvérsias”³².

No entendimento de Igor Mauler Santiago³³, para os que defendem que as normas internas e internacionais constituem um único sistema, não há sentido na distinção entre o Direito Tributário Internacional, composto de normas de fonte interna para regular situações tributáveis no exterior, e o Direito Internacional Tributário, formado por fontes internacionais que atingem tais situações³⁴.

Com efeito, os monistas sustentam que o direito é uno, de modo que as ordens interna e internacional caracterizam-se como manifestações de uma ordem total. Assim, as divergências existentes entre o direito internacional e o direito interno não impedem a sua coexistência e a sua vigência autônoma e coordenada, sendo possível estabelecer relações sistêmicas entre eles³⁵.

A teoria monista pode ser dividida entre monismo com primado do Direito Interno ou do Direito Internacional, conforme a prevalência em caso de conflito seja conferida à ordem interna ou à internacional.

No monismo com prevalência do Direito Interno há a negação do Direito Internacional, que não poderia se sobrepor às normas internas, visto que teria surgido em decorrência de uma autolimitação da soberania dos Estados.

---

³² TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre a renda das empresas*. Op. Cit., p. 57 e 58.

³³ SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos*. Op. Cit., p. 26.

³⁴ TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre a renda das empresas*. Op. Cit., p. 47 a 60.

³⁵ XAVIER, Alberto; XAVIER, Helena de Araújo Lopes. “Tratados. Superioridade Hierárquica em relação à Lei face à Constituição Federal de 1988”. In: *Revista de Direito Tributário* n.º 66. São Paulo: Editora Malheiros, 2001, p. 33.

Nesse caso, contudo, haveria a violação ao artigo 27, da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, que dispõe que a parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de obrigações assumidas em nível internacional.

Assim, os estudiosos que adotam a teoria do monismo têm reconhecido a primazia do direito internacional sobre o direito interno para preservação das bases de convivência entre os Estados.

Alberto Xavier defende que o Brasil adotou a corrente monista, sustentando que o parágrafo 2º, do artigo 5º, da Constituição Federal³⁶, estabeleceu uma cláusula geral de recepção plena das normas de Direito Internacional, “pela qual os tratados são recebidos como tal na ordem nacional e não como leis internas”³⁷. Tal afirmação seria reforçada com a leitura do artigo 98, do Código Tributário Nacional, que dispõe que as convenções possuem superioridade em relação à legislação ordinária.

De acordo com seu entendimento, a atuação do Congresso Nacional na celebração das convenções internacionais, conforme previsto no artigo 49, da Constituição Federal, visa apenas garantir a repartição de competências materiais entre legislativo e executivo, com base no critério do princípio da reserva de lei, não podendo ser considerado ato de incorporação das normas de direito internacional à ordem interna³⁸.

As convenções internacionais, então, possuiriam eficácia imediata na ordem interna assim que revestidas da publicidade devida, por meio de sua publicação no Diário Oficial. Não seria necessária, portanto, a adoção de um instrumento específico de introdução da convenção internacional na ordem jurídica interna.

---

³⁶ “Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
(...)

§ 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

³⁷ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Op. Cit., p. 106.

³⁸ XAVIER, Alberto; XAVIER, Helena de Araújo Lopes. “Tratados. Superioridade Hierárquica em relação à Lei face à Constituição Federal de 1988”. Op. Cit., p. 34.

Este entendimento também é acolhido por José Francisco Rezek³⁹, que sustenta que:

“(...) sem prejuízo de sua congênita e inafastável internacionalidade, deve o tratado compor, desde quando vigente, a ordem jurídica nacional de cada Estado-parte. (...) Assim poderão garantir-lhe vigência juízes e tribunais, qual fazem em relação aos diplomas normativos de produção interna”.

Os dualistas, por sua vez, entendem que a ordem jurídica internacional e a interna são paralelas e distintas, de modo que não haveria possibilidade lógica de ocorrerem conflitos entre as normas de Direito Interno e de Direito Internacional.

De acordo com essa teoria, a norma internacional não é imediatamente aplicável na ordem interna, sendo que somente entrará em vigor após a sua transformação e incorporação ao ordenamento (teoria da “transformação” ou “incorporação”).

A teoria dualista normalmente é dividida em radical ou moderada. O dualismo radical exige a edição de lei distinta para a incorporação do acordo internacional à ordem jurídica nacional, enquanto que o dualismo moderado dispõe que a incorporação das normas de Direito Internacional prescinde de uma lei específica, mas impõe a adoção de um procedimento complexo, com aprovação congressional e promulgação executiva.

Roque Antonio Carrazza⁴⁰ defende que o Brasil adotou a teoria do dualismo moderado, pois as convenções internacionais firmadas devem passar pelo referendo do Congresso Nacional para serem incorporadas ao direito interno brasileiro.

Paulo Ayres Barreto⁴¹ também sustenta o emprego do dualismo pelo ordenamento pátrio, afirmando que:

“(...) o procedimento de celebração de tratados adotado pelo direito positivo brasileiro encerra verdadeira transformação em direito interno do texto convencional, conduzindo-

---

³⁹ REZEK, Francisco. *Direito Internacional Público: Curso Elementar*. Op. Cit., p. 83.

⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. “Mercosul e Tributos Estaduais, Municipais e Distritais”. In: *Revista de Direito Tributário* n.º 6. São Paulo: Malheiros, p. 185.

⁴¹ BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto Sobre a Renda e Preços de Transferência*. 1ª ed., São Paulo: Dialética, 2001, p. 166.

nos à conclusão de que o nosso ordenamento incorporou decisivamente a teoria dualista”.

Tal entendimento é corroborado, ainda, por Hildebrando Accioly, Geraldo Eulálio do Nascimento e Silva e Paulo Borba Casella⁴², que afirmam que o direito brasileiro adota certa modalidade de dualismo moderado⁴³, nos seguintes termos:

“Ao se estabelecer a necessidade imperiosa de *incorporação*, independentemente da posição que assumirá posteriormente a norma, adota o direito brasileiro certa forma de dualismo, na modalidade moderada. Somente depois de incorporadas ao ordenamento jurídico interno, podem as normas de origem internacional criar direitos e deveres para os particulares, ainda que antes disso tenha o estado em relação aos seus cocontratantes assumido suas obrigações no plano internacional, por ratificação e depósito do instrumento próprio”.

Com efeito, conforme ressaltado por referidos autores que adotam a corrente do dualismo, o procedimento de celebração e incorporação das convenções internacionais ao direito interno é complexo.

Inicialmente, há a fase da negociação ou tratativas, que envolve a intervenção dos agentes do poder executivo dos países participantes e é concluída com o ato pelo qual os Estados Contratantes declaram ter finalizado o processo de formulação do acordo, com o objetivo de definir o texto que deverá ser submetido à ratificação (ato de autenticação).

Esta autenticação, que pode se revestir da modalidade rubrica ou assinatura, ainda não implica na aprovação definitiva dos termos da convenção pelas partes, de modo que não há obrigatoriedade de sua observância, que só se dá com a posterior estipulação.

---

⁴² ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento; e CASELLA, Paulo Borba. *Manual de Direito Internacional Público*. Op. Cit., p. 237.

⁴³ Betina Treiger Grupenmacher integra a corrente do dualismo moderado, conforme pode ser depreendido do trecho abaixo transcrito de seu estudo *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e a Ordem Interna*:

“Possui, o Estado brasileiro, um sistema dualista com temperamentos, que diversamente de alguns Estados ora elencados, admite a incorporação ao direito nacional das disposições de tratados após a aprovação pelo Congresso Nacional através de Decreto Legislativo, seguido de ratificação, promulgação e publicação, para que a norma de tratado tenha vigência e assim eficácia no ordenamento interno e ainda assim, na ausência de dispositivo constitucional em sentido contrário, as normas de direito internacional não gozam de superior hierarquia sobre o direito interno”. (GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. Op. Cit., p. 25).

Este ato representa, assim, a mera apresentação de expressão de vontade de assumir o vínculo obrigacional a ser imposto pela convenção internacional.

A celebração, por sua vez, tem origem com o referendo do Congresso Nacional, que visa analisar o texto da convenção internacional apresentado e autorizar a sua ratificação pelo Presidente da República⁴⁴.

O referendo, assim, apenas busca consentir ou não com a ratificação da convenção internacional, não sendo admitida a realização de qualquer modificação no próprio texto da convenção⁴⁵.

Após o referendo do Congresso Nacional, a convenção é encaminhada para assinatura do Presidente da República, que o faz publicar na forma de decreto-legislativo⁴⁶.

Posteriormente, há a troca dos instrumentos de ratificação, que marca efetivamente o instante de entrada em vigor da convenção na ordem jurídica internacional, com a demonstração do consenso existente entre as partes envolvidas.

Assim, por meio da ratificação há a adoção de um ato unilateral pelo qual o Presidente da República, devidamente autorizado, confirma sua concordância com a celebração da convenção internacional e declara que esta deverá produzir os efeitos que lhe são próprios⁴⁷.

Tal fase envolve, portanto, uma declaração por parte da autoridade competente acerca de sua concordância com os dispositivos propostos na convenção internacional e o atendimento ao princípio da boa-fé na sua aplicação.

---

⁴⁴ O artigo 49, da Constituição Federal dispõe sobre a competência do Congresso Nacional, nos seguintes termos:

“Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

I – resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”.

⁴⁵ O referendo, portanto, não afeta a liberdade atribuída ao Presidente da República para o estabelecimento de um compromisso internacional através da ratificação da convenção.

⁴⁶ Através da publicação do decreto-legislativo o Presidente da República aprova o texto da convenção internacional.

⁴⁷ A esse respeito, cumpre observar o quanto disposto no artigo 84, da Constituição Federal:

“Art. 84. Cumpre privativamente ao Presidente da República:

(...)

VIII – celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos ao referendo do Congresso Nacional”.

Finalmente, há a promulgação, por meio de decreto do Presidente da República, pelo qual o governo divulga a existência de convenção internacional por ele celebrada e o atendimento de todas as formalidades exigidas para a sua conclusão. A promulgação da convenção está sujeita à publicação no Diário Oficial, produzindo efeitos *ex tunc*⁴⁸.

Dessa forma, considerando a necessidade de incorporação das normas de Direito Internacional para sua validade no âmbito interno, operacionalizada através de um complexo procedimento formal, conclui-se que o Brasil adotou a teoria do dualismo moderado.

Tecidas essas considerações, cumpre ressaltar que as discussões envolvendo a relação entre Direito Internacional e Direito Interno possuem dois momentos distintos, quais sejam, a incorporação das fontes internacionais ao ordenamento jurídico interno e a sua posição hierárquica no ordenamento pátrio, que se passa a tratar.

1.4. A eventual hierarquia existente entre o Direito Internacional e o Direito Interno. Jurisprudência pátria sobre o tema.

Conforme mencionado, o artigo 27, da Convenção de Viena sobre os Tratados, dispõe que uma parte não pode invocar disposições de seu direito interno como justificativa para inadimplemento de obrigações assumidas em nível internacional, em observância ao princípio do *pacta sunt servanda*⁴⁹.

---

⁴⁸ As convenções internacionais são recepcionadas na ordem interna por meio do decreto-legislativo oriundo do Congresso Nacional, por isso os efeitos do decreto presidencial são retroativos. Nesse sentido, Ana Cláudia Akie Utumi dispõe que:

“A falta de promulgação do Decreto não modifica nem a vigência internacional do tratado (que, na grande maioria das vezes, se inicia com a ratificação), nem tampouco a sua vigência interna, eis que, a introdução do tratado no ordenamento ocorre, como vimos, por meio do Decreto Legislativo, e não pelo Decreto Presidencial. Repise-se que a função do Decreto Presidencial é da publicidade à ratificação, e anunciar a data em que o referido tratado entrou em vigor.” (UTUMI, Ana Cláudia Akie. *O Regime de Tributação dos Não-Residentes por Imposto de Renda- A Fonte como Critério de Conexão*. Tese de Doutorado em Direito – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2006, p. 34).

⁴⁹ O *pacta sunt servanda* se refere a uma norma cogente que obriga os Estados a cumprirem os acordos que livremente estabelecem entre si, possuindo relação direta com o princípio da boa-fé nas relações internacionais. Esta regra confirma a vinculação dos Estados às convenções por eles celebradas, pois nada adiantaria a conclusão de acordos em âmbito internacional se as partes pudessem modificá-los ou mesmo descumpri-los de modo unilateral.

Como adequadamente ponderado por Hildebrando Accioly, Geraldo Eulálio do Nascimento e Silva e Paulo Borba Casella⁵⁰:

“O tratado é norma internacional com efeitos não somente em relação à ordem jurídica interna do estado contratante, mas vincula-o, igualmente, enquanto sujeito de direito internacional, em relação ao conteúdo do tratado, até que este seja extinto ou denunciado aos demais estados contratantes”.

Ocorre, contudo, que, como bem ressaltado por Igor Mauler Santiago⁵¹, na prática a doutrina se vê obrigada a reconhecer o alcance limitado desse princípio da supremacia das obrigações assumidas em âmbito internacional, que muitas vezes não é suficiente para anular uma norma contrária de outro Estado, impondo apenas uma possibilidade de responsabilização internacional do Estado faltoso.

Tal entendimento é compartilhado por Francisco Rezek⁵², que dispõe: “(...) posto o primado da constituição em confronto com a norma *pacta sunt servanda*, é corrente que se preserve a autoridade da lei fundamental do Estado, ainda que isto signifique a prática de um ilícito pelo qual, no plano externo, deve aquele responder”.

A questão relativa à eventual hierarquia entre o Direito Internacional e o Direito Interno depende, assim, exclusivamente das orientações fornecidas por cada país em sua carta constitucional.

A Constituição Federal brasileira, diferentemente das prescrições adotadas por outros países, apenas dispõe sobre a superioridade hierárquica das convenções internacionais sobre a lei interna em matéria de direitos humanos.

A Constituição de alguns países, como a França, Grécia e Argentina, dispõe expressamente sobre a superioridade hierárquica dos acordos internacionais em relação às normas internas.

---

⁵⁰ ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento; e CASELLA, Paulo Borba. *Manual de Direito Internacional Público*. Op. Cit., p. 242.

⁵¹ SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos*. Op. Cit., p. 33.

⁵² REZEK, Francisco. *Direito Internacional Público: Curso Elementar*. Op. Cit., p. 127.

Alberto Xavier, que defende a corrente monista⁵³, entende que se as convenções são recebidas na ordem interna como normas de Direito Internacional, e não como lei interna, ao abrigo de uma cláusula de recepção plena, então só podem ser celebrados, revogados ou mesmo denunciados por mecanismos específicos e não através de utilização dos mesmos meios aplicados às normas internas⁵⁴. Haveria, assim, uma superioridade hierárquica das disposições de Direito Internacional.

Com efeito, “a validade dos tratados independe das mudanças constitucionais que sofrem os estados contratantes”, sendo que “o estado não pode, por declaração unilateral, eximir-se das obrigações impostas por tratados”⁵⁵.

Em seu estudo, Alberto Xavier e Helena de Araújo Lopes Xavier⁵⁶, apontam quatro argumentos para defender a superioridade hierárquica das convenções internacionais face à lei interna, quais sejam:

- “I) a Constituição Federal consagrou o sistema monista com cláusula geral de recepção plena (artigo 5, §2º), o que significa que os tratados valem na ordem interna como tal e não como leis internas, apenas sendo suscetíveis de revogação ou denúncia pelos mecanismos próprios do direito dos tratados;
- II) o artigo 5, §3º, da Constituição Federal atribui expressa superioridade hierárquica aos tratados em matéria de direitos e garantias fundamentais, entre os quais se inclui a matéria tributária (artigo 150, *caput*);
- III) a celebração dos tratados é ato da competência conjunta do Chefe do Poder Executivo e do Congresso Nacional (artigos 84, inciso VIII e 49, I), não sendo portanto admissível a sua revogação por ato exclusivo do Poder Legislativo;
- IV) o artigo 98 do Código Tributário Nacional – que é lei complementar que se impõe ao legislador ordinário – é expresso ao estabelecer a superioridade hierárquica dos tratados, sendo inadmissível restringir essa superioridade apenas a algumas espécies ou modalidades não distinguidas por lei”.

---

⁵³ Em virtude da unicidade do sistema jurídico proposta pela teoria monista é possível tratar de relações de hierarquia e subordinação entre as normas de Direito Internacional e de Direito Interno.

⁵⁴ XAVIER, Alberto; XAVIER, Helena de Araújo Lopes. “Tratados. Superioridade Hierárquica em relação à Lei face à Constituição Federal de 1988”. Op. Cit., p. 38.

⁵⁵ BEVILÁQUA, Clóvis. *Direito público internacional*. Rio de Janeiro: Freitas, 2ª ed., 1939.

⁵⁶ XAVIER, Alberto; XAVIER, Helena de Araújo Lopes. “Tratados. Superioridade Hierárquica em relação à Lei face à Constituição Federal de 1988”. Op. Cit., p. 31.

Especificamente no que diz respeito à abrangência da matéria tributária aos direitos e garantias fundamentais previstos no artigo 5º, parágrafo 3º, da Constituição Federal⁵⁷, Alberto Xavier defende que a própria carta constitucional faz essa relação em seu artigo 150, *caput*⁵⁸, sendo que a instituição de tributos está diretamente vinculada ao pleno exercício de direitos, como a propriedade privada, a liberdade de comércio e a proibição de confisco.

A despeito do entendimento acima exposto, cumpre ressaltar que o artigo 5º, parágrafo 3º, da Constituição Federal, se refere apenas aos direitos e garantias individuais diretamente vinculados aos direitos humanos, tais como direitos à vida, à intimidade, à igualdade, à liberdade e à propriedade⁵⁹, não podendo ser aplicado indistintamente às previsões contidas nas convenções internacionais para evitar a dupla tributação.

Confira-se, nesse sentido, o entendimento de Betina Treiger Grunpenmacher⁶⁰:

“Os tratados em matéria tributária veiculam normas que limitam a incidência tributária, mas, no entanto, não introduzem direitos fundamentais do homem.

Apesar de os tratados em matéria tributária conterem normas que reflitam circunstâncias benéficas ao devedor da prestação tributária, a partir da limitação da incidência impositiva, criando com isso direitos aos destinatários da carga tributária, não se pode caracterizar tais direitos como sendo os fundamentais ao homem. Por esta razão entende-se não ser possível a extensão do disposto no art. 5º, §3º, aos tratados em matéria tributária”.

Na teoria desenvolvida pelos dualistas inexistente uma hierarquia entre as normas de Direito Internacional e de Direito Interno, pois se tratam de normas advindas de sistemas jurídicos distintos.

---

⁵⁷ “Art. 5º. (...).

§ 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais”.

⁵⁸ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...).”

⁵⁹ Tal classificação é realizada por José Afonso da Silva em seu *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 5ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1989, p. 174.

⁶⁰ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. Op. Cit., p. 84.

Luís Eduardo Schoueri⁶¹ sustenta que a impossibilidade de alteração das disposições das convenções internacionais por normas de Direito Interno não se fundamenta em uma eventual relação de hierarquia normativa, mas sim da própria limitação da jurisdição dos Estados Contratantes, pois não é autorizado ao legislador interno disciplinar questões que constem das referidas convenções, sendo necessária a adoção de um procedimento específico para tanto. Assim, haveria apenas uma aparente antinomia entre as normas internacionais e o direito interno.

A respeito desse tema, cumpre ressaltar que a jurisprudência pátria inicialmente admitia a prevalência das regras de Direito Internacional sobre as normas internas, conforme restou decidido do julgamento das Apelações Cíveis n.º 9.587/DF e n.º 7.872/RS⁶².

Posteriormente, quando do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 80.004/SE⁶³ pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, entendeu-se que na hipótese de existência de conflito entre tratado e lei posterior, esta última, por ser expressão de vontade do legislador republicano, deveria ter sua prevalência garantida pela justiça, não obstante as consequências do descumprimento do tratado no plano internacional.

Tal posicionamento foi novamente revisto quando do julgamento da Medida Cautelar ajuizada na Ação Direta de Inconstitucionalidade (“Adin”) n.º 1.480-3/DF⁶⁴, no

---

⁶¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2006, p. 270.

⁶² MELLO, Celso D. de Albuquerque, *Curso de Direito Internacional Público - volume 1*. 14ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 104.

⁶³ “Convenção de Genebra. Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias. Aval apostado a nota promissória não registrada no prazo legal. Impossibilidade de ser o avalista acionado, mesmo pelas vias ordinárias. Validade do Decreto-Lei n. 427, de 22.01.1969. Embora a Convenção de Genebra que previu uma Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias tenha aplicabilidade no direito interno brasileiro, não se sobrepõe ela às leis do País, disso decorrendo a constitucionalidade e conseqüente validade do Dec.-lei n.º 427/69, que institui o registro obrigatório da nota promissória em repartição fazendária, sob pena de nulidade do título. Sendo o aval um instituto de direito cambiário, inexistente será ele se reconhecida a nulidade do título cambial a que foi apostado. Recurso Extraordinário conhecido e provido” (Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relator Ministro Xavier de Albuquerque, publicado em 29.12.1977).

⁶⁴ “(...) É na Constituição da República - e não na controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas - que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro. O exame da vigente Constituição Federal permite constatar que a execução dos tratados internacionais e a sua incorporação à ordem jurídica interna decorrem, no sistema adotado pelo Brasil, de um ato subjetivamente complexo, resultante da conjugação de duas vontades homogêneas: a do Congresso Nacional, que resolve, definitivamente, mediante decreto legislativo, sobre tratados, acordos ou atos internacionais (CF, art. 49, I) e a do Presidente da República, que, além de

qual o Egrégio Supremo Tribunal Federal se posicionou afirmando que os tratados internacionais não possuem superioridade hierárquica em relação às normas de direito interno, solucionando-se eventuais antinomias mediante a aplicação dos critérios cronológico e de especialidade⁶⁵.

Em seu voto o Ministro Celso de Mello dispôs que a Constituição Federal brasileira adotou um dualismo moderado, que não condiciona a executoriedade da convenção a existência de uma lei que a incorpore a ordem interna, mas é indispensável o decreto presidencial para sua vinculação⁶⁶.

---

poder celebrar esses atos de direito internacional (CF, art. 84, VIII), também dispõe - enquanto Chefe de Estado que é - da competência para promulgá-los mediante decreto. O iter procedimental de incorporação dos tratados internacionais - superadas as fases prévias da celebração da convenção internacional, de sua aprovação congressional e da ratificação pelo Chefe de Estado - conclui-se com a expedição, pelo Presidente da República, de decreto, de cuja edição derivam três efeitos básicos que lhe são inerentes: (a) a promulgação do tratado internacional; (b) a publicação oficial de seu texto; e (c) a executoriedade do ato internacional, que passa, então, e somente então, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno. Precedentes. SUBORDINAÇÃO NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - No sistema jurídico brasileiro, os tratados ou convenções internacionais estão hierarquicamente subordinados à autoridade normativa da Constituição da República. Em consequência, nenhum valor jurídico terão os tratados internacionais, que, incorporados ao sistema de direito positivo interno, transgredirem, formal ou materialmente, o texto da Carta Política. O exercício do *treaty-making power*, pelo Estado brasileiro - não obstante o polêmico art. 46 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (ainda em curso de tramitação perante o Congresso Nacional) -, está sujeito à necessária observância das limitações jurídicas impostas pelo texto constitucional. (...) PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO. - Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em consequência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes. No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico ("lex posterior derogat priori") ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes. (...)" (Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1.480/DF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Celso de Mello, julgado em 04.09.1997).

⁶⁵ Tal posição é defendida por Luciano Amaro, nos seguintes termos:

"O conflito entre a lei interna e o tratado resolve-se, pois, a favor da norma especial (do tratado), que excepciona a norma geral (da lei interna), tornando-se indiferente que a norma interna seja *anterior* ou *posterior* ao tratado. Este prepondera em ambos os casos (abstraída a discussão sobre se ele é ou não *superior* à lei interna) porque traduz preceito especial, harmonizável com a norma geral". (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 181).

⁶⁶ Confira-se, por relevante, um trecho do voto do Ministro Celso de Mello:

"Todos sabemos que o decreto presidencial, que sucede à aprovação congressional do ato internacional e à troca dos respectivos instrumentos de ratificação, revela-se - enquanto momento culminante do processo de incorporação desse ato internacional ao sistema jurídico doméstico - manifestação essencial e insuprimível, especialmente se considerados os três efeitos básicos que lhe são pertinentes: (a) promulgação do tratado internacional; (b) a publicação oficial de seu texto; e (c) a executoriedade do ato internacional, que passa, então, e somente então, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno".

Especificamente sobre a hierarquia do Direito Internacional e do Direito Interno, a despeito de não se tratar de discussão de matéria tributária, cumpre transcrever um trecho do acórdão da Adin acima referida:

“No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento jurídico doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico (*lex posterior derogat priori*) ou, quando cabível, do critério da especialidade”.

Tal entendimento também restou evidenciado quando do julgamento do recurso de Extradicação n.º 662-2, apresentado pelo governo do Peru, no qual restou consignado que as convenções internacionais estão “no mesmo plano e no mesmo grau de eficácia em que se posicionam as leis internas do Brasil”⁶⁷.

---

⁶⁷ “E M E N T A: EXTRADIÇÃO - CRIMES DE CORRUPÇÃO PASSIVA E DE CONCUSSÃO - DISCUSSÃO SOBRE MATÉRIA PROBATÓRIA - INADMISSIBILIDADE - DERROGAÇÃO, NESTE PONTO, DO CÓDIGO BUSTAMANTE (ART.365, 1, IN FINE), PELO ESTATUTO DO ESTRANGEIRO - PARIDADE NORMATIVA ENTRE LEIS ORDINÁRIAS BRASILEIRAS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS - PROCESSO EXTRADICIONAL REGULARMENTE INSTRUÍDO - JURISDIÇÃO PENAL DO ESTADO REQUERENTE SOBRE OS ILÍCITOS ATRIBUÍDOS AOS EXTRADITANDOS - JULGAMENTO DA CAUSA PENAL, NO ESTADO REQUERENTE, POR TRIBUNAL REGULAR E INDEPENDENTE - RECONHECIMENTO DA PRESCRIÇÃO PENAL EXTRAORDINÁRIA CONCERNENTE AO DELITO DE CORRUPÇÃO PASSIVA - ACOLHIMENTO PARCIAL DA POSTULAÇÃO EXTRADICIONAL UNICAMENTE QUANTO AO CRIME DE CONCUSSÃO - PEDIDO DEFERIDO EM PARTE. CÓDIGO BUSTAMANTE - ESTATUTO DO ESTRANGEIRO. (...) PARIDADE NORMATIVA ENTRE LEIS ORDINÁRIAS BRASILEIRAS E TRATADOS INTERNACIONAIS - Tratados e convenções internacionais - tendo-se presente o sistema jurídico existente no Brasil (RTJ 83/809) - guardam estrita relação de paridade normativa com as leis ordinárias editadas pelo Estado brasileiro. A normatividade emergente dos tratados internacionais, dentro do sistema jurídico brasileiro, permite situar esses atos de direito internacional público, no que concerne à hierarquia das fontes, no mesmo plano e no mesmo grau de eficácia em que se posicionam as leis internas do Brasil. A eventual precedência dos atos internacionais sobre as normas infraconstitucionais de direito interno brasileiro somente ocorrerá - presente o contexto de eventual situação de antinomia com o ordenamento doméstico -, não em virtude de uma inexistente primazia hierárquica, mas, sempre, em face da aplicação do critério cronológico (*lex posterior derogat priori*) ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes. (...)” (Extradicação n.º 662-2/Peru, Tribunal Pleno, Relator Ministro Celso de Mello, julgado em 28.11.1996).

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça também se manifestou no sentido de que os acordos internacionais situam-se no mesmo nível hierárquico das leis internas⁶⁸. Confira-se, por relevante, a ementa do Recurso Especial n.º 74.376/RJ:

“Tratado Internacional – Lei Ordinária – Hierarquia.

O tratado internacional situa-se formalmente no mesmo nível hierárquico da lei, a ela se equiparando. A prevalência de um ou outro regula-se pela sucessão no tempo.

Direito de autor.

A obrigação assumida pelo Brasil de proteção do direito autoral, no campo internacional, não significa deva ser outorgada aquela que tem o autor em seu país, mas que será dispensado o mesmo tratamento concedido aos sob sua jurisdição”. (Recurso Especial n.º 74.376/RJ, Terceira Turma, Relator Ministro Eduardo Ribeiro, julgado em 09.10.1995).

Há diversas críticas acerca da posição adotada pela jurisprudência pátria sob o argumento de que a inexistência de hierarquia entre as convenções internacionais e as leis internas violaria o quanto disposto no artigo 98, do Código Tributário Nacional, e o princípio *pacta sunt servanda*.

Especificamente sobre esse tema, entende-se que as normas de Direito Internacional devidamente incorporadas ao ordenamento pátrio são leis especiais que disciplinam determinados temas específicos e possuem procedimentos próprios para sua

---

⁶⁸ O mesmo entendimento pode ser verificado quando do julgamento da Reclamação n.º 2.645/SP, conforme ementa abaixo transcrita:

“CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DO STJ. EXEQUATUR. CARTA ROGATÓRIA. CONCEITO E LIMITES. COOPERAÇÃO JURÍDICA INTERNACIONAL. TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS, APROVADOS E PROMULGADOS PELO BRASIL. CONSTITUCIONALIDADE. HIERARQUIA, EFICÁCIA E AUTORIDADE DE LEI ORDINÁRIA. (...)

5. Conforme reiterada jurisprudência do STF, os tratados e convenções internacionais de caráter normativo, “(...) uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias” (STF, ADI-MC 1480-3, Min. Celso de Mello, DJ de 18.05.2001), ficando sujeitos a controle de constitucionalidade e produzindo, se for o caso, eficácia revogatória de normas anteriores de mesma hierarquia com eles incompatíveis (lex posterior derogat priori). Portanto, relativamente aos tratados e convenções sobre cooperação jurídica internacional, ou se adota o sistema neles estabelecido, ou, se inconstitucionais, não se adota, caso em que será indispensável também denunciá-los no foro próprio. O que não se admite, porque então sim haverá ofensa à Constituição, é que os órgãos do Poder Judiciário pura e simplesmente neguem aplicação aos referidos preceitos normativos, sem antes declarar formalmente a sua inconstitucionalidade (Súmula vinculante 10/STF). (...)

8. Reclamação improcedente.” (Superior Tribunal de Justiça, Reclamação n.º 2.645/SP, Corte Especial, Relator Teori Albino Zavascki, julgado em 18.11.2009).

internalização e retirada do ordenamento pátrio, se sobrepondo à legislação interna. Não há, assim, um conflito de normas propriamente dito.

Eventual lei interna posterior que viole uma norma de Direito Internacional não tem o condão de revogá-la, mesmo na hipótese de tratar da mesma matéria, vez que devem ser adotados os mecanismos específicos para tanto.

1.5. O artigo 98, do Código Tributário Nacional.

Conforme disposto, a Constituição Federal não possui cláusula geral que assegure a supremacia das convenções internacionais em relação à lei interna, exceto nos casos dos direitos e garantias fundamentais, conforme previsto em seu artigo 5º, parágrafo 3º.

Por sua vez, o artigo 98, do Código Tributário Nacional, dispõe que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Gilberto de Ulhôa Canto trata da criação de referido artigo nos seguintes termos⁶⁹:

“(...) O artigo consagrou o princípio que ao tempo do Código era tranquilamente aceito pela jurisprudência de nossos tribunais. (...) Por volta de 1942, por aí, ou antes, talvez, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar um caso, que por coincidência era um caso de direito tributário, em que se invocava um tratado de comércio e navegação entre o Brasil e o Uruguai, em abono do reconhecimento de isenção de Imposto de Importação, e tendo como relator essa figura exponencial que foi Philadelfo Azevedo, firmou o princípio da prevalência do tratado, muito embora após a sua promulgação várias leis de caráter geral tivessem estabelecido a incidência do Imposto de Importação. Considerou a Corte que essas leis não eram poderosas o bastante para tornar sem efeito a norma isentiva do tratado, porque este, depois de aprovado pelo Brasil, pela forma que a constituição prevê, se integra na legislação interna, mas tem pré-eminência sobre as

---

⁶⁹ CANTO. Gilberto de Ulhôa. “Legislação Tributária, sua Vigência, sua Eficácia, sua Aplicação, Interpretação e Integração”. In: *Revista Forense*, v. 267. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1979, p. 27.

normas nacionais contrárias, até que seja denunciado. A esta orientação o Supremo Tribunal Federal se ateve por muitos anos. Quando elaboramos o anteprojeto do CTN consignamos o princípio, porque tínhamos plena convicção de que além de prevalecer na jurisprudência, era certo”.

Dessa forma, quando da elaboração do Código Tributário Nacional, houve a inserção do artigo 98 para positivar o entendimento existente à época acerca da prevalência das normas de Direito Internacional sobre as normas de Direito interno.

Alguns autores, como Sergio André Rocha, contudo, defendem a inconstitucionalidade de referido artigo 98, sob o argumento de que este estabelece limitação ao exercício da competência legislativa que só poderia ser realizada pela própria Constituição Federal⁷⁰.

Isso porque o artigo 146, da Constituição Federal, dispõe que compete à lei complementar dispor sobre conflitos de competência entre a União, os Estados e os Municípios; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e estabelecer normas gerais em matéria tributária.

Assim, para os que defendem a tese da inconstitucionalidade, o artigo 98, do Código Tributário Nacional, não trataria de norma geral em matéria tributária, mas apenas disciplinaria a hierarquia das fontes de direito, tratando de questão meramente formal,

---

⁷⁰ Confira-se, nesse sentido, o entendimento de Sergio André Rocha:

“Afirma-se que o artigo 98 trataria de uma limitação ao poder de tributar. Ora, o artigo 146 ao estabelecer caber a lei complementar tratar das limitações ao poder de tributar refere-se àquelas que se encontram previstas no texto constitucional, *entre as quais não está elencada a situação de que se cogita*. Assim, de forma alguma se trata o artigo 98 de regra que veicula regulamentação de uma limitação ao poder de tributar.

Dessa forma, somos da opinião de que o artigo 98 do Código Tributário Nacional não é compatível com a Constituição Federal. Na verdade, cremos que tal artigo já nasceu inconstitucional”. (ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 37).

Luciano Amaro também compartilha esta opinião sobre a inconstitucionalidade do artigo 98, do Código Tributário Nacional:

“A eficácia dos tratados e sua inserção no ordenamento jurídico nacional é *questão de natureza constitucional*. Não é com preceito infraconstitucional que se haverá de resolver se o tratado pode ou não modificar a lei interna, ou se esta poderá ou não alterá-lo. Assim sendo, não cabia ao Código Tributário Nacional nem negar nem afirmar (como parece ter pretendido o art. 98) o primado dos tratados. (....)

À vista de tudo isso, o art. 98 do Código Tributário Nacional seria inútil, porque, de um lado, lhe faleceria aptidão para impor o primado dos tratados e, de outro, também lhe seria negada valia para explicitar a necessidade de harmonizar-se a lei interna (como norma geral) com a disciplina do tratado (enquanto norma especial), pois, como vimos no tópico precedente, essa harmonização não depende do preceito inscrito naquele dispositivo legal”. (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. Op. Cit., p. 182 a 184).

sendo questionável a possibilidade de aplicação das convenções internacionais em matéria tributária em detrimento da lei interna.

A despeito desses argumentos, entende-se que, conforme posição sustentada por Igor Mauler Santiago, o citado artigo 98 se limita a reafirmar o caráter especial dos acordos de bitributação em face à lei interna, sendo necessário procedimento específico para sua exclusão do ordenamento pátrio, que não pode se dar com a mera edição de lei ordinária posterior⁷¹.

Betina Treiger Grupenmacher também defende o posicionamento de que as convenções internacionais contra a dupla tributação são leis especiais que sempre devem prevalecer sobre as leis internas, conforme trecho abaixo extraído de seu estudo *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*⁷²:

“Em matéria tributária, especialmente, é possível afirmar-se a prevalência dos tratados sobre dispositivo de lei interna após a sua aprovação por decreto legislativo, pela aplicação do critério da especialidade, pois os tratados são normas especiais, ao passo que a lei interna tem a nota da generalidade.

A convenção ou tratado internacional que seja, portanto, por decreto legislativo aprovado e posteriormente ratificado tem o efeito de afastar a norma geral anterior que com ele seja incompatível”.

No mesmo sentido, observe o entendimento de Heleno Taveira Torres⁷³:

“(…) uma convenção sobre a renda e o capital é um simples acordo entre dois sistemas fiscais, que não possui como objetivo a pretensão de substituir o Direito Tributário interno dos Estados contratantes, mas permitir um relacionamento harmonioso dos sistemas entre si, oferecendo um complemento comum para atingir as finalidades às quais se destina. Desse caráter de subsidiariedade, as convenções de Direito Internacional Tributário, pelo tipo de relação com o direito interno, passam a ter a natureza de uma *lex specialis*, limitando-se a colocar em vigor um mecanismo para

---

⁷¹ SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos*. Op. Cit., p. 56.

⁷² GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. Op. Cit., p. 107.

⁷³ TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre a renda das empresas*. Op. Cit., p. 593 e 594.

evitar o concurso de pretensões impositivas entre os Estados contratantes. O termo ‘especial’ pode ser usado sob duas perspectivas distintas. Pode designar, em primeiro lugar, a preeminência da norma convencional, de modo que o direito interno não possa derrogar ulteriormente as suas disposições (prevalência de aplicabilidade), como o princípio *lex posterior generalis non derogat lex speciali* pode valer como presunção de interpretação, de modo que a interpretação das leis ulteriores não possa derrogar o conteúdo das respectivas normas constantes do diploma convencional (por exemplo, Alemanha e Suíça)”.

Com efeito, cumpre destacar que o referido artigo não foi declarado inconstitucional pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, sendo que a própria convenção internacional em si representa uma renúncia ao poder de tributar, limitando a jurisdição fiscal brasileira, e devendo ser observada por todos os Estados envolvidos⁷⁴.

De acordo com o entendimento de Heleno Taveira Torres⁷⁵, o artigo 98, do Código Tributário Nacional, apenas determina que as disposições dos acordos internacionais devem prevalecer no caso concreto para assegurar a observância dos compromissos assumidos pelo Estado brasileiro perante os demais países, em atendimento ao *pacta sunt servanda*, consagrado no artigo 26⁷⁶, da Convenção de Viena.

Dessa forma, inexistem conflitos entre as normas veiculadas pelas convenções internacionais para evitar a dupla tributação e a ordem interna, sendo que as referidas normas de Direito Internacional, que são essenciais ao desenvolvimento econômico das relações entre os Estados, devem ser interpretadas de forma harmônica para assegurar o princípio da segurança jurídica.

Especificamente com relação à superioridade dos acordos internacionais prevista no artigo 98, do Código Tributário Nacional, a jurisprudência nacional majoritária faz referência à distinção entre tratados-contratos e tratados-leis.

---

⁷⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. Op. Cit., p. 269 e 270.

⁷⁵ TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre a renda das empresas*. Op. Cit., p. 578 e 579.

⁷⁶ “Artigo 26. *Pacta sunt servanda*.

Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa fé”.

Nesse sentido, os tratados-contratos buscariam regular os interesses recíprocos dos Estados, geralmente de natureza bilateral.

Os tratados-leis, por sua vez, seriam aqueles celebrados entre vários Estados com o objetivo de fixar normas gerais de Direito Internacional, sendo obrigatórios para os Estados que o celebraram.

Assim, a superioridade prevista no artigo 98, do Código Tributário Nacional, se justificaria por serem os acordos de bitributação definidos como tratados-contratos, que devem ser respeitados pelas partes, na medida em que representam renúncia ao poder de tributar, conforme restou decidido quando do julgamento pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça dos Recursos Especiais n.º 196.560/RJ⁷⁷ e n.º 426.945/PR⁷⁸.

---

⁷⁷ “TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DO AFRMM EM RELAÇÃO A MERCADORIAS IMPORTADAS SOB A ÉGIDE DO GATT. IMPOSSIBILIDADE.

O mandamento contido no artigo 98 do CTN não atribui ascendência às normas de direito internacional em detrimento do direito positivo interno, mas, ao revés, posiciona-as em nível idêntico, conferindo-lhes efeitos semelhantes.

O artigo 98 do CTN, ao preceituar que tratado ou convenção não são revogados por lei tributária interna, refere-se aos acordos firmados pelo Brasil a propósito de assuntos específicos e só é aplicável aos tratados de natureza contratual.

Se o ato internacional não estabelecer, de forma expressa, a desobrigação de contribuições para a intervenção no domínio econômico, inexistente isenção pertinente ao AFRMM.

Recurso provido. Decisão unânime.” (Recurso Especial n.º 196.560/RJ, Primeira Turma, Relator Ministro Demócrito Reinaldo, julgado em 18.03.1999).

⁷⁸ “TRIBUTÁRIO. REGIME INTERNACIONAL. DUPLA TRIBUTAÇÃO. IRPF. IMPEDIMENTO. ACORDO GATT. BRASIL E SUÉCIA. DIVIDENDOS ENVIADOS A SÓCIO RESIDENTE NO EXTERIOR. ARTS. 98 DO CTN, 2º DA LEI 4.131/62, 3º DO GATT.

- Os direitos fundamentais globalizados, atualmente, estão sempre no caminho do impedimento da dupla tributação. Esta vem sendo condenada por princípios que estão acima até da própria norma constitucional.

- O Brasil adota para o capital estrangeiro um regime de equiparação de tratamento (art. 2º da Lei 4131/62, recepcionado pelo art. 172 da CF), legalmente reconhecido no art. 150, II, da CF, que, embora se dirija, de modo explícito, à ordem interna, também é dirigido às relações externas.

- O art. 98 do CTN permite a distinção entre os chamados tratados-contratos e os tratados-leis. Toda a construção a respeito da prevalência da norma interna com o poder de revogar os tratados, equiparando-os à legislação ordinária, foi feita tendo em vista os designados tratados, contratos, e não os tratados-leis.

- Sendo o princípio da não-discriminação tributária adotado na ordem interna, deve ser adotado também na ordem internacional, sob pena de desvalorizarmos as relações internacionais e a melhor convivência entre os países.

- Supremacia do princípio da não-discriminação do regime internacional tributário e do art. 3º do GATT.

- Recurso especial provido.” (Recurso Especial n.º 426.945/PR, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.06.2004).

O caráter negocial dos acordos de bitributação foi, inclusive, ressaltado por Klaus Vogel, conforme trecho extraído do livro *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*, de Luís Eduardo Schoueri⁷⁹:

“O uso de modelos de acordos e formulações padronizadas não deve esconder que cada acordo toca em interesses bastante concretos e contrapostos dos Estados contratantes, para cujo equilíbrio geralmente são necessárias negociações duras e demoradas”.

A despeito dessa interpretação jurisprudencial restritiva do artigo 98, do Código Tributário Nacional, concordamos com a crítica efetuada por Alberto Xavier com relação à distinção entre tratados-contratos e tratados-leis⁸⁰:

“(...) a dicotomia tratados-contratos e tratados normativos não tem hoje qualquer validade científica, nem jamais foi invocada na doutrina a respeito da discussão sobre a força hierárquica dos tratados em relação à lei interna. (...)”

Esta distinção tem, pois, um valor meramente indicativo e auxiliar da interpretação do próprio tratado, nada dizendo, porém, quanto aos problemas próprios do direito dos tratados, notadamente quanto à vigência dos tratados na ordem interna brasileira e quanto ao seu lugar na hierarquia das fontes de direito brasileiro que aqui nos ocupam”.

Dessa forma, conforme anteriormente ressaltado, entendemos que as eventuais antinomias existentes entre as normas de Direito Internacional e de Direito Interno devem ser resolvidas mediante a aplicação do critério de especialidade de que se revestem os acordos internacionais contra a bitributação, sendo inadmitida a sua retirada do ordenamento sem procedimento específico para tanto. Cumpre transcrever, assim, a ementa do Recurso Especial n.º 1.325.709/RJ, julgado pelo Egrégio Superior de Justiça, que corrobora a posição ora defendida⁸¹:

---

⁷⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. Op. Cit., p. 275 e 276.

⁸⁰ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Op. Cit., p. 135.

⁸¹ No mesmo sentido, em 17.05.2012, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça julgou o Recurso Especial n.º 1.161.467/RS, cuja ementa segue abaixo:

“TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE “LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA” NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A “LUCRO OPERACIONAL”. PREVALÊNCIA DAS

“RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA DENEGADO NA ORIGEM. APELAÇÃO. EFEITO APENAS DEVOLUTIVO. PRECEDENTE. NULIDADE DOS ACÓRDÃOS RECORRIDOS POR IRREGULARIDADE NA CONVOCAÇÃO DE JUIZ FEDERAL. NÃO PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE. (...)”

4. O poder estatal de arrecadar tributos tem por fonte exclusiva o sistema tributário, que abarca não apenas a norma regulatória editada pelo órgão competente, mas também todos os demais elementos normativos do ordenamento, inclusive os ideológicos, os

---

CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

(...)

7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.

8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *Lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.

9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma "revogação funcional", na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionados aos Estados contratantes.

10. No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois outros países signatários. Às demais relações jurídicas não abrangidas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil.

11. Recurso especial não provido”. (Recurso Especial n.º 1.161.467/RS, Segunda Turma, Relator Ministro Castro Meira, julgado em 17.05.2012, grifos nossos).

sociais, os históricos e os operacionais; ainda que uma norma seja editada, a sua efetividade dependerá de harmonizar-se com as demais concepções do sistema: a compatibilidade com a hierarquia internormativa, os princípios jurídicos gerais e constitucionais, as ilustrações doutrinárias e as lições da jurisprudência dos Tribunais, dentre outras.

5. **A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da sua especificidade.** Inteligência do art. 98 do CTN. Precedente: (RESP 1.161.467-RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 01.06.2012)”. (Recurso Especial n.º 1.325.709/RJ, Primeira Turma, Relator Ministro Napolão Nunes Maia, Filho, julgado em 24.04.2014).

Confira-se, por relevante, um trecho do voto do Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho proferido quando do julgamento de referido Recurso Especial:

“20. Deve-se ressaltar que o egrégio STJ orienta que a interpretação a ser dada aos Tratados Internacionais Tributários deve ser também a conferida no País com os quais esses instrumentos são celebrados, sob pena de, ao se aplicar a literalidade da legislação brasileira, se alterar os significados das convenções e subverter o seu propósito; é o que se chama de *regra da especialidade*, que prioriza a supremacia das convenções externa sobre as domésticas (...).

23. Uma primeira observação é a de que existe certa controvérsia doutrinária sobre o alcance do art. 98 do CTN; observa-se dos comentários a esse dispositivo, com anota o Professor LEANDRO PAULSEN, que os escritores tributaristas não se acham em posição uniforme quanto ao lugar dos Tratados e Convenções Internacionais dentro do ordenamento jurídico tributário; ressalta esse autor que, não obstante a norma tributária fale em *revogação ou modificação da legislação interna*, o que efetivamente ocorreria seria a *mera suspensão da eficácia da norma tributária nacional, que poderá adquirir aptidão par produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado* (Direito Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência, Porto Alegre, LAEL, 201, p. 881/887).

24. Outros doutrinadores apontam que os Tratados, Convenções e Acordos Internacionais devem ser caracterizados com leis especiais, existindo aceso debate, ainda, sobre a sua prevalência ou a existência de hierarquia entre esses instrumentos normativos de Direito Internacional Público e a legislação interna ou doméstica dos Estados Nacionais, editada com base na sua soberania; vê-se aqui a delicadeza da convivência entre essas duas ordens normativas, sobretudo quando o comércio

internacional e as relações econômicas, financeiras e empresárias entre os Países assumiu intensidade e dimensões que HUGO GROTIUS (1583-1645), justamente considerado Pai do Direito Internacional Público, não poderia mesmo antever. (...)

62. Reitero que esta Corte já teve oportunidade de se manifestar sobre a prevalência dos Tratados e Convenções Internacionais Tributários, quando em confronto com a legislação interna nacional, em razão de sua especialidade (...)."

Atualmente, aguarda-se ainda o julgamento no Egrégio Supremo Tribunal Federal do Recurso Extraordinário n.º 460.320/PR, que discute a aplicação de tratamento isonômico entre os residentes ou domiciliados no Brasil e na Suécia. Em 2011, o Ministro Gilmar Mendes proferiu seu voto defendendo a superioridade hierárquica das convenções internacionais em relação à lei interna, retornando ao posicionamento inicialmente adotado pela suprema corte⁸².

Feitas essas considerações, é relevante mencionar, ainda, que o termo 'revogar' foi indevidamente utilizado no artigo 98, do Código Tributário Nacional, vez que não se está diante de um fenômeno abrogativo, pois a lei interna mantém a sua eficácia plena fora dos casos subtraídos à sua aplicação pela convenção internacional⁸³.

De acordo com Ricardo Lobo Torres⁸⁴, "(...) não se trata, a rigor, de revogação da legislação interna, mas de suspensão da eficácia da norma tributária nacional, que readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado".

---

⁸² Confiram-se, por relevante, trechos de seu voto:

"(...) parece evidente que a possibilidade de afastar a aplicação de normas internacionais tributárias por meio de legislação ordinária (*treaty override*), inclusive no âmbito estadual e municipal, está defasada com relação às exigências de cooperação, boa-fé e estabilidade do atual cenário internacional e, sem sombra de dúvidas, precisa ser refutada por esta Corte.

Como enfatizei no voto do RE 466.343/SP, **o texto constitucional admite a preponderância das normas internacionais tributárias sobre normas infraconstitucionais e claramente remete o intérprete para realidades normativas diferenciadas em face da concepção tradicional do direito internacional público**. (...)

Como exposto, o tratado internacional não necessita ser aplicado na estrutura de lei ordinária ou lei complementar, nem ter *status* paritário com qualquer deles, pois tem assento próprio na Carta Magna, com requisitos materiais e formais peculiares.

Dessa forma, à luz dos atuais elementos de integração e abertura do Estado à cooperação internacional, tutelados no texto constitucional, o entendimento que privilegie a boa-fé e a segurança dos pactos internacionais revela-se mais fiel à Carta Magna" (grifos nossos).

⁸³ XAVIER, Alberto; XAVIER, Helena de Araújo Lopes. "Tratados. Superioridade Hierárquica em relação à Lei face à Constituição Federal de 1988". Op. Cit., p. 43.

⁸⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 7ª Ed., Renovar, 2000, p. 45.

Tal entendimento é confirmado por diversos autores, como Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, que entende que⁸⁵:

“Não obstante a redação do dispositivo fale em ‘revogação’, as disposições de um tratado, na realidade, representam normas especiais sobre questões tratadas em lei geral. Com isso, a lei geral permanece vigente, mas não aplicável aos casos específicos regulados pelo tratado em questão”.

As convenções internacionais, assim, se sobrepõem a ordem interna sem necessariamente revogá-la. Nesse sentido, Klaus Vogel utiliza o exemplo da máscara para sustentar que a norma internacional é como uma máscara que encobre determinadas partes do direito nacional, sendo que, desde que não esteja totalmente encoberto, o direito interno não perde a sua aplicação⁸⁶.

De acordo com referida metáfora, a convenção internacional, como norma de Direito Internacional, apenas encobriria determinadas partes das normas internas, que têm sua aplicação suspensa, sem a sua revogação. Os espaços visíveis, por sua vez, continuariam sendo normalmente aplicáveis ao caso concreto.

---

⁸⁵ AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 2, Coord. Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Saraiva, 1998, p. 34.

⁸⁶ VOGEL, Klaus. “Harmonia decisória e problemática de qualificação nos acordos de bitributação (tradução de Luís Eduardo Schoueri)”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 73.

2. OS CONFLITOS ENVOLVENDO QUESTÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL.

As normas de Direito Internacional possuem diversas funções diretamente relacionadas com o exercício da soberania dos países, tais como delimitar competências, aplicar leis, administrar e julgar dentro de seu território, exigir tributos, entre outras⁸⁷.

Em decorrência do exercício dessas soberanias, é possível que os diversos países se envolvam em questões ligadas a mais de uma ordem jurídica, ocasionando conflitos em âmbito internacional.

De fato, os Estados deveriam respeitar determinadas limitações em seu âmbito de atuação, porém, em nome de seu poder de autodeterminação, acabam estendendo seus atos para o exterior conforme a sua própria conveniência e sem observar a existência de eventuais limites.

Para fins do presente estudo, é relevante tratar especificamente dos conflitos decorrentes de sobreposição de normas de Estados distintos, submetendo a tributação uma mesma riqueza, o que caracteriza o fenômeno da dupla tributação internacional.

A dupla tributação internacional envolve o concurso de normas que se dá quando um mesmo fato se integra na previsão de duas normas diferentes⁸⁸, configurando a sobreposição de normas distintas com aplicação de maior gravame ao contribuinte, ou seja, “quando a somatória dos impostos exigidos resulta em montante superior àquele que surgiria na hipótese de exercício da pretensão por parte de um único Estado”⁸⁹.

---

⁸⁷ Alberto Xavier, em seu livro *Direito Tributário Internacional do Brasil*, defende que as normas de Direito Internacional se dividem em substanciais e instrumentais, de acordo com a sua função.

As normas substanciais se referem à definição da jurisdição e competência dos órgãos nacionais para atuarem em questões relativas a mais de uma ordem jurídica; enquanto que as normas instrumentais dizem respeito a determinar em que termos os atos de execução da lei praticados por determinado Estado podem produzir efeitos em outro.

⁸⁸ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Op. Cit., p. 31.

⁸⁹ Klaus Vogel conceitua o fenômeno da dupla tributação nos seguintes termos: “1. [Definition of international juridical double taxation] International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same

Este é um fenômeno observado entre normas individuais e concretas, sendo que cada uma delas possui uma eficácia limitada ao âmbito territorial dos respectivos Estados, gerando pretensões tributárias distintas contra um mesmo sujeito passivo, em virtude da coincidência dos critérios adotados⁹⁰.

Assim, para a ocorrência da dupla tributação deve haver a justaposição das hipóteses de incidência das normas tributárias em concurso, considerando todos os critérios, aspectos ou elementos em que os tipos legais podem se decompor.

De acordo com a doutrina, a dupla tributação internacional pode ser definida através da aplicação de quatro critérios (“regra das quatro identidades”), quais sejam: (i.) exigência de impostos comparáveis; (ii.) onerando um mesmo contribuinte (requisito da identidade subjetiva); (iii.) incidindo sobre o mesmo pressuposto de fato; e (iv.) durante o mesmo período de tributação⁹¹.

Os critérios acima elencados contribuem para a distinção entre dupla tributação jurídica e econômica, pois enquanto na primeira estão presentes os quatro requisitos destacados, na dupla tributação econômica não há a identidade de sujeitos, bastando apenas a coincidência de objeto, tributos, e do aspecto temporal.

Como exemplo da dupla tributação econômica internacional, Alberto Xavier menciona a situação em que duas sociedades interdependentes residentes em dois países diversos distribuem rendimentos não dedutíveis em um Estado e tributáveis no outro⁹².

Nesse sentido, é relevante destacar que as convenções internacionais para evitar a dupla tributação tratam apenas de dupla tributação jurídica, conforme pode ser depreendido dos comentários da Convenção Modelo da OCDE abaixo transcritos⁹³:

---

subject matter and for identical periods. Its harmful effect on the exchange of goods and services and movements of capital, technology and persons are so well known that it is scarcely necessary to stress the importance of removing the obstacles that double taxation presents to the development of economic relations between countries”. (VOGEL, Klaus. *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)*. Boston: Kluwer, 1998, p. 2).

⁹⁰ TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre a renda das empresas*. Op. Cit., p. 373.

⁹¹ UCKMAR, Victor; CORASANTI, Giuseppe; DI VIMERCATE, Paolo de’ Capitani; OLIVA, Caternia Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. *Manual de Direito Tributário Internacional*. 1ª ed., São Paulo: Dialética, 2012, p. 81.

⁹² XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Op. Cit., p. 36.

“1.[1] *These Articles deal with the so-called juridical double taxation where the same income or capital is taxable in the hands of the same person by more than one State.*
2.[2] *This case has to be distinguished especially from the so-called economic double taxation, i.e., where two different persons are taxable in respect of the same income or capital. If two States wish to solve problems of economic double taxation they must do so in bilateral negotiation*”.

A despeito dessa classificação, Heleno Taveira Torres sustenta a inexistência da dupla tributação econômica, afirmando que este fenômeno somente pode ser jurídico, pois o caráter econômico é pressuposto do próprio conceito de tributação⁹⁴.

Lívia Leite Baron Gonzaga também defende a desnecessidade de classificação da dupla tributação internacional em duas espécies distintas⁹⁵:

“(...) o caráter econômico é implícito ao conceito de tributação, seja ela nacional ou internacional, não sendo necessário, portanto, especificá-lo na denominação do fenômeno. Da mesma forma, entendemos que o caráter jurídico é igualmente pressuposto da tributação, isto é, não pode sequer existir tributação se esta não for decorrente de normas jurídicas. Deste modo, ao destacar como se fosse uma espécie distinta a dupla tributação jurídica internacional, poderia surgir a conclusão da possibilidade de existência de tributação que não fosse decorrente de normas jurídicas, o que também não é aceitável. Em decorrência disso, entendemos ser não apenas desnecessário, como também tecnicamente incorreto, falar em dupla tributação jurídica

---

⁹³ RAAD, Kees van. *Commentaries to the OECD Model Tax Convention In Materials on International EC Tax Law*. Leiden: IBDF, 2007/2008, p. 303.

⁹⁴ “Para que a dupla tributação econômica internacional pudesse ser admitida como dupla tributação e, assim, conduzida à definição geral de pluritributação internacional, necessitaria, de início, ser, pelo menos, indiretamente, reconduzível aos elementos basilares da respectiva definição: concurso impositivo entre duas ou mais legislações fiscais soberanas contemporaneamente incidentes sobre um mesmo suporte fático dotado de elementos de estraneidade, o que não se verifica, como demonstraremos.

Além desses motivos, a expressão dupla tributação econômica, terminologicamente, é pouco precisa e contraditória. O termo “dupla tributação” é conotativo de um esquema mais complexo e faz supor a existência de uma dupla existência de normas, e não apenas de uma mera repercussão fiscal, pelos efeitos de uma dupla cobrança de impostos. Já o termo “econômica”, que aparece como uma qualificação à dupla tributação, como se fosse uma forma particular de manifestação daquilo que se define como pluritributação internacional, que condiciona os elementos pluralidade de normas em concurso e identidade do fato-evento tributável, cai em profunda ambigüidade e expõe a definição a especulações alheias ao discurso jurídico.” (TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre a renda das empresas*. Op. Cit., p. 406 e 407).

⁹⁵ GONZAGA, Lívia Leite Baron. *A Interpretação das Convenções Contra Dupla Tributação Internacional à Luz da Teoria Jurídica da Argumentação*. Tese de Doutorado em Direito – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, p. 250.

internacional, haja vista que o caráter jurídico também é pressuposto necessário da tributação. Tal classificação, em nossa opinião, poderia ser apenas ilustrativa, não devendo possuir qualquer caráter distintivo em relação a outras espécies de bitributação supostamente existentes”.

Independentemente dessa polêmica envolvendo a classificação da dupla tributação internacional é importante destacar que ela possui efeitos extremamente danosos às transações internacionais, afetando diretamente a almejada relação harmoniosa entre os diversos Estados e atingindo princípio da segurança jurídica.

2.1. Ocorrência da dupla tributação como uma violação ao princípio-garantia da segurança jurídica.

Consoante esclarecido, a dupla tributação internacional se dá através da sobreposição de normas editadas por diversos Estados soberanos, afetando diretamente o princípio da segurança jurídica, na medida em que os contribuintes possuem a legítima expectativa de submeter seus rendimentos à tributação conforme previsto na legislação competente de seu país.

No entendimento de Heleno Taveira Torres, a segurança jurídica tem como conteúdo as funções de certeza, de estabilidade sistêmica e de confiança legítima na concretização do Sistema Constitucional Tributário. Confira-se⁹⁶:

“No constitucionalismo do Estado Democrático de Direito a segurança jurídica vê-se incorporada ao ordenamento como garantia constitucional não apenas da estrutura formal sistêmica e da certeza do direito (*segurança jurídica formal*), mas como meio de efetividade de direitos e garantias fundamentais (*segurança jurídica material*), como proteção desses direito”.

Da mesma forma, Paulo de Barros Carvalho defende que a segurança jurídica vincula-se aos conceitos de previsibilidade e certeza dos contribuintes, conforme abaixo transcrito⁹⁷:

---

⁹⁶ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica. Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. Op. Cit., p. 178.

“(…) é decorrência de fatores sistêmicos que utilizam o primeiro (princípio da segurança jurídica) de modo racional e objetivo, mas dirigido à implantação de um valor específico, qual seja, o de coordenar o fluxo das interações interhumanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta. Tal sentimento tranquiliza aos cidadãos, abrindo espaço para planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza”.

Nesse sentido, a segurança jurídica pode assumir diversas qualificações na ordem jurídica, tais como “exigência”, “princípio”, “garantia”, “fim constitucional”, entre outros.

De acordo com Heleno Taveira Torres, a segurança jurídica é um valor suprapositivo⁹⁸:

“Pode vir a ser considerada como um valor suprapositivo, prévio à própria ordem jurídica, ou fundamento de legitimidade (ao gosto dos jusnaturalistas); pode coincidir com o conteúdo da certeza do direito, entendida como expressão da legalidade (positivismo); pode ser compreendida como um conceito vazio, em um modo niilista de conceber a segurança jurídica; apresentar-se como decorrência da confiança em um procedimento lógico-racional de construção de seus conteúdos ou integrar-se ao conteúdo do sistema jurídico”.

Após tecer algumas considerações sobre os sentidos atribuídos à segurança jurídica, referido autor entende que a definição adequada seria de um princípio-garantia, conforme abaixo transcrito⁹⁹:

“(…) define-se o princípio da segurança jurídica tributária, em uma proposta funcional, como princípio-garantia constitucional que tem por finalidade proteger expectativas de confiança legítima nos atos de criação ou aplicação de normas, mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento e confiabilidade na efetividade de direitos e liberdades, assegurada como direito público fundamental”.

---

⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. Op. Cit., p. 146.

⁹⁸ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica. Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. Op. Cit., p. 185.

⁹⁹ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica. Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. Op. Cit., p. 187.

Diante dessa definição, é fácil compreender como a ocorrência de dupla tributação, que se dá com a ‘colisão de sistemas fiscais’, afeta diretamente o princípio-garantia da segurança jurídica, na medida em que atinge a expectativa de confiança legítima dos contribuintes nas operações internacionais realizadas.

2.2. Hipóteses de ocorrência da dupla tributação internacional. Adoção de distintos elementos de conexão.

Conforme destacado, a dupla tributação internacional decorre do concurso de pretensões tributárias para atingir um mesmo fato tributável, estando diretamente relacionada com a diversidade de elementos de conexão adotados pelas normas tributárias de conflitos de vários países.

Confiram-se, nesse sentido, as considerações de Heleno Taveira Torres sobre as causas da dupla tributação internacional¹⁰⁰:

“As causas da pluritributação internacional, quanto ao aspecto do concurso de ordenamentos jurídicos (*double taxation by competing authorities*) podem ser resumidas em:

- a) concurso de pretensões entre dois ordenamentos que consideram a renda proveniente da mesma fatispécie como tendo sido produzida dentro dos respectivos territórios e, consequentemente, tributáveis por cada um deles (tributação com base na fonte das rendas);
- b) concurso de pretensões entre os dois ordenamentos onde um, com referência à mesma fatispécie reitual, fundamenta a sua incidência na conexão pessoal com o contribuinte, com pretensão ultraterritorial, enquanto o outro Estado (fonte) adota o critério objetivo, pela conexão da fonte efetiva do rendimento ao seu território, por força do princípio da territorialidade (conexão objetiva);
- c) concurso de pretensões entre dois ordenamentos quando ambos fundam suas pretensões no princípio de conexão pessoal da residência (ou nacionalidade) do contribuinte, sendo este considerado residente (ou nacional), conforme as leis internas dos respectivos países, em ambos os Estados”.

---

¹⁰⁰ TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre a renda das empresas*. Op. Cit., p. 386.

Assim, a dupla tributação internacional pode ocorrer pela adoção de elementos de conexão diversos para atingir um mesmo fato tributável. O elemento de conexão, de acordo com o entendimento de Aristóteles Moreira Filho, é “um conceito que a norma identifica no fato tributável, cujo vínculo com o sistema é então estabelecido, de modo que tal fato passa a ser tributável a despeito de sua extraterritorialidade”¹⁰¹.

De acordo com Gerd Willi Rothmann, “a expressão ‘elemento de conexão’ refere-se a determinado evento, ao qual a norma de conflitos vincula a atribuição da competência tributária”¹⁰².

O elemento de conexão é um dos instrumentos nucleares em torno do qual se articula toda a estrutura da norma de conflitos, podendo se relacionar aos sujeitos da relação jurídica ou aos fatos jurídicos tributáveis, dividindo-se, quanto aos destinatários, em subjetivos e objetivos¹⁰³.

Os elementos de conexão subjetivos são os que identificam na pessoa do contribuinte o vínculo com o sistema a que pertence a norma tributária, vinculando-se a nacionalidade, residência ou domicílio.

Aristóteles Moreira Filho¹⁰⁴ dispõe que a “nacionalidade é o vínculo político que se estabelece entre o Estado e o indivíduo, consubstanciando a dimensão pessoal do Estado soberano”.

---

¹⁰¹ MOREIRA FILHO, Aristóteles. “Os critérios de Conexão na Estrutura da Norma Tributária”. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 345.

Confira-se, por relevante, a definição de Mary Elbe Gomes Queiróz:

“A submissão de uma situação a duas ou mais ordens jurídicas se dá quando na relação jurídica são detectados aspectos ou características que denotam a existência de elementos que ligam os fatos, pessoas e objetos a determinada ordem jurídica, desencadeando a aplicabilidade de leis tributárias internas de dois ou mais países e a incidência de tributos por eles exigidos. São os chamados elementos de conexão (elementos de localização).

Os elementos de conexão merecem especial importância com vista à organização da estrutura dos sistemas de imposição tributária sobre os rendimentos”. (QUEIRÓZ, Mary Elbe Gomes. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: Manole, 2004, p. 182).

¹⁰² ROTHMANN, Gerd Willi. “Problemas de Qualificação na Aplicação das Convenções contra a Bitributação Internacional”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 76. São Paulo: Dialética, 2003, p. 34.

¹⁰³ XAVIER, *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Alberto. Op. Cit., p. 252.

¹⁰⁴ MOREIRA FILHO, Aristóteles. “Os critérios de Conexão na Estrutura da Norma Tributária”. Op. Cit., p. 349.

Através deste vínculo político, que possui forte conotação moral, a norma fiscal atribui os eventos passíveis de tributação.

Alberto Xavier entende que, à luz dos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva, devem ser consideradas inconstitucionais quaisquer leis que prevejam um tratamento discriminatório atendendo a nacionalidade do contribuinte, sendo que este elemento de conexão deveria ser afastado¹⁰⁵.

Corroborando esse entendimento, é possível verificar que a utilização desse elemento de conexão caiu em desuso nas convenções internacionais, sendo substituído pela residência e domicílio. Dentre os exemplos de países que ainda utilizam esse elemento de conexão podemos mencionar os Estados Unidos da América, a Turquia e as Filipinas.

O critério da residência, por sua vez, alcança os fatos tributáveis ocorridos não apenas no local de domicílio do contribuinte, mas também fora deste território, caracterizando-se como o vínculo de um sujeito relativamente ao seu país de residência para fins de tributação, geralmente em bases universais.

A lei brasileira não possui uma definição expressa do conceito de residência, sendo que, nos casos envolvendo pessoas físicas, esta condição é atingida através da permanência por determinado período no território nacional, independentemente de sua motivação, ou, ainda, pela intenção de adquirir a residência definitiva com a obtenção de visto permanente.

A residência normalmente é confundida com o domicílio, mas se tratam de conceitos distintos. O conceito de domicílio é mais genérico e subjetivo, exigindo uma manifestação de vontade do sujeito passivo, enquanto que a residência, conforme mencionado, refere-se à intenção de permanência em determinado território.

Os critérios da residência ou do domicílio são os mais utilizados para atingir fatos tributáveis que ocorram fora do território do contribuinte. Dessa forma, as pessoas

---

¹⁰⁵ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Op. Cit., p. 275.

residentes em determinado território¹⁰⁶ podem ser tributadas por fatos ocorridos fora deste, mas que lhe sejam imputáveis. A adoção de tal elemento de conexão justifica-se na medida em que o país de residência do contribuinte possui soberania fiscal e jurisdicional.

No Brasil, utiliza-se o critério da residência para tributar a renda independentemente do seu local de produção ou aferição (“tributação em bases universais” ou *worldwide income taxation*), conforme previsto no artigo 153, parágrafo 2º, inciso III, da Constituição Federal¹⁰⁷.

A tributação em bases universais se relaciona ao princípio da universalidade, que se contrapõe ao princípio da territorialidade¹⁰⁸.

Os princípios da universalidade e da territorialidade dizem respeito a possibilidade de tributação de toda a renda do contribuinte ao redor do mundo, independentemente de sua procedência, ou apenas dos rendimentos auferidos em determinado território. Nesse último caso, com a adoção do princípio da territorialidade, a lei dispõe que os residentes são tributáveis exclusivamente em função dos rendimentos

---

¹⁰⁶ Normalmente, é estabelecido um prazo de permanência mínimo em determinado país para aquisição da residência.

¹⁰⁷ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)

III - renda e proventos de qualquer natureza; (...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei; (...).”

¹⁰⁸ Diversos autores não realizam uma separação clara entre os princípios da universalidade e territorialidade e os elementos de conexão objetivos e subjetivos. Para fins do presente estudo, será adotado o critério descrito por Agostinho Toffoli Tavoraro, em seu estudo *Direito Internacional Tributário*, conforme abaixo transcrito:

“No caso particular da territorialidade e da universalidade, vemos, com Del Florentino, a não equiparação de ambos como espécies de elementos de conexão, tendo-os assim como princípios classificando como espécies de elementos de conexão:

- a) Nacionalidade
- b) Domicílio e Residência
- c) Estabelecimento permanente
- d) Fonte
- e) País do destino

De se anotar, desde logo, que não há um consenso uniforme dentre os autores, quanto ao elenco de elementos de conexão, bastando lembrar que para Manuel Pires seriam apenas 3 (nacionalidade, residência e fonte), para Alberto Xavier 5 (universalidade, territorialidade, fonte, residência, origem e destino) e para os Campos seriam 6 (fonte, residência, estabelecimento estável, localização do bem imóvel, origem e destino e local da prática do ato jurídico)”. (TAVOLARO, Agostinho Toffoli. “Direito Internacional Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valter do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva. *Tratado de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 860).

auferidos de fonte interna, renunciando a tributação das rendas de origem externa e estabelecendo uma obrigação limitada para os seus residentes¹⁰⁹.

Confira-se o entendimento de Alberto Xavier sobre a adoção do princípio da territorialidade¹¹⁰:

“Se o princípio da territorialidade, na sua acepção mais restrita de territorialidade, fosse universalmente respeitado, conduziria à tributação exclusiva do direito de tributar ao país da fonte e obrigaria o país da residência a isentar (ou declarar fora do âmbito de incidência dos seus atributos) os rendimentos produzidos fora de seu território, ainda que nele auferidos pelos seus residentes: a dupla tributação internacional, se não fosse por completo eliminada, seria um fenômeno de muito mais reduzidas proporções”.

Ainda sobre esse tema, é relevante destacar que o princípio da universalidade não exclui o da territorialidade, mas sim o pressupõe, sendo que com a adoção da tributação em bases universais é admitido tributar não apenas os rendimentos auferidos no próprio território, mas também aqueles produzidos no exterior, com os quais guardem alguma relação.

Os elementos de conexão objetivos, por sua vez, se vinculam aos bens e aos fatos do sistema tributante, tais como fonte, situação do bem, origem e destino. Tais elementos objetivos se modificam de acordo com os tributos envolvidos e, ainda, dentro de um mesmo tributo, conforme o sistema fiscal vigente.

O critério da fonte se refere à tributação vinculada ao local de onde se origina a renda, se projetando no critério espacial da norma-padrão de incidência tributária para determinar a tributação da renda auferida pelo não-residente produzida dentro do território nacional.

---

¹⁰⁹ Tal entendimento pode ser depreendido dos ensinamentos de Heleno Taveira Torres:

“Em um sistema que atenda ao tipo *territorial puro*, a tributação justifica-se exclusivamente pela localização da categoria reditual como tendo sido produzida no interior dos limites territoriais, definida por critérios de conexão de natureza material, ou objetiva, presentes na fonte efetiva dos rendimentos, ou subjetivas, pela presença do beneficiário, residente ou não-residente, no território, a depender do tipo de rendimento.” (TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre a renda das empresas*. Op. Cit., p. 71).

¹¹⁰ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Op. Cit., p. 221.

Este elemento de conexão pode se referir tanto para indicar o local onde é exercida a atividade produtora dos rendimentos, quanto para indicar a fonte de pagamento, estando diretamente relacionado ao objeto tributável.

A legislação prevê a tributação de algumas situações em que as fontes de produção e pagamento estejam localizadas em território nacional, conforme pode ser observado nos artigos 682 e 685, do Decreto n.º 3.000, de 26.03.1999 (Regulamento de Imposto de Renda)¹¹¹. Confira-se, por relevante, o comentário de Heleno Taveira Torres sobre referido tema¹¹²:

“(...) sendo a fonte produtora localizada no Brasil, não importa se o pagamento foi feito a partir do Brasil, ou a partir de qualquer outra localidade no mundo.

---

¹¹¹ “Art. 682. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea “a”);

II - pelos residentes no País que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os mencionados no art. 17 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea “b”);

III - pela pessoa física proveniente do exterior, com visto temporário, nos termos do § 1º do art. 19 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea “c”, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 12);

IV - pelos contribuintes que continuarem a perceber rendimentos produzidos no País, a partir da data em que for requerida a certidão, no caso previsto no art. 879 (Lei nº 3.470, de 1958, art. 17, § 3º).

(...)

Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

I - à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, inclusive:

a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;

b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;

c) as pensões alimentícias e os pecúlios;

d) os prêmios conquistados em concursos ou competições;

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços;

b) ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 691, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 245.

§ 1º Prevalecerá a alíquota incidente sobre rendimentos e ganhos de capital auferidos pelos residentes ou domiciliados no País, quando superior a quinze por cento (Decreto-Lei nº 2.308, de 1986, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 18).

§ 2º No caso do inciso II, a retenção na fonte sobre o ganho de capital deve ser efetuada no momento da alienação do bem ou direito, sendo responsável o adquirente ou o procurador, se este não der conhecimento, ao adquirente, de que o alienante é residente ou domiciliado no exterior.

§ 3º O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País (Lei nº 9.249, de 1995, art. 18)”.
¹¹² TORRES, Heleno Taveira. “Substituição Tributária. Regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais)”. In: *Revista de Direito Tributário* n.º 70, São Paulo: Malheiros, p. 35.

Contudo, se a fonte de produção não se localiza no território, cabe a incidência sobre o ‘pagamento, crédito, emprego, entrega...’ que aqui sejam praticados em favor do não-residente, mesmo que o fator de produção do rendimento esteja no exterior, quanto a legislação assim o exija expressamente, derogando aquele preceito geral”.

É relevante destacar que, conforme exposto por Alberto Xavier, alguns ordenamentos adotaram presunções ou ficções para definir a localização da fonte dos rendimentos, como, por exemplo, a obtenção de ‘royalties’ no país em que se encontra registrado o direito de que provém. Contudo, tais presunções afastam-se da procedência econômica ou financeira do rendimento obtido¹¹³.

Um dos conflitos mais recorrentes em âmbito internacional se refere a utilização dos elementos de conexão residência e fonte. De acordo com Alberto Xavier¹¹⁴, a discussão sobre qual elemento de conexão deveria preponderar na formulação das leis fiscais iniciou-se a partir da premissa de que o país da fonte, normalmente, é o país menos desenvolvido, importador de capitais e o país da residência é mais industrializado, exportador de capitais¹¹⁵. Contudo, tal premissa não foi suficiente para determinar a

---

¹¹³ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Op. Cit., p. 306.

¹¹⁴ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Op. Cit., p. 255.

¹¹⁵ Agostinho Toffoli Tavoraro apontou as vantagens e desvantagens da adoção dos elementos de conexão da fonte e da residência, conforme abaixo destacados:

“7.10.1 – FONTE – VANTAGENS E DESVANTAGENS

Enumeram os relatores gerais as seguintes vantagens que apresenta o princípio da fonte:

- a) Critério mais apropriado e lógico quanto à soberania;
- b) Estimula a competição internacional;
- c) Facilidade e menor custo administrativo;
- d) Melhora a produtividade de incentivos;
- e) Elimina a necessidade de tratados de dupla tributação.

Observam os relatores que não há uma definição precisa de fonte em muitos países, enquanto em outros a questão é regulada com minúcias, principalmente tendo em vista a utilização do crédito do imposto pago no exterior (*tax credit*), como é o caso dos EUA.

7.10.2 - RESIDÊNCIA – VANTAGENS E DESVANTAGENS

Quanto ao princípio da residência, relacionam os relatores como vantagens:

- a) Permite, com maior amplitude, a equidade horizontal, no sentido de que tomam em conta as circunstâncias pessoais do contribuinte;
- b) Neutraliza a concorrência nociva dos paraísos fiscais.

Como desvantagens desse princípio arrolam:

- a) É de complexa administração, demandando coordenação internacional na elaboração de suas normas e a troca de informações com outras jurisdições fiscais;
- b) Tratados para evitar a dupla tributação internacional ou medidas unilaterais são necessários, de vez que os países não se dispõem a abandonar o regime de fonte;
- c) Não toma em consideração as estruturas de custos dos diferentes países, que podem levar à neutralização das vantagens acima;

aplicação de apenas um dos princípios no caso concreto, sendo que cada país opta por adotar o que melhor lhe convém.

O critério de conexão da situação do bem ou critério real¹¹⁶ se relaciona ao “fato econômico da propriedade, sua transferência *inter vivos* ou *causa mortis*, ou a renda dela decorrente, pelo local do bem, ao sistema do território”¹¹⁷.

Tal critério de conexão é utilizado, principalmente, nos tributos envolvendo a propriedade imobiliária, sendo adotado pela legislação brasileira quando da tributação de ganhos de capital auferidos na alienação de bens imóveis situados no Brasil (conforme previsto no artigo 26, da Lei n.º 10.833, de 29.12.2003¹¹⁸).

O critério de origem, por sua vez, determina a tributação pela definição do local de origem da mercadoria ou dos serviços comercializados. Assim, através da adoção desse critério as exportações de bens e serviços acabam sujeitando-se à tributação, contrariando os incentivos normalmente adotados pelos países que buscam a competitividade de sua indústria nacional.

O critério do destino viabiliza a tributação das importações realizadas em determinado território, sendo comumente adotado para atribuir aos produtos importados a mesma carga tributária suportada pelos nacionais.

Todavia, na maioria das vezes, não é utilizado apenas um elemento de conexão, sendo que a escolha do critério ser adotado decorre exclusivamente da discricionariedade do legislador.

---

d) Despreza os riscos e dificuldades dos investimentos no exterior.” (TAVOLARO, Agostinho Toffoli. “Direito Internacional Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva. *Tratado de Direito Tributário*. Op. Cit., p. 867).

¹¹⁶ O critério da situação do bem é equivalente ao critério da residência, na medida em que o Estado competente para tributar é aquele no qual o bem está situado.

¹¹⁷ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Op. Cit., p. 352.

¹¹⁸ “Art. 26. O adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, ou o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior, fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital a que se refere o art. 18 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que alienar bens localizados no Brasil”.

Com efeito, são comuns os casos de pluralidade de conexões, podendo esta ser simples ou única, quando envolver apenas um elemento de conexão, ou complexa ou múltipla, envolvendo diversas conexões.

As conexões complexas ou múltiplas, por sua vez, se subdividem em subsidiária, alternativa e cumulativa.

A conexão subsidiária se verifica quando a norma prevê duas ou mais conexões, estabelecendo que uma delas somente será aplicável na hipótese de impossibilidade ou ausência de aplicação da outra.

A conexão alternativa, por sua vez, envolve norma que prevê duas conexões como igualmente aptas para produzir efeitos.

Por fim, a conexão cumulativa se refere à norma que prevê dois ou mais elementos de conexão cuja ocorrência se deve verificar simultaneamente para que determinado efeito se produza.

Conforme esclarecido no presente Capítulo, a utilização de elementos de conexão distintos pode ocasionar a dupla tributação internacional, de modo que os países passaram a manter tratativas para solucionar eventuais conflitos por meio de convenções internacionais, como será tratado a seguir.

3. AS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.

O aumento das relações entre os países, que gerou a expansão das manifestações de riquezas para diversos ordenamentos, propiciou o desenvolvimento das tratativas internacionais com a celebração de convenções internacionais para evitar a dupla tributação.

As primeiras convenções internacionais remontam ao século XIX e foram aprimoradas ao longo dos anos por diversas organizações internacionais, tais como a Sociedades das Nações, substituída posteriormente pela ONU, e a OCDE, que buscaram estruturar modelos de convenções a serem utilizados por diversos países.

Assim, as convenções para evitar a dupla tributação internacional surgiram como mecanismo de contenção para atender aos interesses das diversas soberanias envolvidas na sobreposição de competências tributárias e tem importância fundamental no estudo do Direito Tributário Internacional.

3.1. O surgimento das convenções internacionais para evitar a dupla tributação.

A partir da 1ª Guerra Mundial, as relações entre os países se intensificaram e começaram a surgir convenções internacionais para evitar a dupla tributação, conforme diretivas fornecidas pela Sociedade das Nações.

Em 1923, o Comitê Financeiro da Sociedade das Nações elaborou um relatório sobre os problemas relativos à bitributação internacional e as possíveis soluções para a sua eliminação¹¹⁹. A partir desse relatório foram organizados quatro modelos de convenção internacional em matéria de dupla tributação da renda, de impostos de

---

¹¹⁹ A respeito dos trabalhos da Sociedade das Nações para a elaboração de um modelo de convenção de bitributação cumpre destacar os estudos realizados por Francisco Neves Dornelles, em seu livro *A Dupla Tributação Internacional*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1979, p. 27.

sucessão, de colaboração administrativa e de colaboração judiciária, aprovados em 1928¹²⁰.

Tais modelos representaram um significativo avanço em matéria de tributação internacional, permitindo a criação de um parâmetro de orientação aos países no combate da dupla tributação.

Dentre as primeiras convenções internacionais para evitar a dupla tributação celebradas é relevante destacar o acordo firmado entre a Inglaterra e Irlanda, em 1922, e o assinado entre a Itália e a Alemanha, em 1925.

A partir da 2ª Guerra Mundial, foram celebradas várias convenções, sendo que, desde então, diversos estudos vêm sendo elaborados para desenvolver os acordos para evitar a dupla tributação e garantir aos contribuintes segurança jurídica na realização de suas tratativas comerciais.

Conforme entendimento de Fernando Aurélio Zilveti, Carlos Eduardo Costa M.A. Toro e Bianca Maia de Britto¹²¹:

“(...) ao menos no plano ideológico, servem os tratados em matéria tributária para eliminar a dupla tributação; alocar o poder de tributar entre os Estados contratantes; eliminar entraves para o comércio internacional; promover o fluxo internacional de capitais; e combater os problemas fiscais como a elisão, a evasão e a lavagem de dinheiro”.

Feitas essas considerações preliminares, é relevante tratar sucintamente da origem das convenções modelos para evitar a dupla tributação adotadas internacionalmente.

---

¹²⁰ UCKMAR, Victor. CORASANTI, Giuseppe; DI VIMERCATE, Paolo de' Capitani; OLIVA, Caternia Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. *Manual de Direito Tributário Internacional*. Op. Cit., p. 85.

¹²¹ ZILVETI, Fernando Aurélio; TORO, Carlos Eduardo Costa M.A.; BRITTO, Bianca Maia. “Interpretação de Tratados Internacionais”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz; ZILVETI, Fernando Aurélio; e MOSQUERA, Roberto Quiroga (coords.). *Direito Tributário. Tributação Internacional*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 136.

A Convenção Modelo da OCDE surgiu por meio de estudos realizados pelo Comitê Fiscal da Organização Europeia de Cooperação Econômica (“OECE”), posteriormente substituída pela OCDE, em 1961.

Em 1963, foram divulgados a minuta de convenção internacional para evitar a dupla tributação concernente à renda e ao patrimônio e os comentários interpretativos da Convenção Modelo da OCDE, posteriormente revistos em 1977. Conforme sustentado por Heleno Taveira Torres, a Convenção Modelo da OCDE de 1977 “gerou uma importante harmonização no plano internacional quanto ao tratamento das rendas transnacionais e a redução das possibilidades de formação dos fenômenos pluriimpositivos”¹²².

Datam dessa época as primeiras convenções internacionais celebradas pelo Brasil, conforme se observa da Convenção Brasil-Japão de 1967, Convenção Brasil-Bélgica de 1973, Convenção Brasil-França de 1971, entre outras.

Por fim, em 1992, o Comitê Fiscal da OCDE apresentou novos modelos de convenção internacional e comentários, sujeitos a revisões periódicas, sendo que a última versão atualizada é de 2010.

Como as orientações fornecidas pelos comentários são constantemente atualizadas e integradas, alguns autores questionam sobre a possibilidade de sua aplicação para acordos celebrados antes de sua modificação. De acordo com o Comitê Fiscal da OCDE, as modificações implementadas nos comentários devem, na medida do possível, ser observadas, mesmo em relação às convenções internacionais já concluídas.

A OCDE recomenda a adoção de sua Convenção Modelo por todos seus Estados membros, salvo se houver ressalvas expressas ou razões específicas para não se adequar ao modelo proposto, não sendo autorizado negar-lhe o conteúdo e sustentar aplicação divergente da disposição da convenção.

A Convenção Modelo da OCDE, em via de regra, adota o mecanismo de tributação no Estado de residência, havendo, assim, um redirecionamento do direito de

---

¹²² TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre a renda das empresas*. Op. Cit., p. 501.

tributar os rendimentos para os países desenvolvidos, que sediam as grandes empresas que atuam em âmbito internacional.

A despeito de eventuais críticas, é relevante destacar que a Convenção Modelo da OCDE teve importância fundamental nos estudos envolvendo a dupla tributação internacional, pois facilitou as negociações entre os Estados membros da OCDE; serviu de apoio para a elaboração de outros modelos de convenções internacionais; e, ainda, seus comentários passaram a ser aceitos como métodos auxiliares na interpretação e aplicação das convenções.

É relevante destacar, conforme ponderado por Victor Uckmar e outros autores, em seu *Manual de Direito Tributário Internacional*, que tanto a Convenção Modelo da OCDE quanto os respectivos comentários são *soft law*¹²³:

“No campo internacional, com esse termo indicam-se os fatos e atos, os princípios e as normas sociais e éticas que têm por objeto relações internacionais e que não são considerados fontes de direito, no sentido do artigo 38 do estatuto da Corte Internacional de Justiça.

A própria introdução do Modelo OCDE confirma que, nem o Modelo nem o Comentário são instrumentos jurídicos vinculantes, diversamente das convenções bilaterais celebradas pelos Estados”.

Uma crítica comum à Convenção Modelo da OCDE é de que, apesar de ser adequado aos interesses dos países industrializados, este modelo não se ajusta às características de desigualdade de nível de progresso econômico existente entre os diversos países¹²⁴.

Dessa forma, as convenções internacionais celebradas entre países em desenvolvimento e desenvolvidos foram objeto de especial estudo pela ONU, culminando com a elaboração da Convenção Modelo da ONU em matéria de impostos sobre o rendimento e capital, datada de 1980, e posteriormente revista em 2001.

---

¹²³ UCKMAR, Victor. CORASANTI, Giuseppe; DI VIMERCATE, Paolo de' Capitani; OLIVA, Caternia Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. *Manual de Direito Tributário Internacional*. Op. Cit., p. 86.

¹²⁴ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Op. Cit., p. 99.

A principal distinção da Convenção Modelo da ONU para o exemplar proposto pela OCDE é que a primeira valoriza a tributação pelo princípio da territorialidade, típico do Estado da fonte dos rendimentos, recomendando apenas que esta não seja tão elevada a ponto de desestimular o investimento estrangeiro em determinado país.

Apesar das adaptações realizadas no modelo proposto pela ONU visando conciliar os interesses entre os países em desenvolvimento e os países desenvolvidos, é relevante destacar que ainda há alguns pontos que merecem maiores estudos por parte desta organização, tais como a possibilidade de cooperação e assistência na cobrança de tributos e a questão das trocas das informações entre os Estados, que não são contempladas no referido modelo.

Além das Convenções Modelo da OCDE e da ONU, é relevante destacar a existência do modelo norte-americano, que foi elaborado em 1976, especificamente para atender aos interesses daquele país.

Tal modelo, que teve sua última revisão realizada em 2006, dispõe sobre recomendações a serem adotadas pelos Estados Unidos da América na celebração de suas convenções internacionais, conforme destacado por Livia Leite Baron Gonzaga¹²⁵:

“Longe de ser concebido como um modelo obrigatório, o US Model representa apenas um conjunto de recomendações que servem como ponto de partida para as negociações dos tratados de bitributação celebrados pelos Estados Unidos com outros países, facilitando a identificação dos pontos divergentes entre a política tributária norte-americana (retratada no modelo) e as orientações fiscais de outro países. Esta função facilitadora das negociações tem especial utilidade quando o outro país envolvido é membro de OCDE, uma vez que basta comparar os dois modelos para identificar as diferenças”.

O modelo norte-americano sofreu forte influência da Convenção Modelo proposta pela OCDE, sendo possível, inclusive, observar a preferência da tributação pelo Estado da residência.

---

¹²⁵ GONZAGA, Livia Leite Baron. *A Interpretação das Convenções Contra Dupla Tributação Internacional à Luz da Teoria Jurídica da Argumentação*. Op. Cit., p. 290.

A despeito de eventuais semelhanças, há diferenças que merecem ser destacadas, tais como a existência de cláusulas específicas relativas ao combate do *treaty shopping*¹²⁶, e a sua aplicação somente aos cidadãos norte-americanos residentes no país (adoção cumulativa dos critérios da residência e nacionalidade).

Em decorrência das semelhanças existentes entre as Convenções Modelos desenvolvidas pela OCDE, ONU, e pelos Estados Unidos da América¹²⁷, e, ainda, considerando que o Brasil observa em linhas gerais as orientações fornecidas pela Convenção Modelo da OCDE, a despeito de não integrar esta organização, o presente estudo fará referência especial aos dispositivos de referido modelo.

3.2. Os objetivos das convenções internacionais para evitar a dupla tributação.

O objetivo primordial das convenções internacionais para evitar a dupla tributação é evitar a sobreposição das pretensões tributárias decorrentes da adoção de distintos elementos de conexão utilizados por diversos países.

Conforme ressaltado por Luís Eduardo Schoueri as convenções internacionais¹²⁸ “são instrumentos de que se valem os Estados para, através de concessões mútuas, diminuir ou impedir a ocorrência do fenômeno da bitributação internacional em matéria de imposto sobre a renda, além de meio para o combate à evasão fiscal”.

Além da eliminação da dupla tributação internacional, é possível sustentar que as convenções internacionais para evitar a dupla tributação visam: (i.) promover a cooperação entre as administrações tributárias dos diversos países visando o combate à evasão fiscal; (ii.) preservar a segurança jurídica no âmbito das relações internacionais; (iii.) eliminar a tributação discriminatória; (iv.) colaborar com a justa repartição de

---

¹²⁶ O *treaty shopping* se refere a uma espécie de planejamento fiscal internacional que envolve a interposição de uma terceira pessoa para obtenção de proteção assegurada pela convenção internacional para evitar a dupla tributação.

¹²⁷ Além dessas convenções internacionais, cumpre mencionar a existência de outros dois modelos, os quais não serão objeto do presente estudo, quais sejam: o modelo do Grupo Andino, elaborado pelo Chile, Colômbia, Peru, Venezuela, Bolívia e Equador, e o modelo da Associação Latino-Americana de Livre Comércio.

¹²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. Op. Cit., p. 260.

riquezas entre os Estados Contratantes; e (v.) promover e incrementar as relações internacionais com a remoção dos obstáculos fiscais ao comércio.

O combate a evasão fiscal é uma das principais finalidades das convenções internacionais ao lado da vedação à dupla tributação, sendo alcançado por meio da troca de informações proposta no artigo 26 da Convenção Modelo da OCDE¹²⁹.

Conforme ressaltado por Victor Uckmar e outros autores em seu *Manual de Direito Tributário Internacional*¹³⁰:

“A colaboração entre dois ou mais Estados para prevenir e reprimir a evasão fiscal pode assumir a forma da troca de informações ou aquela das fiscalizações simultâneas. Tais formas de colaboração podem ser previstas em diretivas ou regulamentos comunitários, em convenções bilaterais ou multilaterais, ou em acordos ‘administrativos’ internacionais. Além das dificuldades que uma Administração Tributária poderia

---

¹²⁹ “1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeable relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation there under is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.

2. Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.

3. In no case shall the provisions of paragraphs 1 and 2 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:

a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;

b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;

c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information the disclosure of which would be contrary to public policy (*order public*).

4. If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information.

5. In no case shall the provisions of paragraph 3 be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person.”

¹³⁰ UCKMAR, Victor. CORASANTI, Giuseppe; DI VIMERCATE, Paolo de' Capitani; OLIVA, Caternia Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. *Manual de Direito Tributário Internacional*. Op. Cit., p. 155.

encontrar ao solicitar informações, para fins de lançamento, às autoridades de outro país, à falta de um prévio acordo nesse sentido, é necessário de tempos em tempos avaliar também a possibilidade de utilizar tais informações como meio de prova”.

Não bastasse isso, as convenções internacionais objetivam preservar a segurança jurídica no âmbito das relações internacionais, pois, conforme ressaltado anteriormente, a bitributação afeta diretamente tal princípio, na medida em que atinge a expectativa de confiança legítima dos contribuintes em suas negociações com outros países.

Com efeito, conforme ressaltado por Heleno Taveira Torres as convenções internacionais buscam a proteção da segurança jurídica dos investimentos estrangeiros, mediante a previsibilidade das regras aplicáveis para impedir a bitributação da renda¹³¹.

Assim, quando da celebração das convenções internacionais para evitar a dupla tributação procura-se não apenas combater a evasão fiscal através do desenvolvimento de uma relação harmoniosa entre os Estados, mas também assegurar maior segurança jurídica aos contribuintes quando da conclusão de suas operações.

Outro objetivo visado com as convenções internacionais é a concretização do princípio da não-discriminação, que determina que os nacionais e residentes de determinado Estado não possuam qualquer vantagem em relação aos estrangeiros e não residentes¹³².

Conforme asseverado por Heleno Taveira Torres¹³³:

“Sobre suas características, mostra-se, o princípio da não-discriminação, como um preceito vinculante para os Estados que o contemplem, quanto à criação ou aplicação de normas que tenham por finalidade entabular restrições de natureza tributária para os

---

¹³¹ TORRES, Heleno Taveira. “A Convenção Brasil-Alemanha e sua Aplicação em Face do Direito Brasileiro”. In: *Revista de Direito Tributário* n.º 83. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 33.

¹³² Conforme ressaltado por Victor Uckmar:

“É oportuno, por outro lado, acentuar que a literalidade do dispositivo proíbe que os Estados contraentes submetam os cidadãos e as sociedades ou entes do outro Estado a um tratamento *pior*. Ao contrário, a disposição em exame não proíbe que se garanta aos estrangeiros um tratamento melhor (*i.e.*, incentivos e benefícios) com a finalidade, por exemplo, de atrair as atividades econômicas”. (UCKMAR, Victor. CORASANTI, Giuseppe; DI VIMERCATE, Paolo de’ Capitani; OLIVA, Caternia Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. *Manual de Direito Tributário Internacional*. Op. Cit., p. 147).

¹³³ TORRES, Heleno Taveira. “Capital estrangeiro e o princípio da não-discriminação tributária no direito interno e nas convenções internacionais”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 87, São Paulo: Dialética, 2002, p. 45.

nacionais de outro Estado. Descortina-se, assim, a natureza de instrumentalidade do princípio da não-discriminação, na garantia de aplicação de um tratamento fiscal equivalente para os nacionais de um e de outro Estado signatário”.

Note-se que o princípio da não-discriminação não se confunde com o princípio da isonomia. Confira-se, nesse sentido, um trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes quando do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 460.320/PR¹³⁴:

“Por meio da vedação à discriminação, prevista no tratado internacional em comento, os estados pactuantes acordam não conferir tratamento desvantajoso aos súditos do outro Estado-parte, em função dos critérios de conexão (cf. TORRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. 2ª ed.. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 95 e ss.) e das hipóteses de incidência tributária previstas em cada Estado Parte. Com efeito, a vedação à discriminação, ao contrário da isonomia tributária, impede apenas o tratamento desvantajoso (*Benachteiligung*) do estrangeiro, não aquele mais benéfico (*Bevorzugung*). Em outras palavras, a vedação à discriminação protege aos súditos dos Estados pactuantes contra as desvantagens, sem impedir eventual tratamento mais vantajoso (RUST, Alexander “Art. 24” Rz. 2/4 in VOGEL & LEHNER. *Doppelbesteuerungsabkommen*. 4ª ed. Munchen: Beck, 2003, p. 1817-1818)”.

Assim, para impedir a tributação discriminatória foi inserido o artigo 24, na Convenção Modelo da OCDE¹³⁵, que proíbe qualquer tratamento desigual fundado na nacionalidade do contribuinte.

---

¹³⁴ Conforme destacado anteriormente, referido Recurso Extraordinário ainda aguarda julgamento perante o Egrégio Supremo Tribunal Federal.

¹³⁵ “1. Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected. This provision shall, notwithstanding the provisions of Article 1, also apply to persons who are not residents of one or both of the Contracting States.

2. Stateless persons who are residents of a Contracting State shall not be subjected in either Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of the State concerned in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected.

3. The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be less favorably levied in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State carrying on the same activities. This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to residents of the other Contracting State any personal allowances, reliefs and reductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents.

Ao impedir a bitributação, as convenções internacionais acabam, ainda, por colaborar com a justa repartição de receitas entre os Estados Contratantes.

O próprio modelo de convenção da ONU foi elaborado com a finalidade de representar uma melhor repartição de receitas entre os Estados Contratantes desenvolvidos e em desenvolvimento.

Especificamente sobre esse tema, Sergio André Rocha¹³⁶ pondera que:

“A distribuição das receitas tributárias no âmbito das CDTRs [*Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda*] é questão envolta de controvérsia, principalmente nas situações em que o tratado é celebrado entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento.

De fato, reconhece-se, por um lado, que no caso de CDTRs celebradas entre países desenvolvidos, os quais sejam, simultaneamente e de forma equilibrada, importadores e exportadores de capital, é possível alcançar um balanceamento na divisão das receitas tributárias mediante a convenção.

Todavia, nos casos de tratados celebrados entre países desenvolvidos e outros em desenvolvimento, a divisão das receitas fiscais torna-se complexa, havendo uma competição entre a tributação pela fonte dos rendimentos e a taxação pelo país da residência”.

Conforme ressaltado por referido autor, a justa repartição das receitas tributárias por meio das convenções internacionais não é facilmente obtida, tendo em vista os diversos interesses detidos pelas partes envolvidas, principalmente nos casos envolvendo países em desenvolvimento.

---

4. Except where the provisions of paragraph 1 of Article 9, paragraph 6 of Article 11, or paragraph 4 of Article 12, apply, interest, royalties and other disbursements paid by an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable profits of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been paid to a resident of the first-mentioned State. Similarly, any debts of an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable capital of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been contracted to a resident of the first-mentioned State.

5. Enterprises of a Contracting State, the capital of which is wholly or partly owned or controlled, directly or indirectly, by one or more residents of the other Contracting State, shall not be subjected in the first-mentioned State to any taxation or any requirement connected therewith which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which other similar enterprises of the first mentioned State are or may be subjected.

6. The provisions of this Article shall, notwithstanding the provisions of Article 2, apply to taxes of every kind and description”.

¹³⁶ ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Op. Cit., p. 46.

Por fim, é relevante destacar que as convenções internacionais atingindo os objetos acima descritos contribuem de modo fundamental para promover e desenvolver as relações internacionais entre os Estados Contratantes.

3.3. A interpretação das convenções internacionais para evitar a dupla Tributação.

A despeito de as convenções internacionais para evitar a dupla tributação visarem o desenvolvimento de uma relação harmônica entre os Estados Contratantes é comum a existência de conflitos vinculados à sua interpretação pelas partes envolvidas¹³⁷, que, invariavelmente, acabam buscando as soluções que mais favorecem aos seus próprios interesses.

Com efeito, a interpretação das convenções internacionais que deveria ser generalizante e abrangente para uma melhor congruência entre os ordenamentos jurídicos das partes envolvidas¹³⁸ por vezes acaba gerando conflitos, pois não é sempre possível eliminar a divergência de opiniões entre os aplicadores das normas¹³⁹.

---

¹³⁷ Nesse sentido, Klaus Vogel destaca que as convenções internacionais são interpretadas em diversas esferas, seja pelos contribuintes, pelas autoridades administrativas, e, ainda, pelas cortes nacionais. Confira-se:

“Como qualquer preceito de Direito Administrativo ou Tributário, devem ser diferenciados, do ponto de vista sistemático, três níveis no procedimento interpretativo. Em primeiro lugar, o contribuinte e seu consultor interpretam o acordo, no momento em que eles entregam a declaração de imposto de renda, ou mesmo antes, quando eles planejam seus negócios do ponto de vista tributário. O segundo intérprete é, então, a administração tributária; sua interpretação será decisiva, caso não se preveja qualquer meio jurídico contra a sua decisão, caso o contribuinte fique resignado com ela, ou caso a administração tributária e o contribuinte consigam chegar a um acordo. No caso de ele se valer de um meio jurídico contra a decisão, então cabe às cortes a decisão, como terceiros intérpretes”. (VOGEL, Klaus. “Problemas na Interpretação dos Acordos de Bitributação”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário: Homenagem à Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 966).

¹³⁸ TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre a renda das empresas*. Op. Cit., p. 646.

¹³⁹ A atividade de interpretação e qualificação das convenções é complexa e exige a adoção de procedimentos específicos tendo em vista o envolvimento de sistemas jurídicos diversos dos Estados Contratantes.

De acordo com Igor Mauler Santiago, as divergências verificadas no âmbito das convenções internacionais decorrem, em síntese, (i.) da polissemia de regras e vocábulos jurídicos, majorada pela interação de dois sistemas jurídicos distintos, (ii.) da existência de critérios hermenêuticos vagos conforme previstos pela Convenção de Viena do Direito dos Tratados, (iii.) das remissões ao direito interno dos Estados Contratantes, que está em constante evolução, e (iv.) da tendência de formulação de uma interpretação mais favorável ao país local (SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos*. Op. Cit., p. 79).

Tais conflitos de interpretação foram destacados por Sergio André Rocha, em seu estudo *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*¹⁴⁰:

“(...) regra geral os textos legais não são *passíveis de uma única interpretação correta*, de forma que, estando vertidos em linguagem normalmente dão margem à criação de mais de uma norma jurídica que possa ser ao menos razoavelmente reconduzida, dentro dos marcos da moldura do texto”.

Assim, considerando a possibilidade de as convenções internacionais serem, muitas vezes, interpretadas de forma diversa pelas partes envolvidas, é comum o questionamento sobre qual seria a interpretação mais adequada a ser aplicada ao caso concreto. Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri¹⁴¹ dispõe que, considerando as finalidades das convenções internacionais em matéria tributária, dentre os vários sentidos que um termo possa representar, deve-se acolher a interpretação que seja o entendimento comum entre as partes e que, ainda, possibilite afastar a dupla tributação internacional.

Este posicionamento também é acolhido por Igor Mauler Santiago¹⁴², que defende que o intérprete deve sempre buscar atingir o objetivo da convenção internacional, sem ultrapassar os limites de sua competência, nos seguintes termos:

“No caso das convenções tributárias, o intérprete se aterá aos limites de suas atribuições, não descambiando para a criação do direito, se tiver em mente que a finalidade daquelas é evitar a dupla tributação e a dupla não-tributação nas hipóteses e para as pessoas nelas contempladas (e não em todas as situações tributáveis em que tenham interesse comum com os Estados-contratantes). Dentro desses rígidos limites, tem não somente a faculdade, mas também o dever, de dar preferência, entre as várias leituras possíveis, àquela que melhor realiza os objetivos do tratado (tais como nele inscritos, e não como presumivelmente concebidos pelos seus negociadores)”.

Dessa forma, como qualquer convenção internacional somente atinge completamente seus fins se for compreendida de maneira uniforme por todas as partes envolvidas, sejam estes os destinatários ou mesmo seus aplicadores, é importante analisar

---

¹⁴⁰ ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Op. Cit., p. 91.

¹⁴¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. Op. Cit., p. 262.

¹⁴² SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos*. Op. Cit., p. 84.

as formas buscadas para solucionar os eventuais conflitos decorrentes de divergências de interpretação.

A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados¹⁴³ dispõe sobre a regra geral de interpretação em seu artigo 31, ora transcrito¹⁴⁴:

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

2. Para os fins de interpretação de um tratado, o contexto compreenderá, além do texto, seu preâmbulo e anexos:

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

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

3. Serão levados em consideração, juntamente com o contexto:

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

---

¹⁴³ De acordo com o entendimento de Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro:

“Dentre as poucas matérias capazes de gerar certa uniformidade de entendimento na doutrina internacional, encontra-se a necessidade de utilização das regras hermenêuticas de Direito Internacional para o fim de interpretar os dispositivos constantes dos acordos de bitributação, atraindo, destarte, a incidência da CVDT [*Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados*], devidamente ratificada pelo País, inclusive para a finalidade de examinar os limites da própria regra de exegese trazida no bojo das convenções (...)”. (MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *A arbitragem como mecanismo suplementar de solução de controvérsias nos acordos contra a bitributação celebrados pelo Brasil*. São Paulo, 2014. Tese de Doutorado em Direito – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, p. 35).

¹⁴⁴ Os artigos 32 e 33 dispõem sobre os meios suplementares de interpretação e, ainda, sobre a interpretação de tratados autenticados em duas ou mais línguas:

“Artigo 32

Meios Suplementares de Interpretação

Pode-se recorrer a meios suplementares de interpretação, inclusive aos trabalhos preparatórios do tratado e às circunstâncias de sua conclusão, a fim de confirmar o sentido resultante da aplicação do artigo 31 ou de determinar o sentido quando a interpretação, de conformidade com o artigo 31:

a) deixa o sentido ambíguo ou obscuro; ou

b) conduz a um resultado que é manifestamente absurdo ou desarrazoado.

Artigo 33

Interpretação de Tratados Autenticados em Duas ou Mais Línguas

1. Quando um tratado foi autenticado em duas ou mais línguas, seu texto faz igualmente fé em cada uma delas, a não ser que o tratado disponha ou as partes concordem que, em caso de divergência, prevaleça um texto determinado.

2. Uma versão do tratado em língua diversa daquelas em que o texto foi autenticado só será considerada texto autêntico se o tratado o previr ou as partes nisso concordarem.

3. Presume-se que os termos do tratado têm o mesmo sentido nos diversos textos autênticos.

4. Salvo o caso em que um determinado texto prevalece nos termos do parágrafo 1, quando a comparação dos textos autênticos revela uma diferença de sentido que a aplicação dos artigos 31 e 32 não elimina, adotar-se-á o sentido que, tendo em conta o objeto e a finalidade do tratado, melhor conciliar os textos”.

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

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

4. Um termo será entendido em sentido especial se estiver estabelecido que essa era a intenção das partes”.

De acordo com Alberto Xavier¹⁴⁵, referido artigo prescreve que os tratados deverão ser interpretados de boa-fé, em harmonia com o significado consensual a ser dado pelos Estados Contratantes aos seus termos.

Assim, o artigo 31 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados busca definir, prescritivamente, a relevância dos diversos elementos que devem ser levados em consideração na atividade interpretativa das convenções, quais sejam: (i.) elemento gramatical; (ii.) elemento sistemático; (iii.) elemento teleológico e axiológico; e (iv.) elemento histórico.

O emprego do elemento de interpretação gramatical se refere à compreensão dos termos utilizados nas convenções internacionais conforme seu senso comum, salvo na hipótese de manifestação expressa das partes envolvidas (conforme previsto no item 4, do artigo 31, da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados).

Contudo, apenas com a utilização desse elemento muitas vezes não é possível depreender integralmente o sentido da norma, sendo necessário buscá-lo através de outros métodos de interpretação, conforme ressaltado por Sergio André Rocha¹⁴⁶:

“(...) reitera-se que a interpretação realiza-se a partir do texto do tratado internacional, mas a atribuição de sentido ao mesmo depende de outros fatores além da mera análise linguística de seus termos, de forma que a construção da regra constante no tratado depende da conjugação de outros elementos de interpretação”.

Além do elemento gramatical, a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados destaca a possibilidade de utilização do elemento sistemático, que envolve a análise das convenções de acordo com o princípio da boa-fé mediante a busca do

---

¹⁴⁵ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Op. Cit., p. 184.

¹⁴⁶ ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Op. Cit., p. 106.

significado corrente das palavras e das expressões utilizadas no seu contexto, visando atingir o objetivo do tratado¹⁴⁷. Por contexto deve-se entender não apenas a convenção em si, mas também qualquer outro acordo ou instrumento relacionado que tenha sido celebrado pelas partes no momento de sua conclusão. A adoção de tal elemento é baseada no entendimento de que não é possível atribuir outro sentido senão aquele que resulta do próprio significado das palavras conforme sua conexão e intenção do legislador (interpretação gramatical seguida de uma interpretação lógico-sistemática, buscando atingir a essência da norma).

Este entendimento é adotado por Gerd Willi Rothmann¹⁴⁸, que defende que a interpretação das convenções não deve ser efetuada de modo segregado, mas sim considerando o contexto em que os termos estão inseridos:

“Os termos não devem ser tomados isoladamente, mas sim no seu contexto, que pode atribuir-lhes um significado diferente ou particular. O contexto é o conjunto do tratado, cada uma de suas partes e todas elas relacionadas entre si. O exame do contexto leva a examinar também os fins e o objeto do tratado. O contexto abrange todo o tratado, constituído do corpo, preâmbulo e dos anexos”.

Cumprе ressaltar que o artigo 31, itens 2 e 3, da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados destaca como ‘contexto’ para fins de interpretação os elementos intrínsecos como texto, preâmbulo e anexos, bem assim os extrínsecos, que envolvem qualquer outro acordo celebrado entre as partes e que tenham relação com o objeto interpretado.

Nesse sentido, diversos autores, como Avery Jones¹⁴⁹ e Alessandra Okuma¹⁵⁰, sustentam que os Comentários da OCDE a sua Convenção Modelo podem ser considerados como ‘contexto’ da convenção internacional para fins de interpretação.

---

¹⁴⁷ UCKMAR, Victor. CORASANTI, Giuseppe; DI VIMERCATE, Paolo de’ Capitani; OLIVA, Caternia Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. *Manual de Direito Tributário Internacional*. Op. Cit., p. 46.

¹⁴⁸ ROTHMANN, Gerd Willi. *Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação*. Tese de Doutorado em Direito – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, p. 172.

¹⁴⁹ Avery Jones defende que os Comentários da OCDE vigentes no momento da celebração da convenção internacional são (i.) um acordo feito pelas partes no mesmo momento (conforme previsto no artigo 31, alínea 2, ‘a’, do artigo 31, da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados); ou (ii.) a forma pela qual estas definem o sentido especial que querem dar aos termos nele empregados (nos termos do artigo 31,

Outros autores, como Alberto Xavier¹⁵¹ e Heleno Taveira Torres¹⁵², contudo, defendem que, a despeito da importância dos Comentários da OCDE, estes não devem ser tratados como ‘contexto’, nos termos do artigo 31, itens 2 e 3, da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados¹⁵³, vez que a própria OCDE admite que suas recomendações não são vinculantes para todos os países, devendo, na medida do possível, serem observadas ao menos pelos seus Estados-membros¹⁵⁴. Dessa forma, inexistindo regra expressa que determine a aplicação dos Comentários da OCDE como ‘contexto’ das convenções internacionais e considerando que o Brasil não é signatário dessa

---

alínea 4, da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados). (SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos*. Op. Cit., p. 85).

¹⁵⁰ “Consideramos contexto, em sentido amplo, os comentários da OCDE que estabelecem conceitos uniformes e esclarecem aspectos outrora controversos das normas oriundas das Convenções celebradas nos moldes da OCDE; (...) Observe-se que, o artigo 31, §3º, ‘b’, da Convenção de Viena dispõe que se considerada contexto: ‘toda a prática seguida ulteriormente na aplicação do tratado pela qual se estabeleça o acordo das partes em relação à interpretação do tratado’. Os comentários da OCDE – cuja relevância decorre justamente do consenso entre os Estados – representam a prática ulterior e consensual e devem ser considerados como contexto para interpretação das Convenções internacionais em matéria tributária”. (OKUMA, Alessandra. “As Convenções para Evitar Dupla Tributação e Elisão Fiscal e os Meios de Solução de Controvérsias”. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado, Volume IV*, São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 414).

¹⁵¹ Alberto Xavier inclui no mencionado ‘contexto’ para fins de interpretação a intenção das partes no momento de celebração da convenção internacional e o significado dado aos seus termos pela legislação do outro Estado Contratante. A despeito disso, tal autor entende que os Comentários da OCDE não podem ser tratados como ‘contexto’, principalmente para os países que não são integrantes de referida organização como o Brasil (XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Op. Cit., p. 188).

¹⁵² TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre a renda das empresas*. Op. Cit., p. 654.

¹⁵³ O artigo 3º, item 2, da Convenção Modelo da OCDE, é considerado como uma regra geral de interpretação que determina que as definições dos termos relevantes para a interpretação e aplicação da convenção devem ser buscadas, inicialmente, no próprio acordo internacional. Na hipótese de a convenção não trazer nenhuma definição, é admitido o reenvio ao direito interno dos Estados Contratantes, a não ser que se exija de forma diversa. Confira-se, por relevante, o entendimento de Sergio André Rocha sobre a regra prevista no ‘contexto’, nos termos do item 2, artigo 3º, da Convenção Modelo da OCDE:

“Em resumo, a definição do texto sobre o qual se desenvolverá o processo hermenêutico passa, em primeiro lugar, pelo texto da própria CDTR. Havendo uma lacuna na convenção, busca-se o seu contexto, na forma prevista nos itens 2 e 3 do artigo 31 da CVDT. Permanecendo a lacuna, remete-se a questão ao direito interno dos Estados contratantes (legislação referente aos tributos objeto da CDTR e aquela que lhe for suporte). Caso ainda haja uma lacuna, aí então será o caso de buscar solução mediante outros elementos de interpretação, os quais podem viabilizar a criação de sentido a partir do termo utilizado (ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Op. Cit., p. 166).

¹⁵⁴ “(...) a verdade é que os Comentários têm gozado de prestígio nos tribunais dos países-membros da OCDE. Reportam VOGEL e PROKISCH julgamentos proferidos nos EUA, na Áustria e na Alemanha em que foram invocados para interpretar tratados celebrados antes mesmo da edição dos modelos. AVERY JONES, que relata casos similares ocorridos nos EUA, no Canadá e na Austrália, defende que os Comentários supervenientes sejam vistos como acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado, com *status* idêntico ao do contexto (CVDT, art. 31, alínea 3, letra a)” (SANTIAGO, Igor, Mauler. *Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos*. Op. Cit., p. 129).

organização, não seria possível utilizá-los como elementos válidos para fins de interpretação¹⁵⁵, mas apenas como recomendações não vinculantes (*soft law*).

O mesmo raciocínio pode ser aplicado aos acordos celebrados com terceiros (*parallel treaties*)¹⁵⁶ e à legislação doméstica e decisões de autoridades do outro Estado Contratante, vez que tais elementos extrínsecos, ainda que relevantes para a compreensão de uma convenção internacional, não integram propriamente seu ‘contexto’, a menos que tal situação seja reconhecida pela outra parte envolvida.

A utilização do elemento teleológico e axiológico, por sua vez, se refere à interpretação da convenção internacional de acordo com seu objetivo e finalidade de evitar a dupla tributação, mediante a ponderação de todos os valores envolvidos.

O elemento histórico, por fim, se relaciona ao quanto disposto no artigo 32, da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, que prevê o recurso a meios suplementares de interpretação, inclusive aos trabalhos preparatórios da convenção internacional e às circunstâncias de sua conclusão.

A adoção do elemento histórico comumente envolve a discussão sobre a necessidade de interpretação estática ou dinâmica dos termos previstos na convenção internacional.

Com efeito, a interpretação estática visa preservar a intenção original dos Estados Contratantes no momento da celebração da convenção internacional, buscando impedir que seu texto seja indiretamente alterado em virtude de posterior modificação da legislação interna das partes envolvidas.

---

¹⁵⁵ Os países que não são membros da OCDE não participam dos estudos que precedem a edição dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE, de modo que não poderiam ser obrigados a utilizá-la como contexto para fins de interpretação das convenções internacionais. Confira-se, nesse sentido, o entendimento de Daniel Vitor Bellan:

“(...) os Comentários não são vinculantes para os países não membros da OCDE, tendo em vista que não existe qualquer fundamento jurídico em favor da obrigatoriedade de sua observação para fins de interpretação dos acordos de bitributação”. (BELLAN, Daniel Vitor. “Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária”. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado, Volume III*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 652).

¹⁵⁶ Sergio André Rocha entende que os *parallel treaties* podem ser utilizados como elemento hermenêutico de interpretação, influenciando as convenções internacionais, mas não podem, contudo, ser considerados como ‘contexto’ destas convenções, exceto se houver a concordância do outro Estado-Contratante (ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Op. Cit., p. 164).

O emprego do elemento histórico, contudo, não significa necessariamente a realização de uma interpretação estática dos conceitos da convenção internacional.

Nesse sentido, o artigo 3º, item 2, da Convenção Modelo da OCDE dispõe que cada termo deve ser interpretado com base no contexto e no momento da aplicação da convenção internacional, ou seja, por meio de uma interpretação dinâmica, que possibilita a efetividade da própria convenção¹⁵⁷.

A adoção dessa interpretação dinâmica, todavia, não afasta a importância do ‘contexto’ no qual determinado termo estava inserido no momento da celebração da convenção internacional, que deve ser sempre considerado pelas partes envolvidas, conforme entendimento de Sergio André Rocha sobre o tema¹⁵⁸:

“Assim, há que se concluir pela pertinência do elemento histórico no campo da interpretação das CDTRs [*Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda*]. Portanto, a despeito das posições favoráveis à consideração dinâmica tanto do reenvio ao direito interno dos Estados contratantes, na forma prevista no item 2 do artigo 3º da Convenção-Modelo, quanto no caso da aplicação dos Comentários ao referido modelo, não se pode perder de vista a importância das circunstâncias que se faziam presentes quando da gênese do tratado, razão pela qual a legislação interna das partes e os Comentários então vigentes serão sempre um elemento de interpretação a ser levado em conta”.

Feitos estes esclarecimentos sobre os elementos de interpretação normalmente adotados para a compreensão das convenções internacionais é relevante ressaltar que a interpretação não pode ser confundida com a qualificação.

A interpretação se refere à construção de sentido da norma jurídica, conforme ponderado por Paulo de Barros Carvalho¹⁵⁹; a qualificação, por sua vez, possui sentido

---

¹⁵⁷ As convenções celebradas pelo Brasil não possuem uniformidade na redação desse artigo, sendo que a maioria delas não fazem referência sobre a interpretação estática ou dinâmica, vez que se tratam de convenções que seguem a redação anteriormente apresentada pela OCDE.

¹⁵⁸ ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Op. Cit., p. 169.

¹⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. Op. Cit., p. 101.

similar à subsunção ou aplicação, referindo-se, portanto, ao enquadramento de certo fato em determinada hipótese normativa¹⁶⁰.

Luís Eduardo Schoueri também trata dessa divergência afirmando que a interpretação está relacionada com a compreensão da norma, enquanto que a qualificação vincula-se ao conhecimento do fato¹⁶¹, conforme será tratado a seguir.

3.4. A questão envolvendo as qualificações na interpretação das convenções internacionais.

Como bem destacado por Alberto Xavier, a qualificação pressupõe a interpretação, sendo estes termos totalmente interdependentes na medida em que é necessário interpretar o conceito para verificar se o fato em análise encaixa-se nele¹⁶².

De acordo com o entendimento de Heleno Taveira Torres: “qualificar significa isolar propriedades e características dos elementos objetivos ou subjetivos, definindo-os numa classe específica de conotação”¹⁶³.

Os problemas de qualificação ocorrem quando expressões utilizadas nas convenções possuem significados diferentes em cada um dos países signatários. Por decorrência, um mesmo fato pode vir a ser qualificado de modo diverso em cada um dos Estados Contratantes, ocasionando a dupla tributação ou mesmo a dupla isenção.

Segundo o entendimento de Gerd Willi Rothmann, os conflitos de qualificação são “os problemas que nascem na interpretação e aplicação de uma convenção internacional, tendo por consequência novas hipóteses de bitributação”¹⁶⁴. Não é possível, assim, segregar a

---

¹⁶⁰ BELLAN, Daniel Vitor. “O instituto da Qualificação no Direito Tributário Internacional”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 120, São Paulo: Dialética, p. 46.

¹⁶¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Direito Tributário Internacional – Qualificação e Substituição – Tributação, no Brasil, de Rendimentos Provenientes de Sociedade de Pessoas Residente na Alemanha”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 54, São Paulo: Dialética, 2000, p. 133.

¹⁶² XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Op. Cit., p. 164.

¹⁶³ TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre a renda das empresas*. Op. Cit., p. 104.

¹⁶⁴ ROTHMANN, Gerd Willi. *Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação*. Op. Cit., p. 34.

interpretação e a qualificação das convenções internacionais, a despeito de se tratam de conceitos distintos.

Comumente são identificados três tipos de qualificação¹⁶⁵, quais sejam: (i.) qualificação pela *lex fori*; (ii.) qualificação pela *lex causea*; e (iii.) qualificação autônoma¹⁶⁶.

A qualificação de acordo com a *lex fori* se relaciona ao fato de que cada Estado que aplica a convenção internacional qualifica as expressões de acordo com as regras de seu próprio direito interno. Dessa forma, a qualificação deveria ser realizada por cada um dos Estados no momento da aplicação da convenção internacional (ou seja, cada Estado qualifica um conceito previsto na convenção internacional conforme os parâmetros de seu próprio direito interno¹⁶⁷, independentemente do procedimento adotado pelo outro Estado).

A vantagem desse tipo de qualificação se refere ao fato de que é mais simples para as autoridades competentes do Estado aplicador utilizarem sua própria legislação,

---

¹⁶⁵ Recentemente, além dos três tipos de qualificação ora mencionados, surgiu a discussão sobre a utilização do “novo enfoque” sobre a qualificação pelo Estado da fonte. Referido “novo enfoque” na teoria da qualificação pelo Estado da fonte vincula a aplicação das convenções internacionais ao artigo 23, da Convenção Modelo da OCDE, que trata dos métodos de isenção e crédito do imposto. Nos termos dessa nova teoria, o Estado da residência deveria acatar a qualificação realizada pelo Estado da fonte em consonância com o acordo de bitributação, isentando um rendimento quando este puder ser tributado pelo Estado da fonte. O Estado de residência, assim, apenas deve observar se o Estado da fonte qualificou adequadamente um determinado rendimento, sem realizar uma nova qualificação.

Conforme ressaltado por Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro, contudo, a adoção desse “novo enfoque” também é insuficiente para a resolução de todos os conflitos envolvendo a qualificação:

“Como se percebe, pois, a adoção do *new approach* se mostra insuficiente para a resolução de todo e qualquer caso de conflito de qualificação relativa a itens de rendimentos dos acordos de bitributação, o que também é destacado em estudo posterior por Sassevill, de maneira que, seja acolhendo-se o entendimento adotado pela OCDE, seja refutando-o, o fato é que ainda assim existiriam inúmeras hipóteses em que os eventuais conflitos de qualificação levariam a uma possível ou provável *tributação em desconformidade com os acordos de bitributação*, o que justifica o tratamento minucioso do tema dos mecanismos de solução de controvérsias”. (MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *A arbitragem como mecanismo suplementar de solução de controvérsias nos acordos contra a bitributação celebrados pelo Brasil*. Op. Cit., p. 53).

¹⁶⁶ Alberto Xavier discorda da classificação de três possíveis soluções para os problemas da qualificação. De acordo com seu entendimento, a convenção internacional, por si só, nunca poderia resolver o problema da qualificação, vez que este se refere ao momento subsuntivo de uma situação concreta. Ademais, a qualificação autônoma não seria nada mais do que uma interpretação comum dos conceitos da convenção, sendo que o problema da qualificação seria, logicamente, posterior. Por fim, referido autor defende a existência de competências qualificatórias exclusivas, inadmitindo-se a cumulatividade envolvida, por exemplo, na qualificação *lex fori* que enseja o surgimento de conflitos entre as partes na esfera internacional (XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Op. Cit., p. 198 e 199).

¹⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. Op. Cit., p. 127.

vez que estas possuem melhor conhecimento sobre a aplicação de suas próprias regras internas. Contudo, com a adoção desse método cada Estado Contratante aplica a convenção internacional conforme suas próprias regras internas, de modo que um mesmo acordo pode produzir resultados diversos¹⁶⁸. A utilização desse método, assim, pode não afastar completamente a dupla tributação, pois todos os Estados envolvidos poderiam se considerar legitimados a tributar ou afastar a tributação aplicável em determinada situação.

A qualificação pela *lex fori* possui amparo no artigo 3º, item 2, da Convenção Modelo da OCDE¹⁶⁹ e, dessa forma, alguns defendem a utilização da qualificação pela *lex fori* para solução de conflitos, exceto na hipótese de existir uma norma convencional em sentido diverso.

A qualificação conforme a *lex causea*, por sua vez, se refere àquela realizada por ambos os Estados que qualificam as expressões de comum acordo, com base no direito do Estado em que o rendimento é produzido, i.e., Estado da fonte. Nesse caso, de acordo com entendimento de Luís Eduardo Schoueri, ambos os Estados adotam uma mesma qualificação, conforme o direito do Estado no qual foi obtido o rendimento¹⁷⁰, afastando a bitributação ou a dupla isenção.

De acordo com a teoria desenvolvida por Avery Jones¹⁷¹, na qualificação *lex causea* apenas poderia existir dupla tributação quando o Estado de residência revisse à luz de seu direito interno a qualificação efetuada pelo Estado da fonte a partir de suas próprias normas. A qualificação, nesse caso, deveria caber apenas ao Estado da fonte, sendo que o Estado da residência estaria a ela vinculado, não podendo proceder à sua requalificação.

---

¹⁶⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. Op. Cit., p. 129.

¹⁶⁹ “ARTICLE 3. GENERAL DEFINITIONS (...)”

2. As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.” A OCDE trata referido dispositivo como uma regra geral de interpretação, contudo, é possível afirmar que ela apenas estabelece limites de integração do texto da convenção internacional pelo direito interno dos Estados envolvidos.

¹⁷⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. Op. Cit., p. 128.

¹⁷¹ JONES, J. F. Avery *et al.* *The interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to article 3 (2) of the OECD-Model*. British Tax Review. London, 1984, p. 36.

Heleno Taveira Torres¹⁷² defende a qualificação pelo Estado da fonte com fundamento no princípio do *pacta sunt servanda*, sendo que eventuais dificuldades deveriam ser solucionadas por meio de procedimento amigável.

As principais críticas a qualificação *lex causea* são a perda total da soberania pelo Estado da residência, sendo que inexistente suporte jurídico para a subordinação de um Estado à qualificação realizada por outro (a não ser que exista tal previsão expressa na convenção celebrada); e a sua incompatibilidade com a previsão contida no artigo 3º, item 2, da Convenção Modelo da OCDE.

Klaus Vogel¹⁷³ sustenta, ainda, que a qualificação pelo Estado da fonte tende a beneficiar o Estado Contratante que possua definições mais abrangentes de situações tributáveis, o que, evidentemente, contraria o objetivo da convenção internacional que busca a distribuição equilibrada de fatos tributáveis entre as partes envolvidas.

A qualificação autônoma, por sua vez, determina que os Estados Contratantes devem qualificar um rendimento de maneira autônoma em relação aos ordenamentos das partes envolvidas, possibilitando, assim, uma harmonia decisória na aplicação das convenções internacionais.

Nesse sentido, Klaus Vogel¹⁷⁴ entende que a qualificação autônoma é o procedimento que melhor se enquadra no ‘contexto’ da convenção internacional, nos seguintes termos:

“Dadas as falhas das três possíveis soluções acima, a qualificação autônoma parece ser a única solução sustentável. Isto implica o desenvolvimento e, onde já existente, o progresso contínuo em direção a uma linguagem fiscal internacional, superando o uso linguístico nacional. (...) De fato, esta é a que melhor conforma o caráter do tratado como uma regra independente que é aplicável em ambos os Estados, já que apenas uma qualificação autônoma pode garantir a desejada interpretação comum dos termos dos tratados”.

---

¹⁷² TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre a renda das empresas*. Op. Cit., p. 109.

¹⁷³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. Op. Cit., p. 129.

¹⁷⁴ VOGEL, Klaus. “Harmonia decisória e problemática de qualificação nos acordos de bitributação (tradução de Luís Eduardo Schoueri)”. Op. Cit., p. 58.

Há, contudo, uma dificuldade prática na utilização dessa qualificação, pois muitas vezes não é possível extrair o conceito da própria convenção, conforme ponderado por Daniel Vitor Berllan¹⁷⁵:

“(...) se o termo não está definido no acordo de bitributação será muito difícil chegar-se a uma conceituação ou qualificação independente do Direito interno (sobremaneira uniforme em ambos os Estados contratantes) tão-somente a partir do ‘contexto’ do tratado”.

Ademais, cumpre ressaltar que Heleno Taveira Torres entende que a qualificação autônoma é incompatível com o princípio da legalidade e da indisponibilidade do patrimônio público, vez tal qualificação que privilegiaria os termos da convenção internacional em detrimento da própria legislação interna das partes envolvidas¹⁷⁶.

Alberto Xavier, por sua vez, entende que a qualificação autônoma se trata de uma interpretação comum realizada pelos Estados Contratantes, sendo que o problema da qualificação propriamente dita seria apenas posterior¹⁷⁷.

Klaus Vogel¹⁷⁸ e Luís Eduardo Schoueri¹⁷⁹ defendem que, como regra geral, deveria ser aplicada a qualificação autônoma que possibilita uma relação mais harmônica entre as partes envolvidas. Contudo, a qualificação pela *lex fori* deve ser empregada nos raros casos em que a qualificação autônoma não é possível, sendo que, na hipótese de divergências, jamais se configuraria uma hipótese de dupla isenção, enquanto que a

---

¹⁷⁵ BELLAN, Daniel Vitor. “Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária”. Op. Cit., p. 58.

¹⁷⁶ TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre a renda das empresas*. Op. Cit., p. 108.

¹⁷⁷ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Op. Cit., p. 171.

¹⁷⁸ VOGEL, Klaus. “Harmonia decisória e problemática de qualificação nos acordos de bitributação (tradução de Luís Eduardo Schoueri)”. Op. Cit., p. 49.

¹⁷⁹ Adicionalmente, cumpre mencionar que Luís Eduardo Schoueri entende:

“i) que os acordos de bitributação devem ser aplicados de acordo com a sua finalidade, afastando tanto a bitributação quanto a dupla isenção; ii) que esta finalidade se atinge a partir de uma aplicação uniforme do acordo por ambos os Estados contratantes; iii) que por tal razão, deve-se dar preferência à qualificação autônoma (ou interpretação comum); iv) que não se chegando a um resultado comum, pode-se usar a lei do Estado que aplica o acordo nos casos em que dali não resulta bitributação; v) que tais casos concernem, em parte, aos pressupostos de aplicação do acordo, à hipótese-objeto e ao consequente-normativo; vi) que esse procedimento corresponde à “vocação natural”; viii) que versando sobre a meta-hipótese, tem-se, na impossibilidade de uma qualificação autônoma, o recurso, na opinião de Vogel, à ‘lex fori’, enquanto Xavier recorre à qualificação pelo Estado da fonte, seja para o conceito-quadro, seja para os demais pressupostos da meta-hipótese (‘lex situacionis’). (SCHOUERI, Luís Eduardo. “Direito Tributário Internacional – Qualificação e Substituição – Tributação no Brasil, de Rendimentos Provenientes de Sociedade de Pessoas Residente na Alemanha”. Op. Cit., p. 132).

bitributação poderia ser solucionada mediante a adoção de métodos de solução de controvérsias, como, por exemplo, o procedimento amigável.

Diante das considerações acima expostas é possível depreender que, a despeito das vantagens vinculadas a aplicação da qualificação autônoma, não há uma regra absoluta para qualificação das convenções internacionais, de modo que a melhor solução para regular os conflitos existentes entre as Partes Contratantes deve ser buscada a partir da análise de cada caso concreto¹⁸⁰.

---

¹⁸⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. Op. Cit., p. 130.

4. MÉTODOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS NO DIREITO INTERNACIONAL PÚBLICO.

Feitas as considerações iniciais sobre a existência de conflitos no âmbito do Direito Tributário Internacional é necessário abordar os meios de solução de controvérsias comumente utilizados no Direito Internacional Público, para, posteriormente, tratar dos métodos previstos nas convenções internacionais para evitar a dupla tributação.

A doutrina é uníssona ao afirmar que os meios de solução de controvérsias possibilitam a harmonização da relação entre Estados, contribuindo com o desenvolvimento das relações internacionais.

De acordo com Hildebrando, Geraldo Eulálio do Nascimento e Silva e Paulo Casella¹⁸¹:

“A institucionalização dos mecanismos de solução de controvérsias entre estados é canal e caminho para a redução dos efeitos disruptores sobre o sistema, decorrentes das tensões e da permanência de controvérsias não ou mal resolvidas, entre sujeitos de direito internacional (esperando que o contexto pós-moderno abra caminho para o exercício do direito de ação pelo ser humano e outros agentes, enquanto expressões da sociedade civil internacional, ao lado dos estados e das organizações internacionais). A existência do mecanismo institucionalmente estipulado é canal e caminho para que as controvérsias entre estados possam ser resolvidas de modo pacífico, mediante mecanismos judiciais e arbitrais”.

A Carta das Nações Unidas dispõe sobre os meios alternativos de controvérsias nos seguintes termos:

“Art. 33-1. As partes em uma controvérsia, que possa vir a constituir uma ameaça à paz e à segurança internacionais, procurarão, antes de tudo, chegar a uma solução por negociação, inquérito, mediação, conciliação, arbitragem, solução judicial, recurso a entidades ou acordos regionais, ou qualquer outro meio pacífico à sua escolha.

---

¹⁸¹ ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento; e CASELLA, Paulo Borba. *Manual de Direito Internacional Público*. Op. Cit., p. 821.

2. O Conselho de Segurança convidará, quando julgar necessário, as referidas partes a resolver, por tais meios, suas controvérsias”.

Da leitura do artigo supra referido é possível depreender que não há uma relação exaustiva de meios pacíficos de solução de controvérsias, bem assim não há a exigência de aplicação de um método em detrimento de outro. Dessa forma, as partes devem aplicar, de acordo com a natureza do conflito, o procedimento que entenderem mais adequado para solução da controvérsia, conforme seus próprios interesses.

Os meios de solução de controvérsias internacionais são comumente divididos em três categorias de caráter amistoso (diplomáticos, jurídicos e jurisdicionais) e uma de caráter não amistoso ou coercitivo (meios coercitivos).

Os meios coercitivos, nesse caso, seriam representados pelas sanções aplicadas por um órgão internacional competente ou ainda por ato unilateral de determinado Estado, não se caracterizando propriamente como meios pacíficos de solução de controvérsias, e, portanto, não serão objeto do presente estudo.

4.1. Meios diplomáticos.

Os meios diplomáticos comumente utilizados são os seguintes: (i.) negociações diretas; (ii.) bons ofícios; (iii.) mediação; (iv.) sistema consultivo; (v.) conciliação; e (vi.) inquérito.

As negociações diretas são os meios que geralmente garantem melhores resultados para a solução de divergências entre Estados.

Como resultado dessas negociações poderá haver a renúncia de um dos governos ao direito que pretendia (desistência), o reconhecimento por um Estado das pretensões de outro (aquiescência), ou, ainda, a realização de concessões recíprocas (transação)¹⁸².

---

¹⁸² ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento; e CASELLA, Paulo Borba. *Manual de Direito Internacional Público*. Op. Cit., p. 828.

Os bons ofícios, por sua vez, envolvem a participação de um terceiro Estado não envolvido no conflito, que procura auxiliar os Estados litigantes na obtenção de um acordo sem tomar parte direta nas negociações. A sua intervenção, assim, visa apenas colocar os Estados litigantes em contato para a discussão de suas divergências em um ambiente imparcial, conforme ponderado por Carlos Roberto Husek¹⁸³: “o apoio para a solução do litígio é meramente instrumental, isto é, o terceiro não propõe a solução para o conflito, nem observa as razões dos contendores, limitando-se apenas a aproximar as partes e proporcionar um campo neutro para a negociação”.

Este meio de solução de divergências pode ser proposto pelo Estado pacificador ou mesmo solicitado por qualquer uma das partes envolvidas no conflito.

A Comissão Interamericana de Paz exerce funções que podem se equiparar aos bons ofícios, pois deve atuar para que os conflitos surgidos das relações entre Estados sejam rapidamente solucionados.

Dentre alguns casos conhecidos de bons ofícios é possível mencionar: (i.) bons ofícios prestados pelo governo português, em 1864, para o reestabelecimento das relações diplomáticas entre Brasil e Grã-Bretanha, na denominada ‘Questão Christie’; (ii.) bons ofícios prestados pelo Brasil, em 1909, para conciliação entre Chile e Estados Unidos, envolvendo a reclamação da sociedade Alsop & Cia.; e (iii.) bons ofícios prestados pelos Estados Unidos da América na aproximação entre Egito e Israel, resultando na celebração do acordo de *Camp David*, em 1979.

A mediação envolve a interposição amistosa de Estados para a solução pacífica de conflitos, distinguindo-se dos bons ofícios por envolver a participação direta do terceiro Estado nas conciliações entre os litigantes. Nesse caso, o Estado mediador atua como se fosse árbitro ou juiz, mas sua recomendação não vincula diretamente as partes¹⁸⁴.

Para a realização da mediação é imprescindível que ambas as partes tenham confiança na atuação do mediador, conforme ponderado por Francisco Rezek¹⁸⁵:

---

¹⁸³ HUSEK. Carlos Roberto. *Curso de Direito Internacional Público*. 2ª ed., São Paulo: Editora LTr, 2007, p. 164.

¹⁸⁴ HUSEK. Carlos Roberto. *Curso de Direito Internacional Público*. Op. Cit., p. 164.

¹⁸⁵ REZEK, Francisco. *Direito Internacional Público: Curso Elementar*. Op. Cit., p. 389.

“Se a mediação se instaura, isto significa que os litigantes depositam no mediador confiança bastante para que se proponham expor-lhe seus argumentos e provas, e para que se disponham, mais tarde, a examinar com boa vontade seu parecer, sua idéia de composição do conflito”.

De acordo com a Carta das Nações Unidas, o Conselho de Segurança da ONU poderá recomendar meios de solução de conflito para as partes litigantes e, ainda, poderá atuar por iniciativa própria.

Como exemplos de mediação podemos citar: (i.) a mediação realizada pela Inglaterra no reconhecimento da independência do Brasil de Portugal, resultando na celebração do Tratado de Paz e Amizade, em 29 de agosto de 1825; (ii.) mediação também efetivada pela Inglaterra durante a Guerra Cisplatina envolvendo Brasil e Argentina, culminando com a Convenção Preliminar de Paz, que reconheceu a independência do Uruguai; e (iii.) a mediação realizada pelo Brasil, Argentina, Chile, Estados Unidos da América, Peru e Uruguai, de 1935 a 1938, para término da Guerra do Chaco travada entre Bolívia e Paraguai.

O sistema consultivo, por sua vez, não se constitui como um meio de solução de controvérsias propriamente dito, mas envolve cooperação internacional através da troca de opiniões entre Estados envolvidos em litígios para a obtenção de um resultado pacífico.

A conciliação assemelha-se à mediação, possuindo uma comissão de conciliação, composta por representantes dos Estados em conflito, para obter uma solução satisfatória aos interesses das partes envolvidas.

Nesse caso, as decisões são tomadas por maioria, mas não tem força vinculante, sendo que somente serão observadas quando ambas as partes entenderem conveniente.

Tal meio de solução de controvérsias possui maiores formalidades, sendo prevista em diversos acordos, como, por exemplo, a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.

O inquérito, por fim, visa apenas a apurar a materialidade dos fatos e, dessa forma, normalmente antecede outro meio de solução de conflitos, conforme ponderado por Francisco Rezek¹⁸⁶:

“Em direito internacional público o uso do termo *inquérito* tem servido para significar o procedimento preliminar de instância diplomática, política ou jurisdicional, sendo ele próprio um meio diplomático de se estabelecer antecipadamente a *materialidade dos fatos*”.

O inquérito normalmente é conduzido por comissões semelhantes às utilizadas na conciliação, que têm a função de apurar os fatos para posterior aplicação de efetiva solução de conflito.

4.2. Meios políticos.

Os meios políticos se referem aos mecanismos existentes no âmbito das organizações internacionais, diferenciando-se dos meios diplomáticos no que diz respeito à plasticidade de sua operação e de seus resultados¹⁸⁷.

O Conselho de Segurança da ONU e a Assembleia Geral são órgãos normalmente acionados para a resolução de controvérsias através de meios políticos.

Cumprе ressaltar que os métodos políticos de solução de controvérsias devem ser adotados somente em casos envolvendo conflitos sérios, que podem ameaçar a paz internacional, não exigindo a concordância de ambas às partes envolvidas na controvérsia.

Como exemplos de meios políticos pode-se mencionar as resoluções do Conselho de Segurança da ONU determinando o cessar fogo e o restabelecimento da paz na região palestina.

---

¹⁸⁶ REZEK, Francisco. *Direito Internacional Público: Curso Elementar*. Op. Cit., p. 391.

¹⁸⁷ REZEK, Francisco. *Direito Internacional Público: Curso Elementar*. Op. Cit., p. 385.

4.3. Meios jurisdicionais.

Os meios de solução de conflitos jurisdicionais envolvem a atuação de tribunais e cortes internacionais especializados, compostos de juízes independentes e competentes para o julgamento de controvérsias conforme um procedimento preestabelecido e com sentenças vinculantes para todas as partes envolvidas¹⁸⁸.

A arbitragem é um dos meios jurisdicionais de solução de conflitos mais adotados internacionalmente.

De acordo com a definição de Hildebrando Accioly, Geraldo Eulálio do Nascimento e Silva e Paulo Borba Casella¹⁸⁹:

“A arbitragem pode ser definida como o meio de solução pacífica de controvérsias entre estados por uma ou mais pessoas livremente escolhidas pelas partes, geralmente por meio de um compromisso arbitral que estabelece as normas a serem seguidas e onde as partes contratantes aceitam, de antemão, a decisão a ser adotada”.

No Direito Internacional, a arbitragem pode ser voluntária, com a livre instituição de um juízo arbitral por acordo entre as partes; ou, ainda, obrigatória, em decorrência de um ajuste prévio entre as partes para apresentação de qualquer conflito decorrente de suas relações a uma solução arbitral (cláusula arbitral).

O compromisso arbitral define a matéria do conflito, designa os árbitros, concede-lhes os poderes, estabelece o procedimento a ser obedecido e inclui a promessa formal de aceitação e cumprimento da sentença arbitral.

Com o desfecho da arbitragem, é proferida sentença que normalmente vincula as partes envolvidas sem a possibilidade de recurso, de modo que a parte perdedora fica obrigada a adotar todas as medidas necessárias para seu fiel cumprimento, conforme ponderado por Francisco Rezek¹⁹⁰: “A sentença arbitral é *definitiva*. Dela não cabe recurso,

---

¹⁸⁸ ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento; e CASELLA, Paulo Borba. *Manual de Direito Internacional Público*. Op. Cit., p. 833.

¹⁸⁹ ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento; e CASELLA, Paulo Borba. *Manual de Direito Internacional Público*. Op. Cit., p. 857.

¹⁹⁰ REZEK, Francisco. *Direito Internacional Público: Curso Elementar*. Op. Cit., p. 399.

visto que o árbitro não se inscreve num organograma judiciário como aqueles das ordens jurídicas internas”.

A despeito do caráter obrigatório da sentença arbitral, esta não possui força executória, de modo que seu descumprimento pode ocasionar apenas a instauração de um novo litígio internacional, com a aplicação das penalidades cabíveis¹⁹¹.

Além da arbitragem, a solução judiciária também é um meio jurisdicional comumente utilizado, que envolve a submissão da questão a um tribunal preexistente, com juízes qualificados e especializados para a solução da lide, como, por exemplo, a Corte de Haia.

---

¹⁹¹ Não é admitido o reexame do mérito quando da análise do novo litígio surgido exclusivamente em virtude de descumprimento de sentença arbitral, exceto nos casos em que houver o reconhecimento da invalidade do primeiro julgamento.

5. OS MÉTODOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS NAS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.

Após a apresentação dos meios de solução de controvérsias comumente adotados no âmbito do Direito Internacional Público, é relevante tratar dos métodos previstos nas convenções internacionais para resolver as questões envolvendo a dupla tributação de rendimentos¹⁹².

Conforme esclarecido no Capítulo 4, o artigo 33-1, da Carta das Nações Unidas, apresenta uma relação não exaustiva dos meios de solução litígios, quais sejam: as negociações diretas, inquérito, mediação, conciliação, arbitragem, solução judicial, recursos a entidades internacionais, entre outros. Dentre os mecanismos apresentados em referido artigo pode-se destacar a negociação direta entre as partes envolvidas, a arbitragem e a submissão dos conflitos a cortes internacionais como possíveis recursos para solucionar as questões envolvendo a dupla tributação internacional¹⁹³.

---

¹⁹² “There are various different types of conflict in the application of tax treaties: conflicts of source, conflicts of allocation, conflicts of characterization, conflicts on the interpretation of facts or treaty provisions, and conflicts concerning the interpretation of domestic law. The conflicts can take the form of country-country, country-country-taxpayer or country-taxpayer conflicts”. (ALTMAN, Zvi Daniel. *Dispute Resolution under Tax Treaties*, IBDF: Massachusetts, 2005, p. 10).

¹⁹³ Igor Mauler Santiago destaca que alguns doutrinadores chegaram a defender a utilização de métodos políticos para a solução de conflitos decorrentes das convenções internacionais, mas tais medidas foram afastadas, em virtude da reduzida repercussão que o litígio oferece para os países não diretamente envolvidos, o que desestimula a atribuição de poder decisório a instâncias com representantes de diversos países; e, ainda, pois não é possível a constituição de uma organização específica para atender esse tipo de controvérsia em um curto espaço de tempo. Confira-se:

“As últimas propostas doutrinárias para a adoção de métodos políticos para a solução de conflitos decorrentes de tratados contra a dupla tributação parecem ser as de MICHEL, CARDYN e LINARD DE GUERTECHIN e SADSTRÖM, velhas de mais de cinquenta anos. Defendia o primeiro a intervenção da Comissão Fiscal da ONU, a pedido de um órgão consultivo internacional (Câmara de Comércio Internacional ou *International Fiscal Association*), ao qual caberia fazer um primeiro juízo da legitimidade do pleito. Os segundos, a solicitação pela CCI (instada pela IFA) de pareceres consultivos à CIJ. O último, a criação de um órgão consultivo ou a encomenda de pareceres à CIJ.

Os Comentários da OCDE fazem uma rápida menção à intervenção não-vinculante do seu Comitê de Assuntos Fiscais, que daria parecer a rogo dos Estados em caso de impasse em suas negociações, deixando para estes a decisão de aceitá-lo ou não. Não há notícias na doutrina de efetivo recurso a esse mecanismo”. (SANTIAGO, Igor Mauler, *Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos*. Op. Cit., p. 176).

Com efeito, antes mesmo da edição da Convenção Modelo da OCDE diversos acordos internacionais previam a negociação direta como mecanismo de solução de controvérsias, tais como as convenções internacionais celebradas entre Áustria e Prússia, em 1899¹⁹⁴, Tchecoslováquia e Alemanha, em 1921, e Alemanha e Prússia, em 1922¹⁹⁵.

Nesse sentido, Zvi Daniel Altman destaca a importância do acordo multilateral celebrado, em 1922, entre a Itália, Hungria, Polônia, Romênia e Iugoslávia, que foi o primeiro a tratar da possibilidade de o contribuinte solicitar um procedimento de consulta entre os Estados Contratantes, e, ainda, trouxe a previsão de instauração de um procedimento amigável em duas etapas aproximando-se do modelo atual (requerimento inicial do contribuinte ao seu Estado de domicílio e, caso procedente, realização de tratativas entre as autoridades fiscais competentes)¹⁹⁶.

Atualmente, as negociações diretas assemelham-se ao método do procedimento amigável previsto no artigo 25, da Convenção Modelo da OCDE. Nesse caso, diferentemente do quanto previsto inicialmente nas convenções internacionais, o referido procedimento pode ser iniciado mediante a solicitação do próprio contribuinte ou, ainda, de ofício pelas autoridades envolvidas, sendo requerido não apenas para a solução de controvérsias já instauradas, mas também para a resolução de potenciais conflitos¹⁹⁷.

---

¹⁹⁴ Heleno Taveira Torres destaca que a Convenção Internacional celebrada entre a Áustria e a Prússia, em 1899, foi a primeira a tratar do procedimento amigável, prevendo a possibilidade das Partes Contratantes alcançarem um acordo para solucionar alguns casos envolvendo a dupla tributação. Contudo, a adoção de referido procedimento apresentava uma grande limitação, vez que somente era aplicável aos contribuintes que fossem austríacos ou prussianos e, ainda, que possuíssem residência em ambos os países. (TORRES. Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre a renda das empresas*. Op. Cit., p. 683).

¹⁹⁵ De acordo com Zvi Daniel Altman, no período entre as guerras mundiais diversas convenções internacionais passaram a prever a solução de controvérsias com base em negociações entre os Estados Contratantes:

“Na analysis of the treaties reveals that most treaties seem to have included traditional negotiations between the ministries of finance or the less political tax authorities (revenue authorities). Countries such as Austria, Filand and Denmark seem to have preferred that dispute resolution be conducted by the ‘supreme financial authorities’; other countries such as France, Germany, Hungary and Italy seem to have preferred the revenue authorities to conduct the negotiations. Other countries simply did not have any dispute resolution provision in their tax treaties”. (ALTMAN, Zvi Daniel. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Op. Cit., p. 14).

¹⁹⁶ ALTMAN, Zvi Daniel. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Op. Cit., p. 15.

¹⁹⁷ De acordo com Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro, o procedimento amigável foi previsto na primeira versão da Convenção Modelo da OCDE:

“A esse respeito, nota-se que a CMOCDE [*Convenção Modelo da OCDE*], já em sua primeira versão, editada em 1963, desenvolveu uma estrutura, inclusive do ponto de vista topográfico, substancialmente semelhante com aquela existente atualmente, promovendo sensíveis alterações em relação aos mecanismos de solução de disputas até então existentes”. (MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *A arbitragem*

A arbitragem, por sua vez, foi introduzida na Convenção Modelo da OCDE apenas em 2008, após longos debates envolvendo algumas dificuldades verificadas na implementação dos métodos de procedimento amigável e sua eficácia efetiva na solução de conflitos decorrentes da dupla tributação internacional.

Dessa forma, o presente Capítulo cuidará da análise do método de procedimento amigável e o capítulo subsequente tratará da arbitragem como meios de solução de controvérsias previstos nas convenções internacionais para evitar a dupla tributação visando conciliar os interesses das partes envolvidas em litígios relativos à tributação de rendimentos.

5.1. Procedimento amigável.

O procedimento amigável, ou procedimento de mútuo acordo, é uma negociação ou transação que tem como função regular as convenções vigentes entre dois ou mais países, integrando seu conteúdo e resolvendo problemas interpretativos que podem desvirtuar seu fim, trazendo maior segurança jurídica aos contribuintes envolvidos¹⁹⁸.

Tal procedimento está previsto no artigo 25 da Convenção Modelo da OCDE¹⁹⁹, atuando como um instrumento à disposição dos países para tentar resolver situações de

---

como mecanismo suplementar de solução de controvérsias nos acordos contra a bitributação celebrados pelo Brasil. Op. Cit., p. 65).

¹⁹⁸ Conforme ponderado por Heleno Taveira Torres:

“Sendo o objetivo do *mutual agreement* aquele de proporcionar aos Estados interessados meios para alcançar, por mútuo consenso, uma solução para os obstáculos de aplicação à convenção, deve ele cumprir duas funções: servir como uma espécie de ato conciliatório e contribuir para o aperfeiçoamento da convenção. Além disso, deve buscar, primordialmente, ofertar aos sujeitos envolvidos, em respeito às suas *tax plannig* legítimas, uma relativa segurança jurídica quanto à interpretação e aplicação das convenções internacionais sobre a renda e o capital” (TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre a renda das empresas*. Op. Cit., p. 686).

¹⁹⁹ Confira-se as previsões contidas nos parágrafos 1º a 4º do artigo 25 da Convenção Modelo da OCDE:

“ARTICLE 25 - MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE

1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance

disputa envolvendo a tributação entre administrações fiscais relativas à bitributação e inconsistências quanto à interpretação e aplicação dos acordos internacionais²⁰⁰. Referido mecanismo está inserido em todas as convenções internacionais celebradas pelo Brasil atualmente em vigor, conforme observado no Anexo 01.

Alberto Xavier destaca o procedimento amigável como sendo um método autônomo, preventivo, bilateral e informal²⁰¹:

“É *autônomo*, na medida em que o exercício da pretensão processual em que se baseia deriva diretamente da convenção internacional, não se confundindo nem dependendo dos meios de defesa dos contribuintes previstos na legislação interna, de modo que o recurso ao procedimento amigável não depende de se terem esgotado os meios, administrativos e judiciais, oferecidos pela lei interna dos Estados em presença. (...)

É *preventivo*, enquanto ele não visa apenas fazer cessar os efeitos de um caso de dupla tributação efetiva, antes se pode basear na simples possibilidade de dupla tributação.

O procedimento amigável é *bilateral*. No caso de a autoridade competente não dispor de meios para dar uma solução satisfatória à pretensão do contribuinte, isto é, no caso de se revelarem inadequadas soluções unilaterais, a solução do caso deve ser obtida por *acordo amigável* com a autoridade competente do outro Estado contratante. (...)

Enfim, o procedimento amigável tem caráter *informal*. As autoridades competentes podem comunicar-se diretamente entre si, sem necessidade de recurso à via diplomática.

Não existem prazos nem formalidades pré-estabelecidos e fica exclusivamente

---

with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs”.

De acordo com o entendimento da OCDE, o artigo 25 de sua Convenção Modelo pode ser utilizado para resolução de conflitos envolvendo tanto a dupla tributação jurídica quanto à econômica, conforme abaixo:

“10. Article 25 also provides machinery to enable competent authorities to consult with each other with a view to resolving, in the context of transfer pricing problems, not only problems of juridical double taxation but also those of economic double taxation, and especially those resulting from the inclusion of profits of associated enterprises under paragraph 1 of Article 9; the corresponding adjustments to be made in pursuance of paragraph 2 of the same Article thus fall within the scope of the mutual agreement procedure, both as concerns assessing whether they are well- founded and for determining their amount” (OCDE. *Commentary on Article 25, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*, version dated of 07.22.2010, p. 307).

²⁰⁰ OCDE. *Draft – Manual on Effective Mutual Agreement Procedures – (Memap)*. Paris, 2006, p. 9.

²⁰¹ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Op. Cit., p. 226.

reservado ao livre critério das autoridades a vantagem de se criar uma *comissão* composta por representantes das autoridades competentes dos Estados contratantes, a fim de permitir trocas de impressões orais”.

De acordo com Klaus Vogel²⁰², o procedimento amigável pode ser invocado quando houver uma má interpretação da convenção internacional, aplicação equivocada da lei interna a que o acordo se refira ou, ainda, erro na avaliação dos fatos relevantes²⁰³.

Note-se que este procedimento não está pautado em um processo diplomático ou mesmo judicial, estando as autoridades competentes autorizadas a comunicarem-se diretamente, gerando um vínculo que deverá ser cumprido a despeito de quaisquer limitações temporais impostas pela legislação interna dos países.

---

²⁰² VOGEL, Klaus. “Harmonia decisória e problemática de qualificação nos acordos de bitributação (tradução de Luís Eduardo Schoueri)”. Op. Cit., p. 1354.

²⁰³ A OCDE também indicou em seu “Manual on Effective Mutual Agreement Procedures” algumas situações que poderiam ensejar a utilização do procedimento amigável, conforme abaixo:

“The following are some typical examples of taxation not in accordance with a tax convention where one might make a MAP request:

- A taxpayer is subject to additional tax in one country because of a transfer pricing adjustment to the price of goods or services transferred to or from a related party in the other country. The taxpayer may request that the competent authority of the first country reduce or withdraw the adjustment and/or that the competent authority of the second country allow a corresponding adjustment to the income of the related party to prevent economic double taxation.
- A taxpayer is considered to be a resident of two treaty countries under each country’s domestic law, and each country asserts that the taxpayer is a resident of its jurisdiction for purposes of the tax convention. If unresolved, the taxpayer could be subject to taxation not in accordance with a convention and therefore liable for tax on the same income in both countries. A request to the competent authorities would initiate discussions between the competent authorities regarding the proper application of the tiebreaker rules contained in the residency article of the convention. The taxpayer should approach the competent authority of the country in which the taxpayer asserts residency and in some cases where it is incorporated.
- A withholding tax is levied beyond what is allowed within an applicable tax convention by one treaty country on a payment to a resident of the other country. The taxpayer may request the competent authority of its country of residence to address the taxation not in accordance with the tax convention with the competent authority of the other country.
- A taxpayer operating a branch in one treaty country is subject to additional tax because of an adjustment by that treaty country of the income allocated to the branch. The taxpayer may ask the competent authority of its residence state to prevent double taxation by allowing an increased foreign tax credit or exemption or by seeking the other competent authority’s agreement to give relief from the adjustment.
- A taxpayer subject to tax as a resident in one country on income, including income from carrying on a business in the other treaty country, is taxed in that other treaty country on the business income earned there, despite not having a permanent establishment in that country under the tax convention. The taxpayer may request the competent authority of its country of residence to address the issue of taxation not in accordance with the tax convention with the competent authority of the other country.
- A taxpayer is uncertain whether the convention covers a specific item of income, or is unsure of the characterisation or classification of the item related to a cross-border issue; the taxpayer may approach the competent authority for clarification” (OCDE. *Draft – Manual on Effective Mutual Agreement Procedures – (Memap)*. Op. Cit., p. 12 e 13).

Conforme estudo realizado pela OCDE, durante o ano de 2012, havia 4.073 procedimentos amigáveis em curso nos países membros de referida organização, sendo que 1.673 foram iniciados naquele próprio ano. Isso representa um acréscimo de 6,1% em relação ao ano anterior e de 73,2% em relação a 2006, ano em que foram iniciadas as estatísticas, demonstrando os avanços realizados em sua utilização, conforme Anexo 02²⁰⁴.

5.2. Espécies de procedimento amigável.

Segundo Igor Mauler Santiago²⁰⁵, o método de procedimento amigável divide-se em 3 (três) espécies, quais sejam: (i.) procedimento amigável individual ou em sentido estrito (*“specif case provision”*); (ii.) procedimento amigável interpretativo (*“interpretation provision”*); e (iii.) procedimento amigável integrativo (*“integrative provision”*).

O procedimento amigável em sentido estrito se refere às previsões contidas nos parágrafos 1º e 2º do artigo 25 da Convenção Modelo da OCDE; enquanto que os procedimentos amigáveis interpretativo e integrativo estão relacionados com as disposições da primeira e segunda parte do parágrafo 3º, respectivamente.

---

²⁰⁴ Informação extraída do sítio eletrônico da OCDE, <http://www.oecd.org/ctp/dispute/mapstatistics2012.htm>, acessado em 10.06.2014.

Alessandra Okuma, em seu artigo *As Convenções para Evitar Dupla Tributação e Elisão Fiscal e os Meios de Solução de Controvérsia*, menciona as estatísticas do Canadá, afirmando que, naquele país os casos em que não foi possível a obtenção de um acordo envolviam, especialmente, a interpretação da própria convenção internacional, o conceito de estabelecimento permanente e a valoração de bens intangíveis e serviços:

“Todos os Estados membros da OCDE adotam, com sucesso, o procedimento amigável para a solução dessas controvérsias. Além desses, o procedimento amigável foi regulamentado e é utilizado pelas autoridades fiscais da Argentina, da China, da Rússia e da África do Sul.

No Canadá, por exemplo, dos 107 casos levados à autoridade fiscal para procedimento amigável (*em 2006*), 70 eram relacionados a preços de transferência, 11 a estabelecimentos permanentes e 21 envolviam outros rendimentos e ganhos de capital. Dentre eles, em 86 casos (80%) a dupla tributação foi completamente eliminada, em 6 (6%) casos a dupla tributação foi parcialmente eliminada e em 15 (14%) não houve solução satisfatória” (OKUMA, Alessandra. “As Convenções para Evitar Dupla Tributação e Elisão Fiscal e os Meios de Solução de Controvérsias”. Op. Cit., p. 419).

²⁰⁵ SANTIAGO, Igor Mauler. “Métodos de Solução dos Conflitos Fundados em Convenções contra a Dupla Tributação Internacional”. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado – Volume III*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 636.

Cumprе ressaltar que esta distinção, que também será adotada no presente estudo, tem caráter apenas didático, pois não há nenhuma separação efetiva entre as espécies acima mencionadas.

5.2.1. Procedimento amigável individual ou em sentido estrito (“*specif case provision*”).

O procedimento amigável em sentido estrito busca a solução de um caso individual, em atendimento ao requerimento do contribuinte ao Estado Contratante de seu domicílio, nos casos em que houve tributação em desacordo com os dispositivos da convenção internacional para evitar a dupla tributação (parágrafos 1º e 2º, do artigo 25, da Convenção Modelo da OCDE).

Assim, se o contribuinte considerar que as medidas adotadas por um ou ambos os Estados Contratantes ocasionam ou ainda poderão resultar em tributação em desatendimento às previsões contidas na convenção internacional para evitar a dupla tributação poderá, independentemente dos recursos previstos nas legislações internas dos Estados envolvidos, apresentar a situação à autoridade competente do Estado Contratante em que for residente²⁰⁶.

Cumprе ressaltar que a utilização deste método está atrelada à possibilidade de tributação em ofensa aos dispositivos da convenção internacional, ainda que não ocorra a sua violação efetiva (caráter meramente preventivo).

Exatamente nesse sentido, Heleno Taveira Torres defende que para a instauração de um procedimento amigável em sentido estrito não é necessário que exista efetivamente um ato de lançamento, mas que, ao menos, reste configurada, nos atos praticados pelas autoridades competentes, a possibilidade operativa e exequível de que possa vir a existir uma tributação ofensiva aos preceitos da convenção internacional, ou seja, deve haver a

---

²⁰⁶ Os Acordos de Preços Antecipados (“APA”), conforme tratados no item 5.3., *infra*, se enquadram como um procedimento amigável em sentido estrito, sendo resultado de um acordo entre o contribuinte e uma ou mais administrações fiscais, determinando, previamente, em transações realizadas entre pessoas vinculadas, uma série de critérios a serem adotados para a determinação do preço de transferência referente àquelas transações em certo período de tempo (conforme a definição dada pela OCDE no “*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*”, Chapter IV, p. 41).

determinação de uma tributação desconforme com as disposições convencionais, que pode ser atual ou futura²⁰⁷.

5.2.2. Procedimento amigável interpretativo (“*interpretation provision*”).

O procedimento amigável interpretativo, previsto na primeira parte do parágrafo 3º, do artigo 25, da Convenção Modelo da OCDE, tem início através de ações promovidas pelas próprias autoridades fiscais dos Estados Contratantes para tratar de quaisquer discussões relativas à interpretação e aplicação da convenção internacional para evitar a dupla tributação, buscando esclarecer eventual termo incompleto ou ambíguo, bem assim resolver questões decorrentes de alterações legislativas de um dos Estados Contratantes²⁰⁸.

Conforme destacado por Heleno Taveira Torres²⁰⁹:

“A necessidade de consulta, neste caso, surge quando, entre os dois Estados, existem diferenças de opinião quanto à interpretação das propostas ou com acesso às discussões, salvo através do respectivo Estado que o representa. Todavia, as autoridades competentes devem facilitar as informações sobre a tramitação do procedimento aos contribuintes interessados”.

Através desse procedimento busca-se obter um esclarecimento sobre a interpretação de certa regra da convenção, solucionando dificuldades decorrentes de divergências naturais dos sistemas fiscais de cada país, bem como decorrentes de mudanças legislativas em um dos Estados Contratantes que não invalidam a subsistência da convenção em si. Esse procedimento, assim, tem função preventiva, visando esclarecer eventuais dissonâncias para evitar conflitos.

---

²⁰⁷ TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre a renda das empresas*. Op. Cit., p. 688.

²⁰⁸ De acordo com os Comentários à Convenção Modelo da OCDE, o procedimento amigável interpretativo visa (i.) preencher ou esclarecer um termo incompleto ou ambíguo; (ii.) solucionar dificuldades advindas de alterações legislativas em um dos Estados Contratantes buscando a manutenção da convenção internacional; e (iii.) determinar em quais hipóteses e sob quais condições os juros, de acordo com a legislação de combate à subcapitalização, poderiam ser tratados como dividendos pelo mutuário, bem assim conferir-lhe o tratamento adequado pelo país do mutuante.

²⁰⁹ TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre a renda das empresas*. Op. Cit., p. 692.

Como exemplos desse método de procedimento amigável, o “Manual on Effective Mutual Agreement Procedures”, editado pela OCDE²¹⁰, menciona: (i.) o Memorando de Entendimentos, firmado entre os Estados Unidos da América e o Japão, em 27 de dezembro de 2005, que tratou da compreensão do termo “investment bank”; e (ii.) o Memorando de Entendimentos, firmado entre os Estados Unidos da América e o México, em 22 de dezembro de 2005, para discutir os critérios e os procedimentos a serem adotados em relação às entidades fiscais transparentes.

Em decorrência do caráter interpretativo desta espécie de procedimento amigável, há o entendimento de que a versão final do acordo obtido deve ser publicada, pois é do interesse geral dos contribuintes domiciliados nos Estados Contratantes²¹¹.

5.2.3. Procedimento amigável integrativo (“*integrative provision*”).

O procedimento amigável integrativo visa eliminar a dupla tributação em casos não contemplados na convenção²¹², sendo instaurado de ofício pelas autoridades competentes, conforme previsto na segunda parte do parágrafo 3º, do artigo 25, da Convenção Modelo da OCDE.

Esse procedimento tem aplicação restritiva, limitando-se a sanar lacunas e omissões através de consulta direta entre as administrações fiscais envolvidas, não atribuindo a estas autoridades poderes para estender a aplicação da convenção internacional a outras situações não previstas anteriormente.

---

²¹⁰ OCDE. *Draft – Manual on Effective Mutual Agreement Procedures – (Memap)*. Op. Cit., p. 10.

²¹¹ “Competent authorities could greatly improve the implementation of treaties by identifying and pursuing opportunities to use this authority. Publishing any mutual agreements reached under Article 25(3) that apply to all or a general category of taxpayers would improve guidance and proactively resolve future disputes. Making such agreements public is therefore to be encouraged, unless the nature of the agreement (e.g., certain compliance-related agreements involving procedures for criminal cases) means that its publication would undetermined its administrative goal”. (OCDE. *Draft – Manual on Effective Mutual Agreement Procedures – (Memap)*. Op. Cit., p. 10)

²¹² De acordo com Heleno Taveira Torres, o procedimento amigável integrativo deveria limitar-se “às lacunas mantidas involuntariamente ou que vieram a se formar com os impostos de natureza idêntica ou análoga que entraram em vigor após a ratificação da convenção e que se agregaram aos já existentes ou que os substituíram, nos termo do art. 4º da convenção”. (TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre a renda das empresas*. Op. Cit., p. 690).

Caso o acordo obtido no procedimento amigável integrativo resulte em uma emenda à convenção internacional, deve ser celebrado um novo protocolo exclusivo, sujeito aos mesmos procedimentos de aprovação da convenção originária²¹³. Por esse motivo, segundo Igor Mauler Santiago²¹⁴, essa cláusula normalmente não consta dos acordos celebrados por países como o Reino Unido, Bélgica e Itália.

O Brasil celebrou 15 convenções internacionais²¹⁵ que não possuem a previsão de procedimento amigável integrativo e 15²¹⁶ que o incluem, mas não há uma previsão específica sobre as providências a serem adotadas na hipótese de edição de emenda para solucionar eventuais lacunas.

5.3. O Acordo de Preços Antecipados (“APA”).

Atualmente, um exemplo concreto da utilização dos procedimentos amigáveis pode ser verificado através da celebração de APA entre diversos países para solucionar as questões envolvendo a aplicação de regras de preços de transferência, que tratam, em síntese, dos preços praticados entre partes vinculadas²¹⁷ nas operações de comércio exterior²¹⁸.

---

²¹³ “Assim, a atividade desenvolvida pela Administração, com fins a alcançar este resultado, não tem possibilidade de vir a ser considerada, por si só, como sendo uma atividade legislativa, neste caso integrativo. Na verdade, cumpre, ao final, um novo e verdadeiro procedimento diplomático”. (TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre a renda das empresas*. Op. Cit., p. 691).

²¹⁴ SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos*. Op. Cit., p. 186.

²¹⁵ O Brasil celebrou convenções internacionais sem a previsão de procedimento amigável integrativo com os seguintes países: África do Sul, Bélgica, Chile, Filipinas, Hungria, Israel, Itália, México, Noruega, Países Baixos, Peru, Portugal, Repúblicas Tcheca e Eslovaca, Turquia e Ucrânia.

²¹⁶ Os acordos firmados com Alemanha (posteriormente denunciado), Argentina, Áustria, Canadá, China, Coreia, Dinamarca, Equador, Espanha, França, Finlândia, Índia, Japão, Luxemburgo e Suécia prevêm a possibilidade de conclusão de procedimento amigável integrativo.

²¹⁷ A OCDE fixou seu entendimento acerca das partes vinculadas ou associadas, conforme pode ser observado no artigo 9º da Convenção-Modelo Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio, abaixo transcrito: “Artigo 9º - EMPRESAS ASSOCIADAS

1. Quando:

a) Uma empresa de um Estado contratante participar, direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa do outro Estado contratante;

ou

b) As mesmas pessoas participarem, direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa de um Estado contratante e de uma empresa do outro Estado contratante, e ambos os casos, as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceites ou impostas

Com efeito, o APA é um procedimento amigável em sentido estrito, que resulta de um acordo celebrado entre o contribuinte e uma ou mais administrações fiscais, determinando, previamente, em transações realizadas entre pessoas vinculadas, os diversos critérios a serem adotados para a determinação do preço de transferência referente àquelas transações em certo período de tempo²¹⁹.

Conforme ressaltado por Mauro Silva²²⁰, o APA originou-se com o sistema de pré-confirmação japonês, no ano de 1986, funcionando como uma espécie de consulta nas questões envolvendo preços de transferência, sendo adotado pelos contribuintes para obter uma confirmação prévia do fisco japonês em relação a uma metodologia proposta de ajuste de preços de transferência.

Posteriormente, em 1991, o APA foi introduzido nos Estados Unidos²²¹ e os contribuintes passaram a solicitar às autoridades fiscais americanas e japonesas que

---

que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e, consequentemente, tributados.

2) Quando um Estado contratante incluir nos lucros de uma empresa deste Estado - e tributar nessa conformidade - os lucros pelos quais uma empresa do outro Estado contratante foi tributada neste outro Estado, e os lucros incluídos deste modo constituirão lucros que teriam sido obtidos pela empresa do primeiro Estado, se as condições impostas entre as duas empresas tivessem sido as condições que teriam sido estabelecidas entre empresas independentes, o outro Estado procederá ao ajustamento adequado do montante do imposto aí cobrado sobre os lucros referidos.

Na determinação deste ajustamento, serão tomadas em consideração as outras disposições desta Convenção e as autoridades competentes dos Estados contratantes consultar-se-ão, se necessário.” (CURVELO, Teresa e REBELO, Salomé. *Modelo de Convenção Fiscal sobre o rendimento e o patrimônio. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* (172). Lisboa: Centro de Estudos Fiscais – Direção-Geral das Contribuições e Impostos – Ministério das Finanças, 1995. Tradução dos textos em línguas inglesa e francesa, versões oficiais de 1994).

²¹⁸ “Transfer prices are the prices at which an enterprise transfers physical goods and intangible property or provides services to associated enterprises”. (OCDE. *Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes*. Op. Cit., p. 3).

²¹⁹ “An advance pricing agreement (“APA”) is an arrangement that determines, in advance controlled transactions, an appropriate set of criteria (eg. method, comparables, and appropriate adjustments thereto, critical assumptions as to future events) for the determination of the transfer pricing for those transactions over a fixed period of time.” (OCDE, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*. Op. Cit., p. 41).

²²⁰ SILVA, Mauro. “A utilização do Acordo de Preços Antecipado (APA) no Regime de Controle de Preços de Transferência”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 137. São Paulo: Dialética, 2007, p. 91.

²²¹ Nos Estados Unidos, a regulamentação do APA é atualmente realizada pelo fisco americano (*Internal Revenue Service – IRS*) através do *Revenue Procedure 2006-9*, que determinou:

“The APA Program provides a voluntary process whereby the Internal Revenue Service (“Service”) and taxpayers may resolve transfer pricing issues under § 482 of the Internal Revenue Code (“Code”), the Income Tax Regulations (“the regulations”) thereunder, and relevant income tax treaties to which the United States is a party in a principled and cooperative manner on a prospective basis. The APA process increases the efficiency of tax administration by encouraging taxpayers to come forward and present to the Service all the facts relevant to a proper transfer pricing analysis and to work towards a mutual agreement

formassem entendimentos relacionados aos preços de transferência através da utilização desse mecanismo de procedimento amigável.

Assim, os países passaram a criar procedimentos específicos possibilitando aos seus contribuintes celebrarem tratativas com as administrações fiscais para resolver potenciais disputas mediante a obtenção de um nível mínimo de certeza sobre a aplicação da lei em determinadas circunstâncias envolvendo a questão dos preços de transferência.

O APA é muito utilizado em diversos países, tais como: Estados Unidos da América, Japão, China, Reino Unido, Alemanha, Austrália, Nova Zelândia, Coreia, Países Baixos, França, entre outros.

Conforme orientações da OCDE, obtidas através do *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, verifica-se que o APA é firmado através do mecanismo de procedimento amigável, exigindo a cooperação de todas as partes envolvidas, por meio da submissão de documentação que suporte, com razoabilidade, a proposta apresentada perante a administração fiscal (por exemplo, dados relacionados à indústria, avaliação de mercados e países envolvidos nas transações entre partes vinculadas).

Ademais, as empresas devem identificar negociações realizadas entre partes não relacionadas que são comparáveis ou similares aos negócios desenvolvidos pelas empresas vinculadas em termos de desempenho da atividade econômica e condições de preços de transferência²²².

Na finalização do APA, a administração fiscal promoverá uma confirmação para as empresas vinculadas em sua jurisdição de que, desde que as condições do acordo celebrado sejam plenamente atendidas, não haverá quaisquer ajustes a serem realizados nos preços de transferência.

---

in a spirit of openness and cooperation. The prospective nature of APAs lessens the burden of compliance by giving taxpayers greater certainty regarding their transfer pricing methods, and promotes the principled resolution of these issues by allowing for their discussion and resolution in advance before the consequences of such resolution are fully known to taxpayers and the Service.” (conforme informação extraída do sítio eletrônico do fisco americano, <http://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-06-9.pdf>, acessado em 10.06.2014).

²²² OCDE. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*. Op. Cit., p. 43.

Na hipótese de ocorrência de mudança significativa nas operações realizadas entre as partes vinculadas ou, ainda, quando determinadas circunstâncias econômicas afetarem diretamente a confiabilidade na metodologia empregada pelas partes pode haver a revisão ou mesmo o cancelamento do acordo anteriormente firmado por meio do procedimento amigável.

Com efeito, o APA geralmente é aplicado por um período de 3 a 5 anos, intervalo de tempo suficiente para que ocorram diversas modificações que afetem suas determinações, afetando sua confiabilidade e segurança.

Para monitorar o adequado cumprimento do APA pelos contribuintes, as autoridades fiscais podem exigir a entrega de um relatório anual, que comprove o cumprimento dos termos e condições do acordo, ou, ainda, realizar fiscalizações regulares para acompanhar as atividades desenvolvidas pela empresa.

O APA pode ser celebrado de forma unilateral, bilateral ou multilateral, dependendo do número de administrações fiscais envolvidas na determinação dos preços de transferência a serem empregados em determinada operação.

O procedimento unilateral é firmado apenas entre o contribuinte de um determinado país e sua administração fiscal, sem a participação de outro Estado que poderia, eventualmente, ser envolvido.

A despeito de ser um procedimento mais simples, por não envolver outra jurisdição, a adoção do APA unilateral pode gerar alguns problemas, pois há a possibilidade de as administrações fiscais dos demais países não envolvidos no acordo não concordarem com as conclusões obtidas, o que pode afetar sua relação com os demais países envolvidos nas operações e impossibilitar o afastamento da dupla tributação.

Assim, idealmente, nos procedimentos unilaterais as demais autoridades interessadas devem ser informadas sobre o procedimento que será adotado para determinar se existe a possibilidade de celebração de acordo bilateral, com a eliminação total da bitributação.

Em virtude da preocupação com a ocorrência da dupla tributação, a maioria dos países prefere celebrar APA bilaterais ou multilaterais, que envolvem duas ou mais administrações fiscais, fornecendo maior certeza para as partes envolvidas.

Um APA bilateral envolve duas administrações fiscais que mantêm tratativas sobre o procedimento a ser adotado para determinação dos preços de transferência envolvidos em algumas operações. Este acordo bilateral envolve menos riscos para o contribuinte, impedindo o surgimento de questionamentos custosos e prolongados e, ainda, possíveis ajustes ou penalidades.

O APA multilateral, por sua vez, abrange todas as administrações fiscais relacionadas à operação do grupo internacional, possibilitando, assim, maior segurança jurídica nas negociações envolvendo diversos países.

Os benefícios obtidos com a celebração do APA multilateral são evidentes, todavia, é necessário reconhecer a dificuldade relacionada à aplicação de uma única metodologia referente aos preços de transferência a diversas circunstâncias e transações ocorridas em vários países.

Essa dificuldade pode ser amenizada mediante a adoção de uma estrutura mais flexível que seja apropriadamente adaptada para refletir as circunstâncias particulares identificadas em cada país, entretanto, é imprescindível que todas as partes estejam seguras de que a metodologia prevista no acordo representa a correta aplicação dos preços de transferência conforme as condições verificadas em cada país.

O APA multilateral ainda não é muito utilizado pelas administrações fiscais²²³, mas seu desenvolvimento é imperioso, tendo em vista que esse método será muito útil para solucionar as questões relacionadas aos preços de transferência quando houver a participação de diversas administrações fiscais.

---

²²³ Os três primeiros APA multilaterais celebrados na Europa foram em 2004:

“One of these involved a European financial services corporation, which had its main operations in Belgium, France and Netherlands. The other two APAs also related to a European financial services corporation and a European consortium. The latter APA involved the tax authorities of France, Germany, Spain and the UK.” (RUTGES, Dave; SPORKEN, Eduard; STAPPEN, Dirk Van; LUQUET, Pascal; e HICKMAN, Andrew. “EU cooperation brings out benefits of advance pricing agreements: the enlargement and extension of a multilateral advance pricing agreement relating to a financial services company demonstrates the flexibility of the concept as a means of providing certainty for taxpayer according KPGM.”, In: *International Tax Review*, June 1, 2006, p. 20).

Ainda com relação ao APA, é relevante destacar que o Brasil não possui disposição expressa sobre a possibilidade de celebração desse procedimento específico em sua legislação interna; todavia, os artigos 20 e 21, parágrafos 2º e 3º²²⁴, da Lei n.º 9.430, de 27.12.1996, prevêm uma espécie de ajuste a ser realizado para alteração das margens fixadas envolvendo a aplicação das regras de preços de transferência²²⁵.

A dificuldade relacionada a este ajuste proposto pela legislação brasileira se refere, principalmente, aos documentos solicitados pelas autoridades administrativas para comprovação da margem adequada, conforme previstos nos artigos 43 e 47, da Instrução Normativa n.º 1.312, de 28.12.2012²²⁶, sendo que não foram identificados casos em que o

---

²²⁴ “Art. 20. O Ministro de Estado da Fazenda poderá, em circunstâncias justificadas, alterar os percentuais de que tratam os arts. 18 e 19, de ofício ou mediante requerimento conforme o § 2º do art. 21.

Art. 21. Os custos e preços médios a que se referem os arts. 18 e 19 deverão ser apurados com base em: (...)

§ 2º Admitir-se-ão margens de lucro diversas das estabelecidas nos arts. 18 e 19, desde que o contribuinte as comprove, com base em publicações, pesquisas ou relatórios elaborados de conformidade com o disposto neste artigo.

§ 3º As publicações técnicas, as pesquisas e os relatórios a que se refere este artigo poderão ser desqualificados mediante ato do Secretário da Receita Federal, quando considerados inidôneos ou inconsistentes”.

²²⁵ “Processo de Consulta nº 16/2002

Órgão: Coordenação-Geral do Sistema de Tributação - COSIT

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ementa: A pessoa jurídica pode postular a alteração das margens de lucro fixadas pela legislação tributária para fins de cálculo do preço de transferência desde que comprove que a aplicação das margens fixas previstas na legislação são incompatíveis com suas operações. Para tanto, deverá submeter a solicitação ao Ministro da Fazenda, por intermédio de processo de consulta à Cosit.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; Instrução Normativa SRF nº 32, de 30 de março de 2001; e Portaria M.F nº 95, de 30 de abril de 1997”. (Data da Decisão: 22.10.2002)

²²⁶ “Art. 43. Além dos documentos emitidos normalmente pelas pessoas jurídicas, nas operações de compra e venda, a comprovação dos preços a que se refere esta Instrução Normativa poderá ser efetuada, também, com base em:

I - publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações;

II - pesquisas efetuadas por pessoa jurídica ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, onde se especifique o setor, o período, as pessoas jurídicas pesquisadas e a margem encontrada, bem assim identifique, por pessoa jurídica, os dados coletados e trabalhados.

§ 1º As publicações, as pesquisas e os relatórios oficiais a que se refere este artigo somente serão admitidos como prova se houverem sido realizados com observância de critérios de avaliação internacionalmente aceitos e se referirem a período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica brasileira.

§ 2º Consideram-se adequadas a surtir efeito probatório as publicações de preços decorrentes de pesquisas efetuadas sob a responsabilidade de organismos internacionais, a exemplo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e da Organização Mundial de Comércio (OMC).

§ 3º No caso de pesquisa relativa a período diferente daquele a que se referir o preço praticado pela pessoa jurídica, o valor determinado será ajustado em função de eventual variação na taxa de câmbio da moeda de referência, ocorrida entre os 2 (dois) períodos.

contribuinte obteve a alteração das margens fixadas na legislação de preços de transferência.

5.4. Instauração do procedimento amigável e suas regras de aplicação.

Nos termos do artigo 25, da Convenção Modelo da OCDE, o procedimento amigável deve ser instaurado no prazo de 3 (três) anos após a primeira notificação sobre o ato que resultou em tributação em desacordo com a convenção internacional²²⁷.

---

§ 4º As publicações técnicas, pesquisas e relatórios a que se referem este artigo poderão ser desqualificados por ato do Secretário da Receita Federal do Brasil, quando considerados inidôneos ou inconsistentes.

(...)

Art. 47. As solicitações de alteração de percentuais, efetuadas por entidades de classe ou por pessoa jurídica, deverão conter indicação do prazo para vigência das margens sugeridas e ser instruídas com os seguintes documentos:

I - demonstrativo dos custos de produção dos bens, serviços ou direitos, emitidos pela pessoa jurídica fornecedora, domiciliada no exterior;

II - demonstrativo do total anual das compras e vendas, por tipo de bem, serviço ou direito, objeto da solicitação;

III - demonstrativo dos valores pagos a título de frete e seguros, relativamente aos bens, serviços ou direitos;

IV - demonstrativo da parcela do crédito presumido do IPI, como ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, correspondente aos bens objeto da solicitação.

§ 1º Os demonstrativos deverão ser corroborados com os seguintes documentos:

I - cópia dos documentos de compra dos bens, serviços ou direitos e dos demais documentos de pagamento dos impostos incidentes na importação e outros encargos computáveis como custo, relativos ao ano-calendário anterior;

II - cópia dos documentos de pagamento dos impostos e taxas incidentes na exportação, cobrados no país exportador;

III - cópia de documentos fiscais de venda emitidos no último ano-calendário, nas operações entre a pessoa jurídica vinculada, domiciliada no exterior, e as pessoas jurídicas atacadistas, não vinculadas, distribuidoras dos bens, serviços ou direitos, objeto da solicitação;

IV - cópia de documentos fiscais de venda a consumidores, emitidos por pessoas jurídicas varejistas, localizadas nos países de destino dos bens, serviços ou direitos, com indicação do respectivo preço cobrado.

§ 2º Os documentos a que se refere o § 1º não serão anexados ao processo, devendo ser mantidos à disposição da Cosit, no domicílio fiscal da pessoa jurídica solicitante ou representada pela entidade de classe.

§ 3º Além dos documentos mencionados neste artigo, as solicitações de alteração de percentuais poderão ser justificadas com os documentos referidos no art. 43”.

²²⁷ De acordo com o entendimento de Alessandra Okuma:

“Para dar início ao procedimento amigável, o contribuinte deverá aguardar a prática de atos pelos agentes fiscais do Estado contratante, que justifiquem o risco de que ele venha a sofrer tributação em desconformidade com a Convenção. Tal ato pode consubstanciar-se em normas infralegais, decisões (administrativas ou até mesmo judiciais, proferidas em procedimentos de consulta ou de qualquer outra natureza), atos preparatórios do lançamento (notificações) ou a lavratura de auto de infração para a cobrança do tributo” (OKUMA, Alessandra. “As Convenções para Evitar Dupla Tributação e Elisão Fiscal e os Meios de Solução de Controvérsias”. Op. Cit., p. 423).

Confira-se, ainda, o quanto disposto no item 25 dos Comentários ao Artigo 25 da Convenção Modelo da OCDE:

Nesse sentido, é relevante mencionar que, a despeito de trazer a previsão do procedimento amigável nas convenções internacionais celebradas, o Brasil não adota postura adequada sobre o termo inicial para a instauração do procedimento amigável, sendo que a maioria dos acordos firmados não indica qualquer prazo para sua adoção inicial²²⁸. Isso não significa, contudo, que na hipótese inexistência de fixação de prazo os procedimentos amigáveis podem ser instaurados a qualquer tempo, sendo que nessas situações devem ser observados os limites previstos na legislação interna de cada país.

A parte competente para requerer o início do procedimento amigável é o residente de um dos Estados Contratantes, que suporta os efeitos da dupla tributação internacional. Assim, o pedido de celebração de referido procedimento é comumente apresentado pelo contribuinte à autoridade fiscal competente de seu Estado de domicílio²²⁹, devidamente instruído com os documentos e informações necessários para a

---

“25. The three-year period continues to run during any domestic law (including administrative) proceedings (e.g. a domestic appeal process). This could create difficulties by in effect requiring a taxpayer to choose between domestic law and mutual agreement procedure remedies. Some taxpayers may rely solely on the mutual agreement procedure, but many taxpayers will attempt to address these difficulties by initiating a mutual agreement procedure whilst simultaneously initiating domestic law action, even though the domestic law process is initially not actively pursued. This could result in mutual agreement procedure resource being inefficiently applied. Where domestic law allows, some States may wish to specifically deal with this issue by allowing for the three year (or longer) period to be suspended during the course of domestic law proceedings. Two approaches, each of which is consistent with Article 25 are, on one hand, requiring the taxpayer to initiate the mutual agreement procedure, with no suspension during domestic proceedings, but with the competent authorities not entering into talks in earnest until the domestic law action is finally determined, or else, on the other hand, having the competent authorities enter into talks, but without finally settling an agreement unless and until the taxpayer agrees to withdraw domestic law actions. This second possibility is discussed at paragraph 42 of this Commentary. In either of these cases, the taxpayer should be made aware that the relevant approach is being taken. Whether or not a taxpayer considers that there is a need to lodge a ‘protective’ appeal under domestic law {because, for example, of domestic limitation requirements for instituting domestic law actions) the preferred approach for all parties is often that the mutual agreement procedure should be the initial focus for resolving the taxpayer's issues, and for doing so on a bilateral basis” (OCDE. *Commentary on Article 25, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. Op. Cit., p. 311 e 312).

²²⁸ As convenções internacionais celebradas com Alemanha (denunciada em 2006), Áustria, Canadá, Chile, Coreia, Dinamarca, Espanha, Filipinas, França, Hungria, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Repúblicas Tcheca e Eslovaca e Suécia não possuem prazo. Algumas convenções, por sua vez, aplicam o prazo previsto na legislação interna dos Estados Contratantes (África do Sul, Peru, Turquia e Ucrânia), enquanto outras contêm a disposição de um prazo específico, variando entre 2 (dois) anos (Argentina, Bélgica, Equador e Portugal), 3 (três) anos (China e Finlândia) e 5 (cinco) anos (Países Baixos e Índia).

²²⁹ Igor Mauler Santiago expõe que alguns países flexibilizam a regra da instauração do procedimento amigável pelo residente de um dos Estados Contratantes. Confira-se:

“A Bélgica permite a iniciativa do contribuinte sujeito a retenção de fonte naquele país e do cidadão ou da sociedade belgas, onde quer que residam. Os EUA, que tributam a renda mundial com base na nacionalidade (e não na residência), legitimam os seus nacionais mesmo que domiciliados no exterior. A Grã-Bretanha, a Áustria, a Suécia e os EUA dão legitimidade aos residentes de terceiros países que têm negócios em ambos os Estados-partes. A Alemanha recebe os requerimentos de pessoas não protegidas pela

compreensão do caso²³⁰. Isto porque, por não ser diretamente parte signatária da convenção internacional, o contribuinte não pode interferir nas tratativas que discutem

---

convenção, quando respondem por tributos devidos por pessoas que o são. A França admite solicitações de entes considerados como pessoas jurídicas para fins fiscais, mesmo que a tributação contestada se dirija contra os seus membros ou associados, o que vale para as *sociétés de personnes* franceses e para as *partnerships* do direito anglo-saxão” (SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos*. Op. Cit., p. 197).

²³⁰ “In cases where there are no prescribed forms for requesting competent authority assistance, the taxpayer should provide the following relevant information, if applicable:

1. the name, address, and taxpayer identification number of the taxpayer;
2. for transfer pricing cases, the name, address and, if possible, the taxpayer identification number of any related foreign taxpayer involved;
3. the name of the foreign tax administration involved and if possible identification of the regional or local tax administration office that has made, or is proposing to make, the adjustment (if relevant);
4. the tax convention article(s) that the taxpayer asserts is not being correctly applied, and the taxpayer’s interpretation of the application of the article;
5. the taxation years or periods involved;
6. the relationship, situation, or structure of the transactions, issues, or related parties involved (advising of any changes in these matters that occur after the request has been filed would be helpful);
7. a summary of the facts and an analysis of the issues for which competent authority assistance is requested, including any specific issues raised by the tax administrations affecting the taxpayer and the related amounts (in both currencies and supported by calculations, if applicable);
8. for transfer pricing cases, documentation as described in domestic legislation of the taxpayer’s state of residence, if available (where documentation is inordinately voluminous, a description of the documentation prepared in connection with the transactions which are the subject of the MAP request may be acceptable);
9. a copy of any other relevant competent authority request and the associated documents filed, or to be filed, with the competent authority of the other contracting state, including copies of correspondence from the other tax administration, copies of briefs, objections, etc., submitted in response to the action or proposed action of another tax administration (if applicable, translated copies are helpful and where documentation is voluminous, a description of the documentation may be acceptable);
10. an indication of whether the taxpayer or a predecessor has made a prior request to the competent authority of either contracting state on the same or related issue;
11. a schedule of the time limitations in each jurisdiction (domestic as well as tax convention time limits) in respect of the years for which relief is sought (in cases of multiple taxpayers, a schedule for each);
12. a statement indicating whether the taxpayer has filed a notice of objection, notice of appeal, refund claim, or comparable document in either of the relevant jurisdictions;
13. where the request for competent authority assistance involves issues that are currently or were previously considered by the tax authorities of either contracting state as part of an advance pricing arrangement, ruling, or similar proceedings, a statement to that effect;
14. if consent has not already been provided for a person to act as an authorized representative, a signed statement that a representative is authorized to act for a taxpayer in making the request;
15. any other facts that the taxpayer may consider relevant;
16. a copy of any settlement or agreement reached with the other jurisdiction which may affect the MAP process; and
17. the taxpayer’s views on any possible bases on which to resolve the issues. (...) (OCDE. *Commentary on Article 25, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. Op. Cit., , p.14 e 15).

eventuais limitações das pretensões tributárias de cada um dos Estados Contratantes envolvidos²³¹.

A despeito de se tratarem de litígios internacionais, as negociações entre os Estados Contratantes não são implementadas pelos seus entes diplomáticos, mas sim pelas autoridades fiscais competentes, que poderão manter contato direto, incluindo a troca de informações e a constituição de uma comissão especial para obtenção de um acordo satisfatório, conforme previsto na alínea 4, do artigo 25, da Convenção Modelo da OCDE.

O artigo 25 da Convenção Modelo da OCDE traz procedimento auto-aplicável, de modo que é desnecessária a existência de uma norma regulamentadora específica, conforme apontado por Heleno Taveira Torres²³²:

“A instauração do procedimento amigável não precisa esperar por uma legislação interna integrativa que especifique o conteúdo da norma do art. 25, para sua aplicação imediata. A legitimidade para agir, a individuação dos pressupostos subjetivos e objetivos, a autoridade competente à qual deve ser dirigida a petição, bem como o prazo prescricional, já estão todos previstos, por ser, indiscutivelmente, uma norma *self-executing*”.

Assim, após o recebimento da solicitação, o Estado Contratante acionado deve analisar as alegações e documentos apresentados pelo contribuinte ponderando a sua capacidade de solucionar o litígio de modo unilateral. No caso de a tributação desconforme se dar exclusivamente em decorrência de seus atos, deve buscar solucioná-lo imediatamente²³³.

---

²³¹ Conforme destacado por Mario Züger, a instauração de procedimento amigável trata de dever de Direito Internacional, de modo que o contribuinte afetado apenas pode questionar internamente a dupla tributação suportada e, ainda, na medida em que a legislação de seu país o autorize (ZÜGER, Mario. “General Report”. In: LANG, Michel; ZÜGER, Mario. *Settlement of Disputes in Treaty Law*. EUCOTAX Series on European Taxation, v. 06. London: Kluwer Law International, 2002, p. 10).

²³² TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre a renda das empresas*. Op. Cit., p. 687.

²³³ A legislação brasileira possui hipóteses restritas de revisão do lançamento tributário, merecendo destaque, no presente caso, aquelas indicadas nos incisos I e VIII, do artigo 149, do Código Tributário Nacional, que prevêem a possibilidade de revisão quando a lei assim o determine e quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior (ocasião em que há erro de fato no lançamento). Não há, contudo, lei interna que determine a revisão de lançamento com base em

Caso não tenha condições de resolver satisfatoriamente o conflito de forma unilateral, a questão poderá ser solucionada através de entendimentos mantidos com a outra autoridade competente envolvida para fins de evitar tributação que viole o intuito da convenção internacional firmada.

Cumprе ressaltar, contudo, que a instauração do procedimento amigável não é obrigatória, de modo que, caso o Estado Contratante acionado entenda que a reclamação apresentada pelo contribuinte não é válida, a autoridade competente poderá recusar a realização de tratativas envolvendo a convenção internacional.

Alguns países, como a Dinamarca e a Bélgica, excepcionalmente, autorizam que o contribuinte obrigue as autoridades fiscais de seu país a iniciarem um procedimento amigável, mas não há a exigência de que o outro país eventualmente envolvido aceite ter participação.

Nesse sentido, há muitas críticas envolvendo a impossibilidade de o contribuinte atuar diretamente para a instauração do procedimento amigável, pois tal vedação, muitas vezes, inviabiliza a obtenção de um acordo entre os países envolvidos²³⁴. Adicionalmente,

---

procedimento amigável, sendo questionável, portanto, a aplicação do artigo 149, do Código Tributário Nacional.

“32. If the competent authority duly approached recognises that the complaint is justified and considers that the taxation complained of is due wholly or in part to a measure taken in the taxpayer's State of residence, it must give the complainant satisfaction as speedily as possible by making such adjustments or allowing such reliefs as appear to be justified. In this situation, the issue can be resolved without resort to the mutual agreement procedure. On the other hand, it may be found useful to exchange views and information with the competent authority of the other Contracting State, in order, for example, to confirm a given interpretation of the Convention.

33. If, however, it appears to that competent authority that the taxation complained of is due wholly or in part to a measure taken in the other State, it will be incumbent on it, indeed it will be its duty -as clearly appears by the terms of paragraph 2 -to set in motion the mutual agreement procedure proper. It is important that the authority in question carry out this duty as quickly as possible, especially in cases where the profits of associated enterprises have been adjusted as a result of transfer pricing adjustments” (OCDE, *Commentary on Article 25, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. Op. Cit., p. 314).

²³⁴ A doutrina defende que em alguns casos é lícita a recusa de instauração de procedimento amigável, conforme abaixo:

“a) falta de perspectiva de sucesso, em razão de:

a.1) insuficiência dos dados apresentados pelo contribuinte (embora muitos Estados admitam a complementação a pedido do Fisco);

a.2) divergência entre a conceituação dos fatos ou a interpretação do tratado propostas pelo contribuinte e aquelas prestigiadas pelo Fisco (o que decorre do fato de o procedimento amigável não ser um contencioso entre um e outro, mas antes uma forma de proteção diplomática, que só tem lugar se o Estado incorpora a pretensão do reclamante);

o poder do contribuinte para exigir a instauração de procedimento amigável perante as autoridades competentes envolvidas depende, muitas vezes, de previsões contidas em sua legislação interna, como mencionado acima.

Além da impossibilidade de instauração do procedimento amigável propriamente dito, na maioria das vezes, o contribuinte não participa ativamente das tratativas mantidas entre os Estados Contratantes, sendo-lhe assegurado apenas o direito de se manifestar sobre a tributação desconforme por escrito ou oralmente²³⁵.

Em princípio, o contribuinte não tem sequer acesso aos documentos elaborados pelas autoridades fiscais, em virtude do dever de sigilo previsto no artigo 26, da Convenção Modelo da OCDE.

Outra questão recorrente envolvendo o procedimento amigável se refere à ausência de uma imposição efetiva de obtenção de um acordo comum entre os Estados Contratantes envolvidos, vez que tal método se constitui como uma obrigação de meio e não de resultado.

---

a.3) pertinência do caso exclusivamente ao direito interno do Estado requerido (alguns Estados o iniciam nesse caso, para esclarecer melhor o conteúdo da lei do país ou para solicitar a este que a modifique; as chances de sucesso nesta hipótese são, naturalmente, muito reduzidas);

a.4) existência de procedimento amigável anterior sem sucesso;

a.5) expiração dos prazos previstos pelo tratado ou pelo direito interno (mesmo que do outro Estado);

a.6) inoccorrência de dupla tributação (a depender dos termos do texto convencional aplicável);

b) existência de compromisso anterior entre o Estado e o requerente com vistas à solução do caso no âmbito interno (por meio de refiscalização, p. ex.);

c) não-utilização dos remédios internos (a depender dos termos do tratado aplicável e da lei interna dos Estados partes);

d) insignificância do valor envolvido (situação em que países como a Austrália, a Alemanha, a Grécia, o Japão, a Holanda, a Noruega, a Áustria e os EUA resolvem o problema por medidas unilaterais);

e) prática de fraude fiscal pelo requerente, relativamente ao objeto do pedido. Tem-se aqui um eco da idéia, de resto pouco prestigiada, de que a proteção diplomática não é outorgável a quem traga as mãos limpas (*clean hands*), por haver violado a lei interna ou o Direito Internacional;

f) ameaça a interesses públicos do Estado requerido no estrangeiro, caso em que a situação deverá ser contornada por medidas unilaterais”.

A referida relação foi elaborada por Igor Mauler Santiago com fundamento nas considerações apresentadas por BAKER e KOCH em seus estudos (SANTIAGO, Igor Mauler, *Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos*. Op. Cit., p. 200).

²³⁵ “Even though the taxpayer is excluded from parts of the MAP process, its participation and effort will have a considerable effect on the time it takes to complete a case. In the long-term, the taxpayer would be well served by providing information to the competent authorities in a timely manner. Once a competent authority request has been accepted, the taxpayer can best help itself by supplying the competent authority with complete and accurate information required to resolve the case. The taxpayer has every interest and advantage in keeping the competent authorities as up-to-date as possible on all material changes in the information or documentation previously submitted as part of, or in connection with, a request, as well as new information or documentation relevant to the issues under consideration” (OCDE. *Commentary on Article 25, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. Op. Cit., p. 23).

Dessa forma, na hipótese de fracasso do procedimento amigável não é possível a utilização de uma execução específica para obter-se um resultado, sendo necessária a adoção de outros mecanismos, como a arbitragem, que será tratada no Capítulo 6., para buscar solucionar os conflitos, afastando a dupla tributação.

Em síntese, portanto, são comuns as críticas relativas à adoção do procedimento amigável em virtude (i.) da dificuldade de sua efetiva instauração pelos Estados Contratantes envolvidos²³⁶; (ii.) das limitações ao direito de participação do contribuinte; (iii.) da inexistência de dever de conclusão do acordo após o início das negociações, incluindo-se a ausência de limitações temporais para sua obtenção; e (iv.) da problemática envolvida na implementação efetiva do acordo pelos Estados Contratantes.

A despeito desses aspectos negativos, o fato é que a adoção do procedimento amigável permite que a questão envolvendo a dupla tributação seja analisada à luz do sistema jurídico de ambos os Estados Contratantes, viabilizando a sua harmonização, eliminando incertezas referentes ao tratamento tributário aplicável a determinadas operações internacionais, garantindo segurança na aplicação das convenções internacionais e reduzindo ou eliminando o risco de dupla tributação.

Com efeito, a possibilidade de resolução de conflitos surgidos no âmbito das convenções internacionais confere maior estímulo no desenvolvimento das operações realizadas globalmente, com a promoção de um ambiente mais favorável a investimentos estrangeiros. Confira-se, exatamente nesse sentido, o entendimento de Alessandra Okuma²³⁷ sobre referido tema:

“A prevenção de litígios e meios alternativos de solução de controvérsias são providências desejáveis, na medida em que reduzem a quantidade de demandas levadas ao Poder Judiciário, aumentando sua eficácia e celeridade e garantem aos contribuintes a segurança jurídica e certeza do direito.

---

²³⁶ Conforme ressaltado por Ehab Farah, a ausência de obrigatoriedade de instauração do procedimento amigável pode ter efeitos negativos na própria arbitragem, vez que é possível que os Estados Contratantes, receosos de enfrentarem um procedimento arbitral, se neguem, de maneira discricionária, a iniciar um procedimento amigável, ocasionando um “efeito bloqueador”, conforme FARAH, Ehab. “Mandatory arbitration of international tax disputes: a solution in search of a problem”. In: *Florida Tax Review*, v. 9, no. 8, Miami, 2009, disponível no sítio eletrônico <http://ssrn.com/abstract=1115178>, acessado em 20.04.2014.

²³⁷ OKUMA, Alessandra, “As Convenções para Evitar Dupla Tributação e Elisão Fiscal e os Meios de Solução de Controvérsias”. Op. Cit., p. 420.

O Brasil não pode ficar alheio às tendências mundiais, às alterações sociais e econômicas. Não pode ficar à margem da globalização. A previsibilidade das relações jurídicas é elemento que propicia os investimentos estrangeiros, atrai empresas transnacionais, fomenta a economia e permite o crescimento econômico, tal como determina o art. 3º, II, da Constituição Federal”.

Note-se que a celebração do procedimento amigável possibilita, ainda, a realização de consultas e trocas de informações entre partes envolvidas, mediante a cooperação em uma atmosfera menos conflituosa, viabilizando a manutenção das convenções internacionais e fortalecendo a sua aplicação.

Por fim, cumpre mencionar que a celebração de um procedimento amigável, principalmente em sentido estrito, pode evitar o dispêndio de altos custos e a morosidade envolvida nos exames de litígios envolvendo a dupla tributação internacional.

5.5. Efeitos do procedimento amigável perante órgãos internos, administrativos e judiciais.

Outro aspecto relevante a ser analisado se refere aos efeitos do procedimento amigável perante os órgãos internos dos Estados Contratantes.

A esse respeito, cumpre observar que o artigo 25 da Convenção Modelo da OCDE dispõe que o procedimento amigável pode ser adotado a despeito dos remédios previstos pela legislação interna dos países. O procedimento amigável poderia, então, ser solicitado pelo contribuinte (i.) antes da propositura de uma ação interna, (ii.) concomitantemente a ela²³⁸, (iii.) em seu lugar ou (iv.) após essa ação.

Segundo Klaus Vogel, nenhuma das situações acima descritas contraria o artigo 25, da Convenção Modelo da OCDE, pois em todos os casos o procedimento amigável é instaurado de forma independente das medidas internas²³⁹.

---

²³⁸ Conforme disposto no item 23 dos Comentários da OCDE ao artigo 25 de sua Convenção Modelo.

²³⁹ “The fact that the objection to set in motion a mutual procedure agreement procedure under Art. 25 (1) may be presented ‘irrespective of the remedies provided by the domestic law’ (...), does not by itself imply that the two remedies may be conducted simultaneously. The practices of the States vary; in Germany,

A despeito de eventuais limitações de direito interno de cada país, o requerimento para celebração de procedimento amigável pode ser efetuado após o trânsito em julgado de decisão judicial desfavorável proferida pelos tribunais de um dos Estados Contratantes. Assim, conforme recomendado pela IFA, em congresso realizado em 1981, o prazo para instauração de procedimento amigável deveria ser suspenso até esgotamento das medidas internas²⁴⁰.

Apesar das recomendações da OCDE, cada país adota regras próprias relativas a celebração do procedimento amigável, sendo que, conforme destacado por Igor Mauler Santiago²⁴¹:

---

mutual agreement procedures and litigation may take place side-by-side (...), the fact that a remedy is pending or that all means of legal recourse have not yet been exhausted does not preclude the request for the introduction of a mutual agreement procedure. (...) In contrast, in the USA Rev. Proc. 91-23, Sec. 6 (01) provides that the competent US authority, the *Assistant Commissioner (International)*, will not, without the approval of the *Associate Chief Counsel (International)*, accept a request for the introduction of a mutual agreement procedure in a case which is either pending or has been designated for litigation (...). In Sweden, the taxpayer must choose either the mutual agreement procedure or litigation (...). In Australia, the success of a mutual agreement procedure frequently depends on the appeal procedure having come to a close (...). Under Swiss law, the appeal must as a rule be withdrawn before a mutual agreement procedure can be set in motion (...). In Greece, the competent authority rejects the objection to set in motion a mutual procedure agreement if the later is presented after a national court has been appealed to. (...)

Under German law, unappealable tax decisions may be cancelled or changed for the implementation of a mutual agreement procedure according to §175a AO. Under Swiss law, notices of assessment that have become non-appealable may be amended only if there is legally allowable 'ground for appeal' (*Revisiosgrun*) and only so within five years of the date on which the notice became indefeasible. (...)

According to present US treaty practice, domestic proceedings are suspended by setting in motion a mutual agreement procedure. While the resolution of other issues (i.e., issues not submitted to the competent authority) can proceed, they are often held in abeyance. If the competent authority does not resolve a case, domestic proceedings can continue from the point of suspension. If the competent authority resolves the case, the *IRS* and taxpayer will enter into a closing agreement which generally is binding on both parties (...). If an agreement of the competent authorities is not acceptable to the taxpayer, he is free to pursue all rights to administrative and judicial review" (VOGEL, Klaus. "Harmonia decisória e problemática de qualificação nos acordos de bitributação (tradução de Luís Eduardo Schoueri)". Op. Cit., p. 1369 e 1371).

²⁴⁰ "In most cases, tax administrations prefer to deal with an issue either via MAP or domestic recourse, but not both at the same time (with the exception of some countries offering a simultaneous MAP and domestic recourse program) to avoid duplication of effort. Therefore depending upon which process is chosen, it is recommended that the other process be held in abeyance pending the outcome of the first, taking into consideration the consequences of doing so in each jurisdiction. (...)

Competent authorities are not bound by a decision given by a foreign court or a foreign appeal settlement. The granting of any relief to a taxpayer by a competent authority in such situations will depend more on the merits of the case rather than on another country's inability to provide relief. Therefore, a country refusing access to, or relief via, MAP cannot genuinely expect the other country to provide unilateral relief for that reason alone". (OCDE, *Commentary on Article 25, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. Op. Cit., p. 33).

²⁴¹ SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos*. Op. Cit., p. 210.

“(…) os EUA, a França e a Alemanha aceitam o paralelismo entre ação interna e procedimento amigável, suspendendo a primeira até a conclusão do último e retomando seu curso em caso de insucesso das negociações; a Austrália, o Reino Unido e a Bélgica não só admitem essa simultaneidade, mas condicionam a admissão do pedido do particular ao esgotamento das instâncias locais; no extremo oposto, a Grécia exclui toda possibilidade de procedimento amigável caso uma ação tenha sido ajuizada; a Suíça exige a desistência desta para a entabulação daquele; a França só em casos excepcionais dá início ao procedimento amigável em presença de coisa julgada, hipótese em que não permite o agravamento da situação do contribuinte tal como acertada na sentença”.

Ainda de acordo com o entendimento de referido autor, a opção menos defensável seria àquela aplicada pela Suíça, que exige a desistência dos procedimentos internos para a adoção do procedimento amigável, pois esse método pode não obter nenhum resultado efetivo, prejudicando, assim, o contribuinte²⁴².

Note-se que, nas convenções internacionais celebradas pelo Brasil, não há a exigência do esgotamento das vias internas para posterior celebração do procedimento amigável, sendo que, na inexistência de restrição expressa, deve ser admitida a concorrência entre as instâncias internas e o procedimento amigável²⁴³.

Ademais, da leitura do artigo 25 da Convenção Modelo da OCDE, pode-se depreender que o contribuinte poderia, em tese, postergar a aceitação do acordo advindo de um procedimento amigável para depois da sentença proferida em ação ajuizada internamente para discussão do mesmo tema, optando, assim, pela alternativa mais favorável. Tal alternativa, contudo, é questionável, pois normalmente é fixado um prazo

---

²⁴² Nesse caso, poder-se-ia sustentar uma violação ao artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal, que dispõe que a lei não excluirá da apreciação do poder judiciário lesão ou ameaça ao direito.

²⁴³ Alberto Xavier ressalta a possibilidade de recurso aos meios judiciais após a adoção de procedimento amigável, sendo que, no seu entendimento, um acordo posterior à sentença transitada em julgado não poderia ser executado, nos seguintes termos:

“Em países (como o Brasil) em que não é constitucionalmente admitida qualquer restrição à apreciação pelo Poder Judiciário de lesão de direitos individuais, o acordo mútuo não terá a força de precluir o recurso aos tribunais. Nem um acordo mútuo posterior à sentença de um tribunal transitada em julgado poderá ser executado de modo diverso”. (XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Op. Cit., p. 229).

A posição adotada por Alberto Xavier no sentido de inadmitir a execução de acordo obtido em procedimento amigável contrário à sentença transitada em julgado, contudo, é questionável, vez que este se trata de resultado alcançado mediante tratativas mantidas entre os Estados Contratantes buscando afastar a dupla tributação internacional, sendo que, de acordo com o princípio do *pacta sunt servanda*, não é admitido invocar o direito interno para descumprimento de um acordo internacional.

para a execução do acordo obtido em procedimento amigável, que fica sujeito à renúncia de eventuais direitos deferidos pela ordem interna. Tal abdicação está vinculada à própria execução do acordo e não a sua propositura, que, como mencionado acima, pode ocorrer de modo independente das medidas internas²⁴⁴.

Na hipótese de a questão ter sido apresentada inicialmente na esfera judicial interna e houver decisão desfavorável ao contribuinte, a autoridade competente deverá expor a questão aos responsáveis do outro Estado Contratante, consultando-o a respeito da melhor solução a ser adotada no caso concreto.

5.6. Execução dos procedimentos amigáveis celebrados pelos Estados Contratantes.

O acordo obtido por meio de procedimento amigável celebrado entre os Estados Contratantes deve ser plenamente observado pelas autoridades fiscais, exceto se houver a sua posterior alteração ou revogação, conforme entendimento de Sergio André Rocha²⁴⁵ e Igor Mauler Santiago²⁴⁶.

A despeito disso, na maioria dos países, assim como ocorre no Brasil, não é possível vincular o poder judiciário aos acordos interpretativos ou integrativos, sendo

---

²⁴⁴ Confira-se a ponderação realizada por Alessandra Okuma sobre referido tema:

“Os Comentários da OCDE determinam que, se o procedimento amigável for decidido enquanto ainda pendente de decisão a ação judicial a este respeito, as autoridades competentes deverão aceitar o pedido do contribuinte de não se sujeitar à decisão dada no procedimento amigável até que o Poder Judiciário se pronuncie sobre o assunto. Sem embargo, para que não haja conflito entre a decisão judicial e a solução do procedimento amigável, as autoridades competentes dos Estados contratantes estão autorizadas a editar normas que determinam que: (i) os contribuintes que propuserem o procedimento amigável deverão aceitar os termos de sua solução e (ii) desistir das ações judiciais quanto aos aspectos submetidos ao procedimento amigável” (OKUMA, Alessandra. “As Convenções para Evitar Dupla Tributação e Elisão Fiscal e os Meios de Solução de Controvérsias”. Op. Cit., p. 425).

²⁴⁵ ROCHA, Sergio André. “Soluções de Divergências Hermenêuticas nos Tratados Internacionais Tributários”. In: *Revista de Direito Internacional* n.º 10, ano 4, São Paulo: Quartier Latin, p. 203.

²⁴⁶ “Sendo celebrado pelas autoridades fiscais dos Estados-contratantes, que sequer estavam obrigadas a atingi-lo, parece-nos natural que o acordo resultante de um procedimento amigável as vincule, enquanto estas não o alterem ou revoguem.” (SANTIAGO, *Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos*. Op. Cit., p. 680).

necessária a sua inclusão no ordenamento jurídico pátrio por meio de referendo do Congresso Nacional²⁴⁷.

Tal postura, contudo, é criticada por Sergio André Rocha que sustenta que a celebração de procedimento amigável meramente interpretativo não excede os limites impostos pela Constituição Federal, devendo vincular o Brasil na esfera internacional²⁴⁸.

---

²⁴⁷ Apesar de os acordos obtidos no procedimento amigável não vincularem o poder judiciário, eles podem ser levados em consideração como elemento de interpretação da convenção internacional. Nesse sentido, confira-se, por relevante, o entendimento de Alberto Xavier e Igor Mauler Santiago, conforme abaixo transcritos:

“No que concerne aos acordos mútuos de caráter interpretativo (proferidos no âmbito de procedimento amigável interpretativo ou até de procedimento amigável individual), a opinião dominante é que, embora não sejam vinculantes para os tribunais, devem obrigatoriamente ser levados em consideração como elemento de interpretação do tratado. E isto por força do disposto no art. 31 (3), ‘a’ e ‘b’ da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, segundo o qual devem ser levados em conta, na sua interpretação, ‘qualquer acordo subsequente entre as partes referente à interpretação do tratado ou à aplicação das suas disposições’, bem como ‘qualquer prática subsequente na aplicação do tratado que estabeleça o acordo das partes relativo à sua interpretação’”. (XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Op. Cit., p. 229 a 230).

“Pensamos que tampouco no Brasil se possa falar em vinculação dos juízes pelos acordos interpretativos e integrativos (embora conclusão diversa seja admissível para os órgãos da jurisdição administrativa, que de ordinário não têm liberdade para apreciar a validade das normas que são chamados a aplicar).

Dissentimos, nesse particular de Rezek, que declara compatível com a Constituição Brasileira a edição de acordos executivos – dispensados do crivo parlamentar – para a interpretação autêntica de tratados em vigor. (...)

Nem calha o argumento de que a força do acordo interpretativo deriva do fato de ser expresso pelas ‘próprias partes pactuantes’. É que existem requisitos constitucionais para a validade da expressão da vontade destas, no particular claramente inobservadas.

Tampouco ajuda a invocação do poder regulamentar do Executivo, pois nunca se pretendeu que a interpretação de uma norma superior fixada em um decreto fosse insuperável pelo Judiciário.

Registramos, por fim, que o constituinte de 1988 teve a oportunidade de cogitar a previsão de acordos executivos em matéria interpretativa, tendo ao final optado por não os consagrar”. (SANTIAGO, Igor Mauler, *Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos*. Op. Cit., p. 251 e 252).

²⁴⁸ Confira-se:

“Segundo Celso Albuquerque Mello, esta questão dividiu a doutrina pátria em duas correntes. A primeira, que admite os acordos executivos em algumas situações, inclusive quando tais acordos ‘consignam simplesmente a interpretação de cláusulas de um tratado já vigente’, seria sustentada por Hildebrando Accioly, Levi Carneiro, João Hermes Pereira de Araújo e Geraldo Eulálio Nascimento Silva. Já a segunda, que nega qualquer possibilidade de acordos executivos no Brasil, teria entre seus adeptos Haroldo Valladão, Marota Rangel, Afonso Arinos, Pontes de Miranda, Themístocles Cavalcanti e Carlos Maximiliano.

(...)

Ora, segundo o inciso I do artigo 49, da Constituição Federal, cabe ao Congresso Nacional ‘resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional’.

Partindo da interpretação desse dispositivo, entendemos que a celebração de acordos executivos interpretativos não contraria, na medida em que, mantendo-se a regra interpretativa nos limites textuais do tratado previamente aprovado, nenhum compromisso novo estaria sendo assumido, restringindo-se o acordo a fixar a interpretação comum a respeito do tratado, conforme referendado pelo Congresso Nacional” (ROCHA, Sergio André. “Soluções de Divergências Hermenêuticas nos Tratados Internacionais Tributários”. Op. Cit., p. 205).

Na hipótese de obtenção de um acordo através de procedimento amigável em sentido estrito, alguns países exigem que o contribuinte envolvido se manifeste favoravelmente à sua implementação em um prazo pré-determinado²⁴⁹.

O consentimento do contribuinte o vincula ao acordo celebrado, mas devem ser feitas exceções como, por exemplo, na hipótese de posterior declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, sendo possível, assim, a impugnação do pacto anteriormente celebrado, pois a obrigação apenas é decorrente de lei.

Em caso de rejeição do procedimento amigável, o acordo se torna caduco, conforme recomendação da OCDE²⁵⁰, prontamente adotada pela Alemanha, Canadá, Espanha, EUA, França, Reino Unido e Suíça.

A implementação direta do acordo após a concordância do contribuinte depende do poder detido pelos Estados Contratantes envolvidos para ‘renunciar’ ao recebimento dos tributos devidos, ou, ainda, restituir os valores pagos na forma da lei. Esse mesmo raciocínio é aplicável no caso de reversão de coisa julgada posteriormente à implementação do acordo, ou seja, possibilidade de alteração de coisa julgada em virtude de acordo posteriormente celebrado. A Alemanha e Suíça autorizam a reversão de coisa julgada administrativa, enquanto que Bélgica e Suécia permitem a referida alteração de coisa julgada judicial, sendo que os Estados Unidos da América apenas autorizam a realização de um ajuste compensatório.

Conforme entendimento de Igor Mauler Santiago²⁵¹, o acordo decorrente de procedimento amigável:

---

²⁴⁹ “Once the agreement between the competent authorities has been finalized, the taxpayer is notified in writing of the decision and is provided with an explanation of the result. Upon the acceptance by the taxpayer, written confirmation of the agreement is exchanged between the administrations and provided to the taxpayer. Soon afterwards the results are processed by the tax administration and relief is obtained” (OCDE, *Commentary on Article 25, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. Op. Cit., p. 17).

²⁵⁰ “As mentioned in the Section 3.8. What Happens When an Agreement is Reached?, if a taxpayer is not satisfied with the agreement arrived at by the competent authorities, the taxpayer may reject it. If this occurs, the competent authorities may consider the case closed and advise the taxpayer accordingly or they may reconsider any new, reasonable, alternative position proposed by the taxpayer at that time. Assuming a competent authority agreement has been rejected and a valid notice of objection or an appeal has been lodged under applicable domestic procedures, the taxpayer typically has the option to proceed through the appeals process and/or to court, if applicable. If the other redress mechanism (appeal or court decision) does not reverse the adjustment in its entirety, double taxation may remain” (OCDE, *Commentary on Article 25, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. Op. Cit., p. 29 e 30).

“(...) não pode, contra a vontade do contribuinte, agravar a sua situação, tal como definida na decisão irrecorrível. Mas já não temos por razoável que o Fisco, beneficiário dessa decisão, invoque-a para negar cumprimento a ajuste que celebrou em plena consciência daquela. Fica obrigado a executá-la com eficácia *ex nunc* – abandonando a antiga interpretação quanto aos fatos geradores futuros, o que não é vedado pela coisa julgada e na verdade retira sustentação a esta (mudança no substrato normativo em que estribada a decisão, ainda que sem alteração no texto da lei) – e, na medida em que lhe autorize a lei interna, também com eficácia *ex tunc*. Não tendo competência para resolver as situações passadas, deve diligenciar da melhor forma para a aprovação de uma lei que dê cumprimento ao acordo amigável”.

Na hipótese de o acordo ser celebrado no curso de ação judicial e com ele concordando o contribuinte, deverá ser extinta referida medida, com resolução do mérito, homologando-se o resultado obtido (conforme previsto no artigo 269, inciso III, do Código de Processo Civil).

Cumprе mencionar, ainda, que alguns países como Alemanha, Bélgica, Dinamarca, Finlândia, Grécia, Noruega e Suécia permitem a execução do acordo advindo de procedimento amigável sem qualquer limite temporal. Tal situação, contudo, não se verifica em relação ao Canadá, Eslováquia, Espanha, Grécia, Irlanda, Itália, México, Portugal, Suíça e Reino Unido.

O Brasil apenas permite que o acordo alcançado seja implementado, a despeito de quaisquer limites temporais previstos na legislação doméstica dos Estados Contratantes nas convenções internacionais celebradas com Finlândia, Índia e Portugal.

---

²⁵¹ SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos*. Op. Cit., p. 256.

6. A ARBITRAGEM NAS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.

A Carta das Nações Unidas prevê a adoção da arbitragem como meio de solução de controvérsias no âmbito internacional, sendo que tal mecanismo tem sido muito utilizado para a composição de interesses em litígios instaurados entre diversos países.

Nesse sentido, cumpre mencionar que o próprio Brasil se utilizou desse recurso, por exemplo, para a solução de conflitos envolvendo a discussão de limites territoriais, como ocorrido com a Argentina, na discussão sobre o território de Palmas, e com a França, nas tratativas envolvendo os limites do território do Amapá²⁵².

Atualmente, o recurso à arbitragem está previsto como mecanismo para a solução de controvérsias no âmbito do Mercosul, conforme disposto no Protocolo de Ouro Preto (Decreto n.º 1.901, de 09.05.1996) e no Protocolo de Olivos (Decreto n.º 4.982, de 09.02.2004). Nesse caso específico, Igor Mauler Santiago destaca que pelo menos três laudos arbitrais que foram proferidos para solução de conflitos no âmbito do Mercosul²⁵³, conforme abaixo:

“1. Controvérsia sobre os Comunicados DECEX/SECEX n.º 37/97 e 7/98, pelos quais o Brasil exigia licenças de importação não-autorizadas pelo Tratado de Montevideu de 1980. Funcionaram como árbitros os Srs. JUAN CARLOS BLANCO (Presidente),

---

²⁵² Conforme destacado por Hildebrando Accioly, G.E. do Nascimento e Silva e Paulo Borba Casella, o Brasil recorreu diversas vezes a arbitragem para a solução de conflitos. Confira-se:

“O Brasil também já recorreu à arbitragem diversas vezes. Os casos que a isto o determinaram foram os seguintes: 1) controvérsias entre o Brasil e a Grã-Bretanha, a propósito da prisão, no Rio de Janeiro, de oficiais da fragata inglesa *Forte*; 2) questão entre o Brasil e os Estados Unidos da América, relativa ao naufrágio da galera americana *Canadá*, nos recifes das Garças, nas costas do Rio Grande do Norte; 3) reclamação da Suécia e da Noruega, por motivo de abalroamento da barca norueguesa *Queen*, pelo monitor brasileiro Pará, no porto de Assunção; 4) reclamação apresentada pela Grã-Bretanha, em nome de Lord COCHRANE, Conde de Dundonald, para o pagamento de serviços prestados pelo pai de referido Lord (Almirante COCHRANE) à causa da independência do Brasil; 5) questão de limites, entre o Brasil e a Argentina, referente ao território de Palmas; 6) questão dos limites, entre o Brasil e a França, referente ao território do Amapá (na fronteira do Brasil com a Guiana Francesa); 7) questão de limites, entre o Brasil e a Grã-Bretanha, referente à fronteira do Brasil com a Guiana Britânica; 8) reclamações brasileiro-bolivianas, oriundas da questão do Acre; 9) reclamações brasileiro-peruanas, resultantes de fatos ocorridos no Alto Juruá e no Alto Purus” (*Manual de Direito Internacional Público*. Op. Cit., p. 859).

²⁵³ SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos*. Op. Cit., p. 261.

GUILLERMO MICHELSON IRUSTA (Argentina) e JOÃO GRANDINO RODAS (Brasil). O laudo, proferido em 1997, deu ganho de causa à Argentina, obrigando o Brasil a eliminar as exigências.

2. Caso dos Subsídios à Produção e à Exportação de Carne Suína. A acusação argentina contra a suposta prática brasileira foi julgada improcedente no laudo, proferido em 1999. Atuaram como árbitros os Srs. JORGE PEIRANO BASSO (Presidente), ATILIO ANÍBAL ALTERINI (Argentina) e LUIZ OLAVO BAPTISTA (Brasil).

3. Caso da Aplicação de Medidas de Salvaguarda sobre Produtos Têxteis Brasileiros (Resolução n.º 861/99 do Ministério da Economia da Argentina). A normativa argentina foi considerada incompatível com o quadro jurídico do Mercosul em laudo proferido em 2000 pelos Srs. GARY N. HORLICK (Presidente), RAUL E. VINUESA (Argentina) e JOSÉ CARLOS DE MAGALHÃES (Brasil)”.

Note-se que, a despeito da utilização da arbitragem para a resolução de questões no âmbito do Direito Internacional Público, o Brasil ainda não incluiu tal previsão em suas convenções internacionais para evitar a dupla tributação, de modo que, em tese, não se admite o recurso a tribunais arbitrais para a solução de conflitos vinculados à dupla tributação envolvendo nosso país²⁵⁴.

Cumpra, assim, analisar a evolução do instituto da arbitragem internacional em questões envolvendo a dupla tributação, bem assim os procedimentos e demais requisitos necessários para a sua aplicação visando ponderar a possibilidade de sua adoção pelo Brasil.

---

²⁵⁴ Adicionalmente, cumpre mencionar que, a despeito da adoção da arbitragem para solução de conflitos existentes entre fisco e contribuinte no âmbito interno dos países não ser objeto do presente estudo, a legislação tributária brasileira não traz nenhuma previsão específica sobre referido tema, indicando apenas a possibilidade de celebração de transação, mediante concessões mútuas, para determinação do litígio e extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 171, do Código Tributário Nacional. Adicionalmente, cumpre mencionar que tramita perante a Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar n.º 469/2009, que visa alterar o Código Tributário Nacional, autorizando a adoção da arbitragem para solução de litígios tributários.

Alguns países como os Estados Unidos da América, a Argentina, a Espanha e a Grécia, por sua vez, autorizam expressamente a resolução de controvérsias existentes por meio da arbitragem.

6.1. Evolução histórica do instituto da arbitragem nas convenções internacionais para evitar a dupla tributação.

A despeito de a arbitragem ser utilizada para a resolução de conflitos no âmbito internacional desde o século XII²⁵⁵, este mecanismo apenas surgiu como meio de solução de controvérsias vinculadas à dupla tributação no período entre as guerras mundiais²⁵⁶.

Nesse sentido, é relevante mencionar que a Convenção Modelo da Sociedade das Nações, datada de 1928, dispôs sobre a utilização facultativa da arbitragem ou a submissão dos conflitos decorrentes de dupla tributação à Corte Permanente de Justiça Internacional; contudo, a despeito de sua previsão, referida cláusula arbitral não foi inserida em nenhum dos acordos firmados à época.

A *International Chamber of Commerce* também tratou das formas de soluções de controvérsias no período entre guerras em “*The Resolution of International Tax Conflicts (Doc. 180/240)*”, conforme abaixo²⁵⁷:

“The period between the two World Wars is of interest since different methods of resolving disputes were used in the double taxation conventions concluded during that time. In some cases the conventions had rules for final decisions made by bodies beyond the control of the contracting States. Soon, however, other rules began to be included in the conventions which authorized the ministries of finance (the competent authorities) to enter into agreements in individual cases in which the intentions of the convention that double taxation should be avoided had not been fulfilled. (...)”

---

²⁵⁵ A arbitragem foi adotada desde a antiguidade, mas apenas adquiriu um formato mais próximo do atual no século XII, conforme se verifica do Tratado de Paz, celebrado entre Holanda e Flandres, em 1147.

²⁵⁶ A convenção internacional envolvendo a tributação sobre a renda celebrada entre o Reino Unido e a Irlanda, em 1926, foi considerada como a primeira que previa o recurso facultativo a uma corte arbitral para a solução de litígios envolvendo a dupla tributação. Da mesma forma, a convenção internacional relativa a impostos sobre herança celebrada em 1934 entre a Tchecoslováquia e a Romênia também possuía previsão de cláusula arbitral. Não há conhecimento, contudo, de que tal mecanismo tenha sido efetivamente utilizado.

Mario Züger tratou do surgimento de procedimentos arbitrais no período entre guerras, nos seguintes termos:

“In reaction to the horrors of World War I, countless bilateral arbitration and dispute settlement treaties were concluded worldwide. Disputes that could not be settled through negotiation or other peaceful means were to be submitted to arbitration or litigation. By doing so, states hoped to solve bilateral conflicts through law rather than force” (ZÜGER, Mario. *Arbitration under Tax Treaties. Improving Legal Protection in International Law*. IBDF: the Netherlands, 2001, p. 68).

²⁵⁷ *International Chamber of Commerce. The Resolution of International Tax Conflicts*. (Doc. 180/240) 146th Session in Stockholm on 16 June 1984.

The two methods did not, however, exclude one another. A procedure might start with negotiations between the competent authorities of the contracting States. If no settlement could be reached the procedure could be taken over by an impartial body”.

Posteriormente, em 1990, os Estados Membros da União Europeia celebraram a Convenção Arbitral em Matéria de Preços de Transferência, que passou a vigorar em 01.01.1995. Trata-se de uma convenção multilateral de direito público e não de uma diretiva para os Estados Membros da União Europeia, de modo que tal acordo não possui efeito direto nem prevalece sobre o direito interno dos países envolvidos, exceto se houver previsão expressa nesse sentido na legislação de cada um dos países (diferentemente do que ocorre com as diretivas)²⁵⁸.

---

²⁵⁸ Confirma-se o mecanismo adotado na Convenção Arbitral em Matéria de Preços de Transferência, conforme descrito por Victor Uckmar, Giuseppe Corasaniti, Paolo de' Capitani Di Vimercate e Caterina Corrado Oliva, em seu estudo sobre o tema:

“O mecanismo da Convenção prevê três fases:

a) Notificação da empresa: é obrigatório para a autoridade fiscal autora notificar à empresa a intenção de proceder a uma retificação dos seus lucros. À empresa é, assim, fornecida a possibilidade de informar a outra empresa envolvida (residente num outro Estado-membro), a qual tem, por sua vez, a faculdade de informar as competentes autoridades do próprio país.

b) Procedimento de mútuo acordo (*mutual agreement procedure*): se uma empresa argui a violação dos princípios em matéria de preços de transferência, pode apresentar um recurso à autoridade nacional competente dentro de três anos contados da data em que foi notificada da intenção fiscal de retificar seus lucros. A empresa deve, além disso, esclarecer se outros Estados-membros estão envolvidos; neste caso, as autoridades competentes devem imediatamente informar o Estado-membro envolvido. A autoridade competente, em sintonia com as autoridades do outro Estado envolvido, dentro de dois anos deve dar uma solução ao caso; porém no caso de recurso às Cortes domésticas, o prazo de dois anos corre da data da decisão da Corte de última instância. (...)

c) *Advisory Commission Procedure*: no caso de, ao término de dois anos, as autoridades competentes não chegarem a um acordo, elas devem designar uma Comissão (a *Advisory Commission*), a qual, no prazo de seis meses, deve emitir a sua opinião acerca da solução de conflito. (...) A Comissão pode solicitar documentos e informações às empresas e autoridades envolvidas. A opinião emitida pela Comissão não é vinculante: as autoridades podem se distanciar da solução apresentada, desde que, dentro de seis meses da comunicação da opinião da Comissão, chaguem a um acordo. Se, ao invés, as autoridades não entrarem em acordo neste prazo, surge, em relação a elas, a obrigação de se adequarem à solução apresentada pela Comissão.” (UCKMAR, Victor. CORASANTI, Giuseppe; DI VIMERCATE, Paolo de' Capitani; OLIVA, Caterina Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. *Manual de Direito Tributário Internacional*. Op. Cit., p. 253).

De acordo com Zvi Daniel Altman, até o final de 2005, apenas 2 (duas) arbitragens teriam sido concluídas com base na Convenção Arbitral em Matéria de Preços de Transferência, uma delas entre França e Itália e a outra entre Alemanha e França (ALTMAN, Zvi Daniel. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Op. Cit., p. 46).

Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro descreve a arbitragem havida entre Itália e França no caso Electrolux da seguinte forma:

“Em linhas gerais, tratou-se de caso de dupla tributação envolvendo a aplicação das regras de preços de transferência internas dos Estados da qual decorreu ajustamento da base de cálculo do imposto de renda por apenas um dos Estados. Em função do conflito existente a partir da aplicação da legislação dos países, iniciou-se o procedimento amigável para a solução da disputa em 1997, sem que, contudo, se chegasse a um acordo entre Itália e França. (...)

De acordo com estudo efetuado por Mario Züger²⁵⁹, com fundamento nos levantamentos do *International Bureau of Fiscal Documentation*, datados de março de 2002, além da Convenção Europeia de Arbitragem, que trata apenas dos casos de dupla tributação econômica envolvendo preços de transferência dentro da comunidade europeia, cerca de 50 acordos internacionais celebrados já possuíam, na época, a previsão para utilização da arbitragem²⁶⁰:

- (i.) Convenções internacionais celebradas pela Holanda com: Armênia (2001), Canadá (1993), Cazaquistão (1996), Croácia (2000), Egito (1999), Estados Unidos da América (1992), Estônia (1997), Islândia

---

Em virtude dos problemas práticos enfrentados em relação (i) à escolha do painel arbitral, em especial com a designação do seu presidente, bem como (ii) ao fornecimento de toda a documentação necessária para a instrução mínima do processo, decidiu-se, no Caso Electrolux, interpretar a Convenção Europeia de Arbitragem no sentido de que o início do prazo de 6 (seis) meses para a entrega da decisão seria contado apenas a partir do momento em que fosse escolhida a Comissão Consultiva e organizada a sua primeira reunião. (...)

O Caso Electrolux se notabilizou, ainda, (i) pela ausência de participação do contribuinte interessado, ainda que formalmente notificado para tanto, bem como (ii) pela inexistência de solução diversa pelas autoridades de cada Estado no período de 6 (seis) meses conferido após a apresentação da decisão publicada pela Comissão Consultiva, conferindo-se a esta última eficácia vinculante entre os Estados.

Em síntese, muito embora tenham sido divulgadas poucas informações a respeito do Caso Electrolux, ora referido, resta inegável a utilidade do estudo deste caso a partir das informações prestadas pelas autoridades francesas”. (MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *A arbitragem como mecanismo suplementar de solução de controvérsias nos acordos contra a bitributação celebrados pelo Brasil*. Op. Cit., p. 114 a 116).

²⁵⁹ ZÜGER, Mario. *Arbitration under Tax Treaties. Improving Legal Protection in International Law*. Op. Cit., p. 19 e 20.

²⁶⁰ As datas mencionadas se referem ao ano de celebração do acordo ou a data de inclusão da cláusula arbitral.

Zvi Daniel Altman divide referidas convenções internacionais, que contém a previsão de arbitragem para a solução de conflitos de dupla tributação, em 5 (cinco) categorias:

“On one end of the scale, we find treaties concluded by Kazakhstan and the United States and a very few other countries. Treaties in this category included a provision which required a preliminary exchange of diplomatic notes between the governments before the arbitration provision even came into effect, and thereafter required the consent of both competent authorities in each specific case.

The next point on this scale includes treaties that do not required any diplomatic exchange notes, but do require the consent of *both competent authorities* in any specific matter to initiate the procedure. In this category we find several treaties concluded by the Netherlands, Canada, and some other countries.

The third point on the scale includes eight treaties concluded by the Netherlands which provide that the arbitration procedure may be initiated at the request of *either contracting party*, without the need for mutual consent. This provision provides that an arbitration procedure may be initiated only after the parties have engaged in the mutual agreement procedure for at least two years.

The fourth point in the scale includes one treaty which requires both parties to resort to arbitration ‘as defined by Article 239 of the EC Convention with the Court of the European Communities’, where the *taxpayer* so requests, providing the competent authorities could not reach an understanding within three years.

Finally, on the other end of scale we find two treaties that impose an obligation on both competent authorities to initiate arbitration procedures after a certain number of years of failed negotiations. One of these treaties is the 1990 multilateral European Arbitration Convention, which came into force in 1995 (...). (ALTMAN, Zvi Daniel. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Op. Cit., p. 22).

(1997), Kuwait (2001), Letônia (1994), Lituânia (1999), Macedônia (1998), Moldávia (2000), Rússia (1996), Ucrânia (1995), Uzbequistão (2001) e Venezuela (1991);

- (ii.) Convenções internacionais celebradas pelos Estados Unidos da América com: Alemanha (1989), Canadá (1995), Cazaquistão (1993), França (1994), Irlanda (1997), Itália (1999), México (1992) e Suíça (1996);
- (iii.) Convenções internacionais celebradas pelo Canadá com: África do Sul (1995), Alemanha (2001), o Cazaquistão (1996), Chile (1998), Equador (2001), França (1995), Islândia (1997) e Peru (2001);
- (iv.) Convenções internacionais celebradas pelo México com: Chile (1998), Irlanda (1998), Israel (1999), Luxemburgo (2001), Cingapura (1994), Reino Unido (1994), e Venezuela (1997);
- (v.) Convenções internacionais celebradas pelo Cazaquistão com: França (sem data), Itália (1994), Paquistão (1995), e Suíça (1999);
- (vi.) Convenções internacionais celebradas pela Alemanha com: França (1989) e Suécia (1992);
- (vii.) Convenções internacionais celebradas pela Chile com: Equador (1999) e Polônia (2000); e
- (viii.) Convenções internacionais celebradas entre Azerbaijão e Áustria (2000), Irlanda e Israel (1995) e Itália e Líbano (2000).

Verifica-se, assim, que diversos países previam o recurso à arbitragem internacional, mesmo antes de sua expressa inclusão na Convenção Modelo da OCDE, uma vez que apenas a adoção do procedimento amigável não possibilitava a resolução efetiva dos conflitos.

Após diversas discussões sobre a efetividade do procedimento amigável, a OCDE publicou, em 2007, um estudo visando a modificação e integração do artigo 25 de sua Convenção Modelo, denominado *“Improving the Resolution of Tax Treaties*

Disputes”²⁶¹, por meio do qual apresentou propostas de desenvolvimento de soluções de controvérsias no âmbito internacional, muitas delas direcionadas especificamente às autoridades fiscais de seus países membros²⁶².

Um ano mais tarde, em julho de 2008, foram publicadas novas edições da Convenção Modelo da OCDE e de seus comentários com a inclusão do procedimento arbitral²⁶³, que será analisado para fins do presente estudo.

6.2. Questões procedimentais e possibilidades concretas relativas à sua aplicação.

Conforme esclarecido anteriormente, parágrafo 5º, do artigo 25, da Convenção Modelo da OCDE²⁶⁴ condiciona o início da arbitragem ao fracasso da obtenção de um

---

²⁶¹ De acordo com o entendimento do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, a mera existência de outro mecanismo de solução de conflitos poderia favorecer o desenvolvimento do procedimento amigável, vez que os Estados Contratantes envidariam maiores esforços para a obtenção de um acordo, o que não se foi observado anteriormente, pois não havia incentivos para que as autoridades competentes buscassem meios para solucionar rapidamente uma controvérsia internacional. Confira-se:

“13. These additional techniques can make the MAP itself more effective even in cases where resort to the techniques is not necessary. The very existence of these techniques can encourage greater use of the MAP since both governments and taxpayers will know at the outset that the time and effort put into the MAP will be likely to produce a satisfactory result. Further, governments will have an incentive to ensure that the MAP is conducted efficiently in order to avoid the necessity of subsequent supplemental procedures. In addition, the introduction of supplementary dispute resolution techniques will reduce the likelihood of costly, time-consuming and possibly conflicting domestic judicial proceedings” (OCDE. *Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes, Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30 January 2007*, February 2007, extraído do sítio eletrônico <http://www.oecd.org/ctp/dispute/38055311.pdf>, acessado em 03.05.2014).

²⁶² “A number of these proposals were directed at tax administrations. Some of these were aimed at ensuring greater transparency through the dissemination of individual countries’ information concerning the organisation of competent authority functions and the procedures to be followed in mutual agreement cases” (OCDE. *Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes, Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30 January 2007*. Op. Cit., p. 35).

²⁶³ Note-se que, no entendimento de Luís Eduardo Schoueri, a arbitragem funciona de maneira subsidiária ao procedimento amigável, integrando-o:

“Neste sentido, por evento da mais recente revisão de sua Convenção Modelo, a OCDE incluiu ali um parágrafo 5º no artigo 25, introduzindo o mecanismo da arbitragem. Com vistas a proteger o contribuinte, quando este está sujeito à dupla tributação, funcionaria a arbitragem subsidiariamente ao procedimento amigável. Em outras palavras, não é a arbitragem mais um meio de resolução de questões de interpretação de tratados, mas parte integrante do procedimento amigável. São, portanto, institutos complementares a um único mecanismo de solução de conflitos” (SCHOUERI, Luís Eduardo. “Arbitragem no Direito Tributário Internacional”. In: *Revista de Direito Tributário Atual* n.º 23, São Paulo: Dialética, 2010, p. 307).

²⁶⁴ “5. Where,

a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and

acordo por meio do procedimento amigável, após transcorrido o período de 2 (dois) anos de sua instauração²⁶⁵.

Dessa forma, a arbitragem não pode ser utilizada para revisão de acordos obtidos no âmbito dos procedimentos amigáveis, mas tão somente para resolução de controvérsias não satisfeitas através da utilização desse primeiro método²⁶⁶.

---

b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State, any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests.

These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph”.

Conforme observação contida na Convenção Modelo da OCDE, alguns Estados podem não permitir a adoção da arbitragem para a solução de conflitos, especialmente em virtude de previsões contidas em sua legislação interna ou no interesse de que tal método possa ser aplicado apenas em relação a determinados Estados Contratantes. Dessa forma, é essencial avaliar a possibilidade de sua utilização, principalmente considerando-se a sua eficácia para a resolução de controvérsias no âmbito internacional.

Adicionalmente, cumpre mencionar que, nos termos da Convenção Modelo da OCDE, o procedimento arbitral pode ser aplicado no caso de ausência de acordo na celebração de procedimento amigável em sentido estrito. A despeito disso, a OCDE defende que os Estados Contratantes podem estender o escopo do parágrafo 5º para resolver questões vinculadas aos procedimentos amigáveis interpretativo e integrativo, conforme previstos no parágrafo 3º, do artigo 25, da Convenção Modelo da OCDE.

De acordo com Igor Mauler Santiago:

“(…) para as arbitragens que se seguem ao insucesso de um procedimento amigável interpretativo ou integrativo, é afastada por expressa previsão convencional a tendência de auto-contenção dos tribunais arbitrais, que os impede de adotarem decisões desligadas do caso concreto e de editarem sentenças normativas. A previsão de arbitragem nesses casos equivale por si mesma à inclusão da *cláusula de resolução de interesses*, que autoriza essas práticas.

Sendo assim, a sentença arbitral nessas hipóteses proferida não se limita a aplicar a convenção, mas impõe a sua interpretação autêntica ou lhe apõe emenda” (SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos*. Op. Cit., p. 229).

²⁶⁵ Zvi Daniel Altman destaca que o prazo de duração do procedimento amigável normalmente excede 2 (dois) anos, conforme levantamento realizado em 2005:

“The average duration of the MAP is also fairly long. The US average processing time for all types of MAP cases climbed from 16 months in the 1970s to 2 years in the 1980s to 3.4 years in 1990-1991 and went down to 2.1 years in the most recent 1997-2004 statistics. Based on recent statistics, the average processing time for MAP allocation cases in the United States stands at 2.3-3 years. This is substantially longer than the multi-year average of 1.8-2.3 non-allocation cases.

The European statistics present a similar picture. On *average* the MAP takes about 18-21 months, with cases taking as little as one year to conclude or as much as five to six years. However, some countries, such as France, Finland, and Denmark, reported averages as high as 48-72 months. The Commission further reported that the actual time ‘in reality’ of completing a MAP case is likely to be longer”. (ALTMAN, Zvi Daniel. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Op. Cit., p. 187).

²⁶⁶ “64. The arbitration process provided for by the paragraph is not an alternative or additional recourse: where the competent authorities have reached an agreement that does not leave any unresolved issues as regards the application of the Convention, there are no unresolved issues that can be brought to arbitration even if the person who made the mutual agreement request does not consider that the agreement reached by the competent authorities provides a correct solution to the case. The paragraph is, therefore, an

A adoção da arbitragem para solução de conflitos envolvendo a dupla tributação internacional pode ser facultativa²⁶⁷ ou obrigatória, exigindo, na maioria das vezes, a concordância do contribuinte para a sua instauração²⁶⁸, conforme ressaltado por Igor Mauler Santiago²⁶⁹:

“Quase todos os tratados que contemplam a arbitragem, facultativa ou obrigatória, exigem o consentimento do contribuinte para a sua instauração, impondo-lhe ainda

---

extension of the mutual agreement procedure that serves to enhance the effectiveness of that procedure by ensuring that where the competent authorities cannot reach an agreement on one or more issues that prevent the resolution of a case, a resolution of the case will still be possible by submitting those issues to arbitration. Thus, under the paragraph, the resolution of the case continues to be reached through the mutual agreement procedure, whilst the resolution of a particular issue which is preventing agreement in the case is handled through an arbitration process. This distinguishes the process established in paragraph 5 from other forms of commercial or government-private party arbitration where the jurisdiction of the arbitral panel extends to resolving the whole case” (OCDE. *Commentary on Article 25, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. Op. Cit., p. 323).

²⁶⁷ Confira-se, nesse sentido, os comentários de Mario Züger sobre a arbitragem facultativa prevista em algumas convenções internacionais, conforme levantamento realizado em 2002:

“The arbitration clauses agreed upon in the tax treaties offer competent authorities the *possibility* to install a court arbitration if a solution by means of mutual agreement procedure seems unlikely. The tax authorities of the contracting states, however, are not obliged to install an arbitration board in the event that the mutual agreement negotiations fail. Neither does the taxpayer himself have the right to refer the case to the court of arbitration. In each given case, the competent authorities together must decide whether to submit the case to arbitration. Under the tax treaty concluded by the Netherlands with Egypt, Kuwait, Macedonia, Moldavia and Uzbekistan, a case can be referred to the court of arbitration by the authorities of only one side. In contrast, all other arbitration require the consent of *both* authorities for the arbitration to be initiated. They provide only for ‘optional’ arbitration. (...) A merely optional arbitration clause that does not guarantee that each case that remains unsolved by the mutual agreement procedure is submitted to the court of arbitration cannot provide adequate protection against the lack of an obligation for the authorities to reach an agreement in the mutual agreement procedure” (ZÜGER, Mario, *Arbitration under Tax Treaties. Improving Legal Protection in International Law*. Op. Cit., p. 26).

No mesmo sentido, cumpre destacar os comentários de Gustaf Lindencrona:

“If we look to the double taxation treaties in which arbitration clauses have so far been introduced we find that they have not made the arbitration procedure mandatory. Both the German-Swedish and the US-German treaty call for agreement between the parties for the conflict to be submitted to arbitration. The only difference is that the Germany-Swedish treaty speaks about the contracting states and the German-US treaty about the competent authorities. The additional protocol to the German-French treaty has a time limit of 24 months but still does not make arbitration mandatory. It just says that if a solution is not found within this time limit, the competent authorities may agree to invoke an arbitration commission. The US-Dutch and the US-Mexican treaty require that both competent authorities and the taxpayer or even taxpayers agree to submit the conflict to arbitration” (LINDENCRONA, Gustaf. “Recent Development of Tax Treaty Arbitration”. In: *Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration*. 47th IFA Congress, Florence, 1993, Boston: Kluwer, p. 3).

²⁶⁸ “Almost all existing arbitration clauses require that the taxpayers agree with the submission of the case for arbitration. Only in the tax treaties concluded by Canada with Chile, France, South Africa and the Netherlands, as well as in those between the Netherlands and Russia, Armenia and the Netherlands, the Netherlands and Venezuela, Canada and Germany, Chile and Ecuador, Chile and Mexico, Chile and Poland, France and Germany, and between Azerbaijan and Austria, may a court of arbitration be used against the taxpayer’s will if the two competent authorities agree to do so” (ZÜGER, Mario. *Arbitration under Tax Treaties. Improving Legal Protection in International Law*. Op. Cit., p. 29).

²⁶⁹ SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos*. Op.Cit., p. 226.

declarar que aceita o laudo como vinculante. Nesses casos, embora não tenha poderes para provocar diretamente a instauração da instância, pode o particular, ao contrário, impedi-la, ainda que seja pouco provável que isso corresponda ao seu interesse, já que a tributação ofensiva ao tratado permanecerá irremediavelmente sem solução”.

A arbitragem prevista na Convenção Modelo da OCDE é obrigatória²⁷⁰, dispensando-se, assim, a necessidade de celebração de um novo acordo após o esgotamento do prazo previsto para a solução de controvérsia por meio do procedimento amigável, podendo o conflito ser submetido ao órgão jurisdicional competente por mero ato administrativo de um dos Estados Contratantes²⁷¹.

O requerimento para a instauração da arbitragem pode ser efetuado pelo contribuinte que apresentou o pedido de celebração de procedimento amigável em sentido estrito ao seu Estado Contratante, que deverá acionar o outro Estado Contratante envolvido. Nesse sentido, Victor Uckmar, Giuseppe Corasaniti, Paolo de’ Capitani Di Vimercate e Caterina Corrado Oliva²⁷² destacam que:

“Uma importante característica do novo Modelo proposto pela OCDE consiste no fato de a deflagração do procedimento arbitral não ser mais condicionada ao consentimento das autoridades competentes dos Estados contraentes, de modo que o contribuinte submetido a uma exigência em violação às disposições do tratado tem o direito de recorrer à arbitragem ao fim de dois anos do início do procedimento amigável. O procedimento arbitral pode ser deflagrado só pelo contribuinte, e não pelos Estados interessados”.

---

²⁷⁰ Igor Mauler Santiago define a arbitragem obrigatória nos seguintes termos:

“Por arbitragem obrigatória quer-se dizer aquela que pode ser imposta por um Estado ao outro apenas com base no tratado original, independentemente do consentimento *ex post* do demandado. Aqui (...) fica dispensada a celebração de novo tratado após a deflagração da controvérsia, que pode ser levada ao órgão competente por mero ato administrativo de qualquer dos Estados. Trata-se, de todo modo, de direito, e não de dever, de ação”. (MAULER, Igor Santiago. *Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos*. Op.Cit., p. 683).

²⁷¹ Confira-se, nesse sentido, o seguinte comentário ao parágrafo 5º, do artigo 25 da Convenção Modelo da OCDE:

“This process is not dependent on a prior authorization by the competent authorities: once the requisite procedural requirements have been met, the unresolved issues that prevent the conclusion of a mutual agreement must be submitted to arbitration” (OCDE. *Commentary on Article 25, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. Op. Cit., p. 322).

²⁷² UCKMAR, Victor. CORASANTI, Giuseppe; DI VIMERCATE, Paolo de’ Capitani; OLIVA, Caterina Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. *Manual de Direito Tributário Internacional*. Op. Cit., p. 154.

Cumpra ressaltar, ainda, que, para se permitir a efetividade do procedimento arbitral, bem assim evitar o risco de decisões conflitantes, não é admitida a adoção da arbitragem nos casos em que a controvérsia já tiver sido solucionada por meio de procedimento interno dos Estados Contratantes²⁷³.

Adicionalmente, como na arbitragem há obrigação de resolução da controvérsia, defende-se, eventualmente, a possibilidade de exigir das partes envolvidas a desistência de medidas judiciais internas em curso ou mesmo a renúncia ao direito de proposição de tais medidas, desde que a autoridade fiscal suspenda todas as medidas de cobrança até que seja proferida decisão final. Tal procedimento seria importante para evitar que fossem obtidas decisões conflitantes sobre um mesmo tema.

Todavia, conforme esclarecimento prestado por Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro²⁷⁴, a OCDE entende, atualmente, que a adoção da arbitragem não implica uma imediata renúncia à jurisdição interna dos envolvidos, afastando-se apenas a possibilidade de sua apreciação em momento concomitante:

“De acordo com essa perspectiva, poderão os Estados requerer a suspensão dos remédios internos até que haja uma solução definitiva no âmbito internacional (caso em

---

²⁷³ “76. The paragraph also deals with the relationship between the arbitration process and rights to domestic remedies. For the arbitration process to be effective and to avoid the risk of conflicting decisions, a person should not allowed to pursue the arbitration process if the issues submitted to arbitration have already been resolved through the domestic litigation process of either State (which means that any court or administrative tribunal of one of the Contracting States has already rendered a decision that deals with these issues and that applies to that person). This is consistent with the approach adopted by most countries as regards the mutual agreement procedure and according to which:

a) A person cannot pursue simultaneously the mutual agreement procedure and domestic legal remedies. Where domestic legal remedies are still available, the competent authorities will generally either require that the taxpayer agree to the suspension of these remedies or, if the taxpayer does not agree, will delay the mutual agreement procedure until these remedies are exhausted.

b) Where the mutual agreement procedure is first pursued and a mutual agreement has been reached, the taxpayer and other persons directly affected by the case are offered the possibility to reject the agreement and pursue the domestic remedies that had been suspended; conversely, if these persons prefer to have the agreement apply, they will have to renounce the exercise of domestic legal remedies as regards the issues covered by the agreement.

c) Where the domestic legal remedies are first pursued and are exhausted in a State, a person may only pursue the mutual agreement procedure in order to obtain relief of double taxation in the other State. Indeed, once a legal decision has been rendered in a particular case, most countries consider that it is impossible to override that decision through the mutual agreement procedure and would therefore restrict the subsequent application of the mutual agreement procedure to trying to obtain relief in the other State” (OCDE. *Commentary on Article 25, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. Op. Cit., p. 326).

²⁷⁴ MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *A arbitragem como mecanismo suplementar de solução de controvérsias nos acordos contra a bitributação celebrados pelo Brasil*. Op. Cit., p. 124.

que o contribuinte poderá aceitar a decisão e renunciar ao direito interno, ou rejeita o acordo e prosseguir com a discussão interna), ou, de outra sorte, suspender os mecanismos internacionais até ulterior definição da questão no âmbito interno”.

O artigo 25 da Convenção Modelo da OCDE não dispõe especificamente sobre os procedimentos a serem adotados quando da utilização da arbitragem, cabendo às partes envolvidas observarem as orientações gerais fornecidas por referido órgão, ou, ainda, fixarem disposições específicas a serem aplicadas na hipótese de eventual conflito²⁷⁵. Trata-se, portanto, de mera cláusula compromissória por meio da qual os Estados Contratantes se obrigam a adotar a arbitragem para resolução de litígios futuros, na hipótese de requerimento do contribuinte.

Nesse sentido, é relevante mencionar que a OCDE editou, em 2007, o “*Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes*”, por meio do qual apresentou um modelo com algumas orientações a serem observadas no procedimento arbitral²⁷⁶, que foi posteriormente incorporado pelo Anexo aos Comentários ao Artigo 25 da Convenção Modelo da OCDE, conforme Anexo 03.

Note-se que a OCDE não dispôs em seus comentários sobre a submissão da controvérsia a um tribunal arbitral específico, limitando-se a tratar das regras gerais a serem adotadas quando da utilização da arbitragem, sendo que eventuais impasses normalmente são solucionados mediante a intervenção de seu Diretor do Centro de Política Tributária e Administração.

---

²⁷⁵ Os Estados Unidos da América e o Canadá, por exemplo, firmaram um acordo específico para tratar da aplicação da arbitragem prevista em sua Convenção Internacional, conforme apontado por Michael Lang: “Art. XXVI (6) of Canada – US DTC contains a mandatory arbitration clause applicable in cases that the competent authorities have been unable to resolve by mutual agreement. In connection with this DTC, the treaty negotiators agreed to an Arbitration Note. This Arbitration Note provides the practices and procedures that the two countries will follow, including the commencement of the arbitration proceedings and the selection of the arbitration board. In particular the arbitration board has 6 months to reach a decision on the case and the decision must be one of the two solutions proposed by the contracting states. This is known as ‘baseball arbitration’”. (LANG, Michael, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Amsterdam: IBDF, 2010, p. 149).

²⁷⁶ Referido modelo pode ser utilizado para elaboração de compromisso arbitral a ser celebrado entre as partes para definir os procedimentos a serem adotados quando da solução do litígio. Francisco Rezek define o compromisso arbitral da seguinte forma: “Esse compromisso é um tratado bilateral em que os contendores (a) descrevem o litígio entre eles existente, (b) mencionam as regras do direito aplicável, (c) designam o árbitro ou o tribunal arbitral, (d) eventualmente estabelecem prazos e regras de procedimento e, por último, (e) comprometem-se a cumprir fielmente, como preceito jurídico obrigatório, a sentença arbitral” (REZEK, Francisco. *Direito Internacional Público: Curso Elementar*. Op. Cit., p. 399).

Com efeito, inicialmente, a OCDE dispõe que o requerimento para instauração da arbitragem deve ser efetuado por escrito, contendo as informações suficientes para a identificação do caso, bem assim uma declaração das partes de que não foi proferida nenhuma decisão pelas cortes administrativas ou judiciais vinculada à matéria discutida. A autoridade competente do Estado Contratante que recebeu a solicitação terá o prazo de 10 (dez) dias para encaminhá-la à outra autoridade envolvida.

Durante 3 (três) meses contados do recebimento do pedido de arbitragem, as autoridades competentes deverão elaborar, em conjunto, uma relação com as questões a serem solucionadas pela comissão arbitral, denominada “Terms of Reference”²⁷⁷. Referido documento poderá, além de tratar especificamente do litígio existente, estabelecer regras processuais para aplicação da arbitragem (tais como a forma de eleição dos membros que integrarão a comissão arbitral, remuneração dos árbitros, divisão de custos, idioma a ser utilizado, entre outros) e outras normas eventualmente pertinentes²⁷⁸.

No que diz respeito à eleição dos árbitros, a OCDE dispõe que cada Estado Contratante poderá eleger um árbitro, e estes, por sua vez, deverão eleger um terceiro²⁷⁹; na hipótese de inexistência de acordo sobre o terceiro árbitro, caberá ao Diretor do Centro de Política Tributária e Administração da OCDE escolhê-lo²⁸⁰.

---

²⁷⁷ Conforme explicitado por Carlos Alberto Carmona, a expressão “Terms of Reference” é comumente traduzida como “atas de missão”, em CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e processo: um comentário à Lei n. 9.307/96*. 3ª ed., São Paulo: Atlas, 2009, p. 280.

²⁷⁸ Os “Terms of Reference” tem importância fundamental na arbitragem, permitindo que as partes envolvidas delimitem os conflitos vinculados à dupla tributação internacional e os levam ao conhecimento dos árbitros.

²⁷⁹ Sergio André Rocha dispõe sobre o entendimento de alguns autores sobre a composição do tribunal arbitral, confira-se:

“*De lege ferenda*”, propõe NAVARRINE e ASOREY que integre o tribunal um representante dos residentes de cada Estado-parte. Sugestão bem menos realista é a de HINNEKENS, para que a comissão deveria ser composta de três membros: um nomeado por cada Estado, e o terceiro, pelo contribuinte. Para obviar o risco de o terceiro árbitro aliar-se sempre ao do Estado de menor pressão fiscal, predica a edição de regras processuais estritas, inclusive quanto à nomeação dos árbitros, e a participação do Comitê Fiscal da OCDE como *amicus curiae*” (ROCHA, Sergio André, Op. Cit. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Op. Cit., p. 228).

²⁸⁰ Outra sugestão trazida pela OCDE envolve a adoção de um procedimento de arbitragem simplificado, por meio do qual os Estados Contratantes nomeiam em conjunto um único árbitro (caso não haja acordo, o árbitro poderá ser nomeado pelo Diretor do Centro de Política Tributária e Administração da OCDE). No prazo de 2 (dois) meses a contar da nomeação do árbitro, cada uma das autoridades competentes deve apresentar por escrito seus esclarecimentos sobre as questões indicadas no “Terms of Reference”. Após o recebimento de referidas respostas, o árbitro terá o prazo de um mês para decidir a questão, comunicando as autoridades competentes acerca da sua escolha, juntamente com uma breve explicação acerca dos motivos que fundamentaram sua decisão.

A comissão arbitral poderá ser composta por representantes dos Estados Contratantes envolvidos ou mesmo por terceiros independentes, sendo que o contribuinte não terá qualquer influência na sua composição, não podendo indicar árbitros ou recusar os escolhidos.

Note-se que qualquer pessoa, incluindo uma autoridade de um dos Estados Contratantes, pode ser indicada como árbitro²⁸¹, sendo que, no caso específico do Brasil, Sergio André Rocha defende que deveria ser assegurado o direito a seleção de árbitros com experiências distintas, originários de países desenvolvidos e em desenvolvimento, de modo a coibir eventuais conflitos de interesse²⁸².

Caso não seja previamente estipulado pelas partes envolvidas, os árbitros podem decidir sobre as regras processuais e probatórias necessárias para responder às questões estabelecidas no “Terms of Reference”, tendo acesso a todas as informações necessárias para decidir as questões submetidas à arbitragem, incluindo informações confidenciais.

A OCDE prevê, ainda, a possibilidade de o contribuinte apresentar, por escrito, a sua posição aos árbitros, podendo, inclusive, manifestar-se oralmente durante o procedimento arbitral.

Nesse sentido, cumpre mencionar que, como o resultado da arbitragem é obrigatório, muitos autores, como Igor Mauler Santiago, entendem que a participação do contribuinte deveria ser mais relevante do que aquela desenvolvida no curso do procedimento amigável.

---

²⁸¹ “15. There is no need for the agreement to stipulate any particular qualifications for an arbitrator as it will be in the interests of the competent authorities to have qualified and suitable persons act as arbitrators and in the interests of the arbitrators to have a qualified Chair. However, it might be possible to develop a list of qualified persons to facilitate the appointment process and this function could be developed by the Committee on Fiscal Affairs. It is important that the Chair of the panel have experience with the types of procedural, evidentiary and logistical issues which are likely to arise in the course of the arbitral proceedings as well as having familiarity with tax issues. There may be advantages in having representatives of each Contracting State appointed as arbitrators as they would be familiar with this type of issue. Thus it should be possible to appoint to the panel governmental officials who have not been directly involved in the case. Once an arbitrator has been appointed, it should be clear that his role is to decide the case on a neutral and objective basis; he is no longer functioning as an advocate for the country that appointed him” (OCDE. *Commentary on Article 25, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. Op. Cit., p. 341).

²⁸² ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Op. Cit., p. 222.

A título exemplificativo, observa-se que a Convenção Europeia sobre Preços de Transferência assegura ao contribuinte os direitos de comparecer perante o tribunal arbitral, de ser ouvido, bem assim de apresentar documentos e provas relevantes para o deslinde do caso²⁸³. Tais direitos também são assegurados ao contribuinte no âmbito das seguintes convenções internacionais²⁸⁴:

- (i.) Convenções Internacionais celebradas entre Estados Unidos da América e Alemanha; Estados Unidos da América e México; e México e Luxemburgo: previsão de direito ao contribuinte de ser ouvido;
- (ii.) Convenções Internacionais firmadas entre Alemanha e França e Alemanha e Suécia: garantia de oitiva do contribuinte, bem assim de protocolar petições e apresentar requerimentos por escrito;
- (iii.) Convenção Internacional celebrada entre Itália e Líbano: asseguram o direito que, mediante prévia solicitação, ser ouvido pela corte arbitral ou ser representado perante ela.

Ademais, exceto se acordado de outra forma pelas autoridades competentes, o Estado Contratante inicialmente acionado será responsável pela organização dos encontros da comissão arbitral e fornecerá todo suporte necessário para a condução do procedimento.

---

²⁸³ Confira-se:
“Article 10.

1. For the purposes of the procedure referred to in Article 7, the associated enterprises concerned may provide any information, evidence or documents which seem to them likely to be use to the advisory commission in reaching a decision. The enterprises and the competent authorities of the Contracting States concerned shall give effect to any request made by the advisory commission to provide information, evidence or documents. However, the competent authorities of any such Contracting State shall not be under any obligation:

(a) to carry out administrative measures at variance with its domestic law or its normal administrative practice;

(b) to supply information which is not obtainable under its domestic law or in its normal administrative practice;

(c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial or professional secret or trade process, or information the disclosure of which would be contrary to public policy (order public).

2. Each of the associated enterprises may, at its request, appear or be represented before the advisory commission. If the advisory commission so requests, each of the associated enterprises shall appear or be represented before it”.

²⁸⁴ SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos*. Op. Cit., p. 232.

A distribuição de custos, por sua vez, deve ser realizada na forma prevista na própria convenção internacional, sendo que, caso inexista referida previsão, cada parte deverá arcar com suas próprias despesas e parte igual daquelas incorridas no tribunal²⁸⁵, conforme previsto nos artigos 57 e 85, da Convenção de Haia.

Mario Züger destaca que os Estados Contratantes podem solicitar a participação do contribuinte na divisão dos custos sob pena de se recusarem a iniciar a arbitragem²⁸⁶. Tal exigência, contudo, é discutível, vez se trata de procedimento decorrente de falha na obtenção de acordo entre os Estados Contratantes em sede de procedimento amigável. Confira-se, a esse respeito, a orientação fornecida pela OCDE²⁸⁷:

“Since the arbitration process is an extension of the mutual agreement procedure that is intended to deal with cases that cannot be solved under that procedure, it would seem inappropriate to ask the person who makes the request to pay in order to make such request or to reimburse the expenses incurred by the competent authorities in the course

---

²⁸⁵ “13. Costs. Unless agreed otherwise by the competent authorities:

- a) each competent authority and the person who requested the arbitration will bear the costs related to his own participation in the arbitration proceedings (including travel costs and costs related to the preparation and presentation of his views);
- b) each competent authority will bear the remuneration of the arbitrator appointed exclusively by that competent authority, or appointed by the Director of the OECD Centre for Tax Policy and Administration because of the failure of that competent authority to appoint that arbitrator, together with that arbitrator’s travel, telecommunication and secretariat costs;
- c) the remuneration of the other arbitrators and their travel, telecommunication and secretariat costs will be borne equally by the two Contracting States;
- d) costs related to the meetings of the arbitral panel and to the administrative personnel necessary for the conduct of the arbitration process will be borne by the competent authority to which the case giving rise to the arbitration was initially presented, or if presented in both States, will be shared equally; and
- e) all other costs (including costs of translation and of recording the proceedings) related to expenses that both competent authorities have agreed to incur, will be borne equally by the two Contracting States” (OCDE. *Commentary on Article 25, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. Op. Cit., p. 336).

No que diz respeito aos valores a serem pagos aos árbitros, cumpre transcrever os entendimentos de Willian W. Park:

“Calculation of the arbitrators’s fee has been approached in two different ways: (i) an hourly or daily rate, or (ii) a percentage of the amount in dispute. The London Court of International Arbitration, for example, generally gives arbitrators between £600 and £2000 for each day of meetings, and between £150 and £375 per hour for others time spent. In contrast, the International Chamber of Commerce sets maximum and minimum fee limits based on the amount dispute, calculated at a different rate applicable to each successive slice of the amount in dispute” (PARK, Willian W.. *Control Mechanisms in International Tax Arbitration*. In: “*Resolution if Tax Treaty Conflicts by Arbitration*”. 47th IFA Congress, Florence, 1993, Boston: Kluwer, p. 48).

²⁸⁶ ZÜGER, Mario. *Arbitration under Tax Treaties. Improving Legal Protection in International Law*. Op. Cit., p. 44.

²⁸⁷ OCDE. *Commentary on Article 25, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. Op. Cit., p. 339.

of the arbitration proceedings. Unlike taxpayers' requests for rulings or other types of advance agreements, where a charge is sometimes made, providing a solution to disputes between the Contracting States is the responsibility of these States for which they in general should bear the costs".

Os árbitros deverão decidir as questões submetidas à arbitragem, conforme descritas no "Terms of Reference", de acordo com disposições aplicáveis à convenção internacional para evitar a dupla tributação em comento e, eventualmente, a partir de leis internas dos Estados Contratantes²⁸⁸.

Na hipótese de os árbitros não atingirem um consenso sobre a decisão arbitral e esta não for comunicada dentro do prazo exigido no "Terms of Reference", poderá ser determinada a prorrogação do procedimento de arbitragem ou, ainda, a nomeação de novos árbitros para análise do caso²⁸⁹.

Exceto se previsto de outra forma no "Terms of Reference", o laudo arbitral²⁹⁰ será adotado por maioria simples dos árbitros, devendo ser elaborado por escrito e devidamente fundamentado²⁹¹. Ademais, mediante a autorização das partes envolvidas, o

---

²⁸⁸ "Dessa maneira, a arbitragem que sucede um procedimento amigável em sentido estrito ou interpretativo deve cingir-se à consideração do tratado, só tomando em conta a lei interna de qualquer dos Estados na medida em que este lhe faça reenvio integrativo ou interpretativo. (...)

A possibilidade de recurso a outras fontes do Direito Internacional é questão que praticamente não se põe, tendo em vista a escassez destas em matéria tributária.

Se a questão não estiver contemplada no tratado, a decisão será pela liberdade fiscal dos Estados. As decisões *ex aequo et bono* dependem da autorização das partes" (SANTIAGO, Igor Mauler, *Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos*. Op. Cit., p. 234 e 235).

²⁸⁹ "38. In order to deal with the unusual circumstances in which the arbitrators may be unable or unwilling to present an arbitration decision, paragraph 17 provides that if the decision is not communicated within the relevant period, the competent authorities may agree to extend the period for presenting the arbitration decision or, if they fail to reach such agreement within one month, appoint new arbitrators to deal with the case. In the case of the appointment of new arbitrators, the arbitration process would go back to the point where the original arbitrators were appointed and will continue with the new arbitrators" (OCDE, *Commentary on Article 25, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. Op. Cit., p. 346).

²⁹⁰ Como o procedimento arbitral descrito pela OCDE não possui uma jurisdição específica, trata-se de laudo arbitral e não de sentença.

²⁹¹ A decisão de arbitragem deve ser comunicada às autoridades competentes e à pessoa que fez o pedido de arbitragem no prazo de seis meses a contar da data em que o presidente da comissão arbitral notifica por escrito às partes envolvidas de que recebeu todas as informações necessárias para iniciar a consideração do caso. Esse prazo poderá ser estendido mediante prévia comunicação entre as partes.

laudo poderá ser publicado²⁹², preservando-se a identidade do contribuinte ou mesmo excluindo-se qualquer informação que permita identificá-lo.

A publicação do laudo arbitral possui extrema importância, pois, a despeito de tal decisão envolver apenas os Estados Contratantes e o contribuinte, ela pode contribuir para a solução de casos semelhantes, conforme ponderado por Mario Züger²⁹³:

“The awards also have an impact on similar cases affecting taxpayers other than those who applied for arbitration. Taxpayers and the national authorities and courts will carefully take into account the arguments presented by the arbitration body (...). Obviously, these decisions are intended to serve as models or guidelines for the comparable cases.

Moreover, compliance with the awards is advisable from a legal perspective. Although a direct obligation for the contracting states exists only for the particular case decided, the interpretation of the treaty carried out for this particular case must be taken into account in all other comparable case as well. If the arbitration board decides that a certain interpretation is not in conformity with the treaty, a contracting state would commit the same infringement of the treaty if it continued to follow the old approach regardless of the award. There, awards *de facto* have an impact on comparable cases”.

A decisão proferida no âmbito da arbitragem será final, a menos que se verifique que esta não pode ser aplicada por um dos Estados Contratantes, em virtude de violação do parágrafo 5º do artigo 25 da Convenção Modelo da OCDE ou de qualquer norma processual ou procedimental incluída no “Terms of Reference”, sendo que, nesse caso, o procedimento arbitral será considerado como inexistente.

Adicionalmente, na hipótese de, em qualquer momento após a apresentação do pedido de arbitragem e antes de proferido laudo arbitral, as autoridades competentes notificarem por escrito os árbitros acerca da resolução dos conflitos descritos no “Terms

---

²⁹² “39. Decisions on individual cases reached under the mutual agreement procedure are generally not made public. In the case of reasoned arbitral decisions, however, publishing the decisions would lend additional transparency to the process. Also, whilst the decision would not be in any sense a formal precedent, having the material in the public domain could influence the course of other cases so as to avoid subsequent disputes and lead to a more uniform approach to the same issue” (OCDE. *Commentary on Article 25, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. Op. Cit., p. 346).

²⁹³ ZÜGER, Mario. *Arbitration under Tax Treaties. Improving Legal Protection in International Law*. Op. Cit., p. 102.

of Reference”, o caso será considerado resolvido no âmbito de procedimento amigável e nenhuma decisão será proferida.

Ainda de acordo com a orientação da OCDE, as autoridades competentes deverão implementar o laudo arbitral no prazo de 6 (seis) meses a contar de sua comunicação, destacando-se que o descumprimento da decisão arbitral não autoriza o Estado Contratante vencedor buscar a via da execução, mas apenas inicia um novo contencioso internacional, que deve ser solucionado em conformidade com os métodos previstos pelo Direito Internacional²⁹⁴.

Nessa hipótese, os julgadores devem se limitar a analisar o descumprimento da decisão proferida, sem reapreciar o mérito (exceto em casos de suscitação de nulidade da primeira decisão).

6.3. Existência de Cortes Internacionais para solução de conflitos envolvendo convenções internacionais para evitar a dupla tributação.

A despeito da OCDE não tratar especificamente sobre o tribunal arbitral competente para julgamento das controvérsias decorrentes de dupla tributação internacional, os modelos de convenção internacional editados pela Sociedade das Nações em 1928 continham a previsão de submissão dos conflitos envolvendo dupla tributação para julgamento por uma corte permanente preexistente, sendo desnecessária a criação de um tribunal específico.

No Congresso realizado pela *Internacional Fiscal Association*, em 1951, foram discutidas propostas envolvendo a criação de um tribunal internacional tributário

---

²⁹⁴ Confira-se, por relevante, o entendimento de Mario Züger sobre o tema:

“In practice, however, it is possible that a new decision proves necessary, as international law does not provide for an authority that can guarantee the enforcement of the award. Should the party that lost the arbitration procedure refuse to comply with the award, a new international law dispute arises that needs to be resolved by means of peaceful settlement again. Apart from negotiation – the mutual agreement procedure between authorities – the parties may choose to establish another arbitration board or refer the case to an international court (e.g. the ICJ). These bodies, however, can only maintain that the state that lost the case has to comply with the obligations arising from the award. It is conceivable, however, that this state claims avoidance, procedural errors or other reasons for not being bound by the award”. (ZÜGER, Mario. *Arbitration under Tax Treaties. Improving Legal Protection in International Law*. Op. Cit., p. 48).

permanente, a constituição de uma câmara especializada na Corte Internacional de Justiça; ou, ainda, a formação de tribunais regionais tributários, com a eventual possibilidade de recurso a uma câmara especializada na Corte Internacional de Justiça²⁹⁵.

Nesse sentido, havia muita discussão sobre a necessidade de constituição de um tribunal permanente ou *ad hoc*. Alguns autores, como Maarten Ellis²⁹⁶ e John Azzi²⁹⁷, defendiam a necessidade de criação de uma Corte Arbitral Permanente, enquanto outros, como Aurora Ribes Ribes²⁹⁸, sustentavam que a eleição dos árbitros deveria ser feita a partir da análise de cada caso concreto, com a constituição de um tribunal *ad hoc*, que permitiria a redução dos custos envolvidos na constituição de um órgão permanente.

Nos dias atuais, contudo, a tese sobre a necessidade de constituição de um tribunal arbitral específico para julgamento de conflitos envolvendo a dupla tributação internacional não possui muitos adeptos²⁹⁹, sendo que a própria Convenção Modelo da

---

²⁹⁵ “The Congress adopted a resolution, in which was recommended ‘the creation, under the auspices of the most qualified international groups, of a permanent juridical committee which would have as its aims to bring to the attention of the Fiscal Committee of the UN, the claims presented to the which appear well founded and to inform the interested governments’” (LINDENCRONA, Gustaf. “Recent Development of Tax Treaty Arbitration”. Op. Cit., p. 3).

Confira-se, ainda, as considerações realizadas por Zvi Daniel Altman sobre as propostas apresentadas no Congresso da IFA de 1951:

“It is interesting to note that IFA considered three possible alternatives for establishing such international jurisdictions. The first alternative considered was the establishment of a Standing Law Committee. This Committee would hear the parties and provide its opinion. Although the opinion would not be binding, it would nevertheless subject the loser to ‘moral pressure’. The second alternative was the creation of regional tribunals designed to resolve tax disputes among members of specific regions. The third alternative was to have a separate division of the ICJ deal with fiscal cases, granting private parties a stand in the court after exhausting local remedies”. (ALTMAN, Zvi Daniel. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Op. Cit., p. 83).

²⁹⁶ ELLIS, Marteen J.. *Issues in the Implementation of the Arbitration of Disputes Arising under Income Tax Treaties – Response to David Tillinghast*; 2002, p. 101.

²⁹⁷ AZZI, John. *Tackling Tax Treaty Tensions: Time to Think About an International Tax Court*. 1998, p. 349.

²⁹⁸ RIBES RIBES, Aurora. *Compulsory Arbitration as a Last Resort in Resolving Tax Treaty Interpretation Problems. European Taxation*. Amsterdam, 2002, p. 303.

²⁹⁹ Zvi Daniel Altman apresenta uma proposta diferente, defendendo a necessidade de criação de um Tribunal Tributário Internacional para auxiliar as cortes domésticas na solução de controvérsias:

“The most important conclusions of this study is the need for na International Tax Tribunal (ITT). Such a tribunal would be able to realize goals that other forms of dispute resolutions simply cannot offer. Based on the theories presented in Chapter 4, by providing non-binding advisor opinions to domestic courts on issues of tax treaty interpretation and application, the ITT would be able to promote general compliance with treaty obligations. At the same time it would leave countries, through their domestic courts, the ability to maintain their sovereign rights in administering and collecting taxes. Such a system would also be able to enforce its decisions through the power of domestic courts and at the same time provide international coordination in the application of tax treaties. It therefore enjoys the best of both worlds: domestic enforcement mechanisms coupled with the ability to coordinate matters in the international level”. (ALTMAN, Zvi Daniel. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Op. Cit., p. 431).

OCDE não trata da submissão de conflitos a um órgão de julgamento específico, mencionando apenas a constituição de uma comissão arbitral pelos Estados Contratantes envolvidos no litígio³⁰⁰.

Outra forma de solução de conflitos decorrentes de dupla tributação internacional seria, então, a submissão da controvérsia a um tribunal judicial internacional que, de acordo com o entendimento de Mario Züger³⁰¹, nada mais são do que órgãos de arbitragem especiais que possuem uma estrutura pré-estabelecida:

“One could also think of using international courts instead of arbitration boards to settle tax treaty disputes. Both forms of dispute settlement are based on the free consent of the states accepting the jurisdiction of an international body, since current international law does not provide for international jurisdiction against the expressed will of a state. Basically, international courts may be regarded as special arbitration bodies characterized by a predetermined procedural structure. When a state submits to an international court, the composition of the bench and the procedural rules to be applied are determined in advance”.

Assim, a discussão sobre os tribunais internacionais atualmente para obtenção de soluções judiciais se restringe apenas à possibilidade de a controvérsia envolvendo dupla tributação ser submetida às cortes preexistentes, como, por exemplo, a Corte Internacional de Justiça e a Corte Europeia de Justiça, mediante comum acordo entre as partes.

Conforme destacado por Igor Mauler Santiago³⁰², essa opção é muitas vezes criticada em virtude da suposta falta de conhecimento técnico em matéria tributária pelos

---

³⁰⁰ Igor Mauler Santiago menciona algumas características do procedimento arbitral que, supostamente, seriam vantagens em relação à apresentação de recursos a cortes internacionais para a solução de litígios:

“a) a maior flexibilidade procedimental daquela (...);

b) a possibilidade de participação do contribuinte no processo, não prevista nos estatutos das cortes permanentes; e

c) a liberdade dos Estados para convencionarem a não-publicação da decisão, atitude decerto mais compatível com os reclamos do sigilo fiscal. Sendo lido em audiência pública, parece-nos que o acórdão da CIJ não comporte a supressão dos dados do contribuinte que a doutrina recomenda seja feita, para fim de publicação no acordo amigável e no laudo arbitral” (SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos*. Op. Cit., p. 240).

³⁰¹ ZÜGER, Mario. *Arbitration under Tax Treaties. Improving Legal Protection in International Law*. Op. Cit., p. 109.

³⁰² SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos*. Op. Cit., p. 238.

juízes que atuam nas cortes internacionais em atividade, especialmente nas questões envolvendo preços de transferência. Tal censura, contudo, não merece acolhimento.

Com efeito, a Corte Europeia de Justiça tem atuado frequentemente na resolução de conflitos envolvendo questões fiscais, tendo obtido êxito na condução de diversos litígios envolvendo os Estados Membros da Comunidade Europeia, que tem a faculdade de recorrer a este tribunal internacional para resolução de seus conflitos³⁰³.

A título exemplificativo pode-se mencionar a Convenção Internacional celebrada entre Alemanha e Áustria, em 2000, que prevê que os Estados Contratantes, por meio do requerimento do contribuinte, podem apresentar um conflito para a solução pela Corte Europeia de Justiça³⁰⁴.

---

³⁰³ “Community law does not oblige the Member States to settle these disputes before the ECJ but merely offers them the possibility to do so. The ECJ is granted jurisdiction for the case only after the Member States have concluded an arbitration agreement, the Member States are free to decide whether they will make use of the possibility offered by Community law to refer a case to the ECJ for conflict settlement. In the same agreement, they define the limits of the ECJ’s jurisdiction” (ZÜGER, Mario. *Arbitration under Tax Treaties. Improving Legal Protection in International Law*. Op. Cit., p. 114).

A título exemplificativo é possível mencionar o julgamento de alguns casos envolvendo conflitos decorrentes de questões tributárias existentes entre determinados países e a Comissão da Comunidade Europeia, conforme abaixo:

(i.) Case C-600/10: Commission v Germany, Judgment of the Court (Fourth Chamber) of 22 November 2012. “Failure of a Member State to fulfil obligations — Free movement of capital — Taxation of dividends and interest paid to pension funds and pension insurance schemes — Treatment of dividends and interest paid to non-resident institutions — Deduction of operating costs directly linked to the receipt of income in the form of dividends and interest — Burden of proof”;

(ii.) Case C-342/10: Commission v Finland. Judgment of the Court (Fourth Chamber), 8 November 2012. “Failure of a Member State to fulfil obligations — Free movement of capital — Article 63 TFEU — EEA Agreement — Article 40 — Taxation of dividends paid to non-resident pension funds”;

(iii.) Case C-387/11: Commission v Belgium. Judgment of the Court (First Chamber), 25 October 2012. “Failure of a Member State to fulfil obligations — Articles 49 TFEU and 63 TFEU — Articles 31 and 40 of the EEA Agreement — Taxation of income from capital and movable property — Resident and non-resident investment companies — Withholding tax — Setting off of withholding tax — Exemption of income from capital and movable property — Discrimination — Justifications”;

(iv.) Case C-38/10: Commission v Portugal. Judgment of the Court (Fourth Chamber), 6 September 2012. “Failure of a Member State to fulfil obligations — Article 49 TFEU — Tax legislation — Transfer of residence for tax purposes — Transfer of assets — Immediate exit tax” (informação disponível no sítio eletrônico da Corte Europeia de Justiça, http://curia.europa.eu/jcms/jcms/P_106320?rec=RG&jur=C, acessado em 09.09.2014).

De acordo com levantamento efetuado até 2005, foram reportados mais de 100 casos envolvendo a tributação de rendimentos julgados pela Corte Europeia de Justiça, conforme Zvi Daniel Altman, *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Op. Cit., p. 32.

³⁰⁴ Nesse caso específico, conforme destacado por Mario Züger, há a previsão de submissão da arbitragem para apreciação pela Corte Europeia de Justiça:

“The Austrian government policy aims at referring conflicts with EU Member States in connection with tax treaties to the ECJ for arbitration. This proposal was implemented for the first time in the convention signed with Germany in August 2000 and will – subject to further negotiations – also be included in the new treaty

A Corte Internacional de Justiça, por sua vez, possui julgadores capazes de solucionar casos complexos em todas as áreas, sendo admitida, inclusive, a indicação de juízes especializados em direito tributário ou, ainda, a realização de perícia técnica, conforme previsto no artigo 50 de seu estatuto³⁰⁵.

De acordo com previsão contida em seu estatuto, referido tribunal possui competência para solucionar quaisquer questões envolvendo a interpretação de convenções internacionais, controvérsias de direito internacional e aspectos relativos à violação de obrigações impostas em âmbito internacional, desde que haja a concordância dos países envolvidos³⁰⁶.

Nesse sentido, cumpre observar que a Convenção Internacional celebrada entre a Alemanha e a Suécia, em 1992, dispõe que qualquer Estado pode sujeitá-los de forma unilateral à Corte Internacional de Justiça, sendo que, mediante prévio acordo, o conflito também poderá ser submetido à apreciação por um tribunal arbitral³⁰⁷.

---

with Greece” (ZÜGER, Mario. *Arbitration under Tax Treaties. Improving Legal Protection in International Law*. Op. Cit., p. 111).

³⁰⁵ “Article 50.

The Court may, at any time, entrust any individual, body, bureau, commission, or other organization that it may select, with the task of carrying out an enquiry or giving an expert opinion”.

³⁰⁶ “Article 36.

1. The jurisdiction of the Court comprises all cases which the parties refer to it and all matters specially provided for in the Charter of the United Nations or in treaties and conventions in force.

2. The states parties to the present Statute may at any time declare that they recognize as compulsory ipso facto and without special agreement, in relation to any other state accepting the same obligation, the jurisdiction of the Court in all legal disputes concerning:

a. the interpretation of a treaty;

b. any question of international law;

c. the existence of any fact which, if established, would constitute a breach of an international obligation;

d. the nature or extent of the reparation to be made for the breach of an international obligation.

3. The declarations referred to above may be made unconditionally or on condition of reciprocity on the part of several or certain states, or for a certain time.

4. Such declarations shall be deposited with the Secretary-General of the United Nations, who shall transmit copies thereof to the parties to the Statute and to the Registrar of the Court.

5. Declarations made under Article 36 of the Statute of the Permanent Court of International Justice and which are still in force shall be deemed, as between the parties to the present Statute, to be acceptances of the compulsory jurisdiction of the International Court of Justice for the period which they still have to run and in accordance with their terms.

6. In the event of a dispute as to whether the Court has jurisdiction, the matter shall be settled by the decision of the Court”.

³⁰⁷ “Art. 41, paragraph 5. The provisions of Chapters I, II and IV of the European Convention on the Peaceful Settlement of Disputes of 29 April 1957 shall be applied to settle international conflicts arising under this Convention. Notwithstanding the procedure provided herein, the Contracting States may agree, however, to submit a dispute to an arbitral tribunal, whose decision shall be binding. Such court of arbitration shall be composed of professional judges of the Contracting States, third States or international

Conforme ressaltado acima, diferentemente do que ocorre quando da constituição de uma comissão arbitral específica para julgamento de um conflito decorrente de dupla tributação, na hipótese de submissão de conflitos para apreciação pela Corte Europeia de Justiça ou pela Corte Internacional de Justiça os Estados Contratantes deverão aceitar as regras previamente impostas pelos estatutos de referidos tribunais³⁰⁸.

O Estatuto da Corte Europeia de Justiça dispõe que este tribunal será composto por juízes, com elevada qualificação e reconhecimento, indicados pelos governos dos Estados Membros da União Europeia pelo mandato de 6 (seis) anos³⁰⁹.

Em regra geral, os procedimentos perante a Corte Europeia de Justiça são públicos, todavia, há a possibilidade de sigilo, com a supressão dos nomes das partes envolvidas, para preservar o sigilo fiscal exigido pela legislação de cada um dos países.

O direito de participação e apresentação de informações e documentos é restrito aos Estados litigantes, sendo que o contribuinte pode ser ouvido como testemunha para elucidação de alguns fatos e, excepcionalmente, pode atuar como interveniente ou terceira parte.

A Corte Internacional de Justiça também será composta por 15 (quinze) membros, devidamente qualificados, que serão eleitos pela Assembleia Geral da

---

organizations. Its proceedings shall follow internationally recognized principles. The persons concerned in the case shall have the full right to be heard and to submit their own requests. The decision of the court shall be made on the basis of the provisions of agreements in force between both Contracting States and of the general international law; a decision *ex aequo et bono* shall not be allowed. As long as no agreement has been reached to resort to a court of arbitration and its composition, each Contracting State may proceed in accordance with the first sentence”.

³⁰⁸ “The Statutes of the ECJ and the ICJ determine the rules according to which the respective Court is to be composed and the procedure to be followed. States that agree to submit a dispute to one of the courts have to accept the court organization and the procedural rules laid down in its statute. From the point of view of the parties, the court’s composition and procedural rules are already fixed in advance, while in the case of arbitration the parties must define the establishment, composition and procedural rules of arbitration board themselves” (Mario Züger. *Arbitration under Tax Treaties. Improving Legal Protection in International Law*. Op. Cit., p. 126).

³⁰⁹ “The Court of Justice is composed of 28 Judges and nine Advocates General. The Judges and Advocates General are appointed by common accord of the governments of the Member States after consultation of a panel responsible for giving an opinion on prospective candidates’ suitability to perform the duties concerned. They are appointed for a term of office of six years, which is renewable. They are chosen from among individuals whose independence is beyond doubt and who possess the qualifications required for appointment, in their respective countries, to the highest judicial offices, or who are of recognised competence” (conforme informação extraída do sítio eletrônico da Corte Europeia de Justiça, http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7024/, acessado em 09.09.2014).

Organização das Nações Unidas e pelo Conselho de Segurança, conforme previsto no artigo 4º de seu estatuto³¹⁰. Note-se, contudo, que referido tribunal permite que as partes envolvidas tenham, de certa forma, influência sobre a composição da câmara julgadora, vez que em determinado litígio específico é admitido que os Estados envolvidos nomeiem um juiz *ad hoc*, desde que nenhum membro desse país integre o órgão julgador³¹¹.

Os procedimentos perante a Corte Internacional de Justiça comumente abrangem (i.) uma parte escrita, com a comunicação entre as partes, apresentação de memoriais e outros documentos pertinentes, e (ii.) outra oral, com a oitiva de testemunhas, peritos e partes envolvidas.

Cumprе ressaltar, ainda, que a jurisdição da Corte Europeia de Justiça e da Corte Internacional de Justiça limita-se a resolução de controvérsias decorrentes da interpretação e aplicação das convenções internacionais, de modo que estes órgãos apenas poderão avaliar se a tributação debatida está ou não em conformidade com as disposições da convenção, sendo incompetentes para adotar medidas unilaterais para afastar a dupla tributação³¹².

---

³¹⁰ “Article 4.

1. The members of the Court shall be elected by the General Assembly and by the Security Council from a list of persons nominated by the national groups in the Permanent Court of Arbitration, in accordance with the following provisions.

2. In the case of Members of the United Nations not represented in the Permanent Court of Arbitration, candidates shall be nominated by national groups appointed for this purpose by their governments under the same conditions as those prescribed for members of the Permanent Court of Arbitration by Article 44 of the Convention of The Hague of 1907 for the pacific settlement of international disputes.

3. The conditions under which a state which is a party to the present Statute but is not a Member of the United Nations may participate in electing the members of the Court shall, in the absence of a special agreement, be laid down by the General Assembly upon recommendation of the Security Council”.

³¹¹ “Article 31.

1. Judges of the nationality of each of the parties shall retain their right to sit in the case before the Court.

2. If the Court includes upon the Bench a judge of the nationality of one of the parties, any other party may choose a person to sit as judge. Such person shall be chosen preferably from among those persons who have been nominated as candidates as provided in Articles 4 and 5.

3. If the Court includes upon the Bench no judge of the nationality of the parties, each of these parties may proceed to choose a judge as provided in paragraph 2 of this Article.

4. The provisions of this Article shall apply to the case of Articles 26 and 29. In such cases, the President shall request one or, if necessary, two of the members of the Court forming the chamber to give place to the members of the Court of the nationality of the parties concerned, and, failing such, or if they are unable to be present, to the judges specially chosen by the parties”.

³¹² “Therefore, the judgments apply only at the international Law level in the first place. The court decision itself is thus not suitable to be directly enforced against the taxpayer or to settle claims in favour of the taxpayer. It is left to the respective administrative, or judicial or even legislative bodies of the state violating the treaty to draw the consequences from the court’s decision. The losing state must itself provide

O recurso aos tribunais internacionais como a Corte Europeia de Justiça e a Corte Internacional de Justiça é, portanto, mais um recurso à disposição dos países para a resolução de conflitos decorrentes de dupla tributação internacional, em adição à arbitragem.

6.4. Execução das decisões arbitrais e judiciais fundadas em conflitos decorrentes de convenções internacionais para evitar a dupla tributação.

Outro tema recorrente envolvendo as decisões arbitrais e judiciais relativas a conflitos de dupla tributação internacional se refere aos eventuais procedimentos a serem adotados para a sua execução específica.

Com efeito, as comissões arbitrais ou tribunais internacionais possuem competência apenas para julgar os casos submetidos a sua apreciação, sendo inadmitida a sua execução diretamente por esses órgãos.

Exatamente nesse sentido, Mario Züger³¹³ dispõe que, exceto se houver previsão específica em contrário, o laudo arbitral ou judicial não possui efeitos diretos sobre a dupla tributação, não permitindo, por si só, a anulação de lançamentos fiscais ou mesmo a restituição de valores devidos ao contribuinte.

Em princípio, portanto, as decisões proferidas por comissões arbitrais ou tribunais internacionais apenas indicarão a existência de tributação em desconformidade com a convenção internacional, sendo atribuída aos Estados Contratantes a responsabilidade por sua aplicação interna, mediante a celebração de um procedimento amigável específico para esse fim³¹⁴. A única exceção se aplica ao caso em que a decisão

---

the means to ensure that compliance with the treaty is restored. By accepting the international courts, the contracting states undertake the obligation under international law to ensure that the tax treaty is applied in compliance with the court's decision" (ZÜGER, Mario. *Arbitration under Tax Treaties. Improving Legal Protection in International Law*. Op. Cit., p. 138).

³¹³ ZÜGER, Mario. *Arbitration under Tax Treaties. Improving Legal Protection in International Law*. Op. Cit., p. 50 e 52 e 138 e 139.

³¹⁴ "(...) a incorporação do resultado da arbitragem poderia ser feita por meio de mútuo acordo entre as autoridades competentes no prazo de 6 (seis) meses contados da data em que forem comunicadas do resultado da arbitragem (...), reproduzindo-se o resultado do processo arbitral na forma de procedimento amigável, devidamente internalizado pelos Estados em suas jurisdições" (MONTEIRO, Alexandre Luiz

proferida é meramente declaratória, inexistindo, assim, a obrigatoriedade de sua execução, mas simplesmente a determinação de sua observação pelas autoridades administrativas e pelos juízes nacionais quando da avaliação dos casos.

Considerando-se que a aplicação das decisões arbitrais e judiciais fica a cargo dos Estados Contratantes envolvidos, cumpre observar se a convenção internacional celebrada ou mesmo o direito interno dos países envolvidos contém disposição expressa sobre a sua forma de execução.

Em alguns casos, pode ser questionada a necessidade de ‘inclusão’ de referida decisão no âmbito interno para a sua efetiva execução, seja através de homologação da sentença estrangeira pelos tribunais nacionais³¹⁵ ou, ainda, mediante acordo específico celebrado entre os Estados envolvidos para esse fim.

Na hipótese de o Estado Contratante vencido se negar a dar cumprimento à decisão proferida em âmbito internacional, o contribuinte afetado pode tentar buscar a execução da sentença através de mecanismos previstos em sua legislação interna e, ainda, se esforçar para obter uma compensação pelos danos sofridos perante o Estado inadimplente³¹⁶.

O Estado Contratante vencedor também não possui recursos suficientes para forçar efetivamente o cumprimento de decisão arbitral ou judicial, sendo que, na impossibilidade de sua execução, deve ser admitido o início de um novo contencioso,

---

Moraes do Rêgo. *A arbitragem como mecanismo suplementar de solução de controvérsias nos acordos contra a bitributação celebrados pelo Brasil*. Op. Cit., p. 273).

³¹⁵ Os artigos 34 e 35, da Lei n.º 9.307, de 23.09.1996, dispõem que a sentença arbitral estrangeira será reconhecida ou executada no Brasil em conformidade as disposições contidas nos acordos internacionais com eficácia no ordenamento interno e, na sua ausência, estritamente de acordo com os termos de referida lei. Ademais, a sentença arbitral estrangeira está sujeita à homologação do Supremo Tribunal Federal. Conforme defendido por Igor Mauler Santiago, contudo, referidos dispositivos apenas se referem à homologação de sentença estrangeira, não se aplicando para aquelas internacionais ou interestatais advindas de acordos internacionais celebrados entre Estados Contratantes (SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos*. Op. Cit., p. 262.). Tal assunto será detalhadamente discutido no Capítulo 7. do presente estudo.

³¹⁶ Tal entendimento é exposto por Sergio André Rocha, nos seguintes termos:

“(…) uma vez submetida a questão à arbitragem, o Estado perdedor encontra-se efetivamente vinculado à decisão, de forma que o descumprimento da mesma será não apenas um ilícito internacional, mas também, como aponta Igor Mauler Santiago, tendo por base o direito brasileiro, pode ensejar para o contribuinte prejudicado a utilização das cortes domésticas deste país com vistas a obrigá-lo a cumprir a decisão ou obter o justo ressarcimento pelo ilícito cometido”. (ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Op. Cit., p. 223).

buscando soluções por meio da adoção de um dos métodos previstos no Direito Internacional Público. Nas hipóteses em que o inadimplemento do Estado Contratante perdedor for absoluto poderá ocorrer a denúncia da convenção internacional, afetando todos os contribuintes dos Estados Contratantes envolvidos.

Conforme exaustivamente mencionado no presente capítulo, a decisão proferida por comissão arbitral ou tribunal internacional é definitiva, de modo que, em princípio, o contribuinte que se sentir lesado ou o Estado Contratante vencido não podem buscar auxílio nos tribunais internos, exceto nos casos em que houver “a corrupção dos árbitros, a decisão de questões alheias ao pedido (*ultra petita* ou *extra petita*), a falta de fundamentação e o desrespeito ao contraditório”³¹⁷, como ocorre nas arbitragens privadas³¹⁸.

Sergio André Rocha, por sua vez, entende que, no Brasil, em tese, o contribuinte poderia recorrer aos tribunais pátrios, com fundamento no inciso XXXV, do artigo 5º, da Constituição Federal, que dispõe que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito³¹⁹. Tal argumento, contudo, não merece prosperar, pois, a partir do momento em que os Estados Contratantes e o contribuinte concordaram em submeter à controvérsia ao julgamento por uma comissão arbitral ou um tribunal internacional, houve um acordo entre as partes envolvidas, que deve ser respeitado em face do princípio da boa-fé e do *pacta sunt servanda*.

---

³¹⁷ SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos*. Op. Cit., p. 267.

³¹⁸ “Em casos muito especiais, a sentença arbitral pode ser considerada sem eficácia e não obrigatória. Em geral, admite-se que isso suceda: 1º) quando o árbitro ou o tribunal exceder, evidentemente, os seus poderes; 2º) quando a sentença for o resultado da fraude ou da deslealdade do árbitro ou dos árbitros; 3º) quando a sentença tiver sido pronunciada por árbitro ou árbitros em situação de incapacidade, de fato ou de direito; 4º) quando uma das partes não tiver sido ouvida, ou tiver sido violado algum outro princípio fundamental do processo. A estes quatro casos poderá talvez ser acrescentado o da ausência de motivação da sentença” (ACCIOLY, Hildebrando, SILVA, G.E. do Nascimento, CASELLA, Paulo Borba. *Manual de Direito Internacional Público*. Op. Cit., p. 862).

Nesse sentido, ainda, cumpre mencionar que a Lei n.º 9.307/1996, que trata da adoção da arbitragem no Brasil, prevê, em seu artigo 32, que a sentença arbitral será nula nas seguintes hipóteses: (i.) for nulo o compromisso arbitral; (ii.) for proferida por sujeito que não poderia ser árbitro; (iii.) não contiver os requisitos obrigatórios (quais sejam, o relatório, que conterá os nomes das partes e um resumo do litígio; os fundamentos da decisão, onde serão analisadas as questões de fato e de direito, mencionando-se, expressamente, se os árbitros julgaram por equidade; o dispositivo, em que os árbitros resolverão as questões que lhes forem submetidas e estabelecerão o prazo para o cumprimento da decisão, se for o caso; e a data e o lugar em que foi proferida; (iv.) for proferida fora dos limites da convenção de arbitragem; (v.) não decidir todo o litígio submetido à arbitragem; (vi.) houver comprovação de que foi proferida por prevaricação, concussão ou corrupção passiva; (vii.) for proferida fora do prazo; ou (viii.) forem desrespeitados os princípios do contraditório, da igualdade das partes, da imparcialidade do árbitro e de seu livre convencimento.

³¹⁹ ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Op. Cit., p. 224.

Por fim, cumpre mencionar que os Estados Contratantes podem negociar entre si uma solução diversa daquela proferida por meio da sentença arbitral, desde que haja o consentimento de todas as partes envolvidas, especialmente considerando a existência de legítima expectativa no seu cumprimento³²⁰.

---

³²⁰ SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional. Métodos de Solução de Conflitos*. Op. Cit., p. 268.

7. POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO PROCEDIMENTO AMIGÁVEL E DA ARBITRAGEM NAS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO CELEBRADAS PELO BRASIL.

7.1. Dificuldades e possíveis soluções que permitam a utilização concreta dos métodos.

Conforme discutido nos capítulos anteriores, a Convenção Modelo da OCDE prevê a adoção do procedimento amigável e da arbitragem para a solução de controvérsias envolvendo a dupla tributação internacional.

O Brasil, contudo, além de não se utilizar do procedimento amigável, também não incluiu a arbitragem nos acordos celebrados até o presente momento, a despeito de existir legislação interna específica para tratar desse mecanismo para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis (Lei n.º 9.307/1996)³²¹.

Nesse sentido, frequentemente são mencionadas dificuldades que supostamente entrariam em confronto com as disposições contidas na legislação brasileira, impedindo a adoção dessas sistemáticas de resolução de conflitos pelas autoridades brasileiras.

Cumprе ressaltar, todavia, que o procedimento amigável, a despeito de não ter sido ainda utilizado no Brasil³²², está previsto em todas as convenções internacionais

---

³²¹ Houve muita discussão sobre a possibilidade de aplicação do procedimento arbitral para a resolução de conflitos envolvendo matéria tributária quando da publicação de referida lei. A despeito dos intensos debates sobre o tema, conclui-se pela necessidade de previsão específica para sua utilização no âmbito fiscal.

³²² Foi identificado um precedente no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que trata de conflito de bitributação decorrente de dupla residência no Brasil e Japão, sendo reconhecida a impossibilidade de exclusão da tributação em virtude a ausência de celebração de procedimento amigável:

“OMISSÃO DE RENDIMENTOS. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO DE RECURSOS DEPOSITADOS EM CONTAS SITUADAS NO EXTERIOR. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DE QUE PARTE DESTES RECURSOS SE DESTINAVA A PESSOA JURÍDICA. PROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO. Havendo, *in casu*, a comprovação de que o contribuinte detinha recursos depositados em contas situadas no exterior, posteriormente transferidos para o Brasil, e, mais ainda, não tendo o contribuinte logrado comprovar que a integralidade dos recursos se destinava à pessoa jurídica situada no Brasil, é cabível a tributação efetuada pela fiscalização no que atine à diferença entre os recursos transferidos para o Brasil, e aqueles efetivamente repassados para a referida pessoa jurídica.

celebradas por nosso país, sendo indiscutível, portanto, a sua legalidade e constitucionalidade³²³.

A discussão sobre a capacidade da administração pública ingressar em uma arbitragem também foi superada³²⁴, vez que, desde que haja expressa previsão legal, os

---

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DUPLICIDADE DE RESIDÊNCIAS NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO INTERNA DO BRASIL E DO JAPÃO (*DUAL RESIDENCE*). AUSÊNCIA DE PREVISÃO NO ACORDO DE BITRIBUTAÇÃO CELEBRADO DE CLÁUSULAS DE DESEMPATE (*TIE-BREAKER RULES*). CONFLITO DE RESIDÊNCIAS QUE, NOS TERMOS DO ART. 4(2), DEVERIA SER SOLUCIONADO POR PROCEDIMENTO AMIGÁVEL. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ACORDO. Sendo certo que as legislações dos Estados contratantes, a saber, Brasil e Japão, aplicadas em consonância com o artigo 4º do acordo de bitributação celebrado, qualificam o contribuinte como residente, caberia a instauração de procedimento amigável para, nos termos do acordo, solucionar o impasse, permitindo a alocação dos recursos de acordo com as espécies de rendimentos previstas no tratado (conceitos-quadros). Inexistindo mútuo entendimento entre as Partes, pois, não há fundamento para a compensação do imposto recolhido no Japão. (...)” (Processo Administrativo n.º 13808.005919/2001-35, Acórdão n.º 2101-000.858, Segunda Seção de Julgamento, Relator Alexandre Naoki Nishioka, j. em 21.1.2010).

³²³ Conforme ressaltado por Sérgio André Rocha, na hipótese de adoção do procedimento amigável:

“ (...) todo o procedimento se daria integralmente dentro dos marcos legais, sem que haja espaço para se argumentar que o ente tributante está deixando de aplicar a lei ao caso concreto, ou renunciando ao crédito tributário. (...) a desconsideração da interpretação conjunta dos Estados contratantes significará, muito provavelmente, a opção pela dupla tributação ou a dupla isenção, os quais não representam as finalidades da regra de Direito Internacional”. (ROCHA, Sérgio André. “Soluções de Divergências Hermenêuticas nos Tratados Internacionais Tributários”. Op. Cit., p. 201 e 207).

³²⁴ No âmbito do Agravo Regimental em Mandado de Segurança n.º 11.308, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça teve a oportunidade de analisar a possibilidade de adoção da arbitragem para a solução de controvérsia envolvendo a administração pública no âmbito interno. Confira-se, por relevante, um trecho da ementa de referido julgado:

“4. O STF, sustenta a legalidade do juízo arbitral em sede do Poder Público, consoante precedente daquela corte acerca do tema, in ‘Da Arbitrabilidade de Litígios Envolvendo Sociedades de Economia Mista e da Interpretação de Cláusula Compromissória’, publicado na Revista de Direito Bancário do Mercado de Capitais e da Arbitragem, Editora Revista dos Tribunais, Ano 5, outubro - dezembro de 2002, coordenada por Arnold Wald, e de autoria do Ministro Eros Grau, esclarece às páginas 398/399, in litteris: ‘Esse fenômeno, até certo ponto paradoxal, pode encontrar inúmeras explicações, e uma delas pode ser o erro, muito comum de relacionar a indisponibilidade de direitos a tudo quanto se puder associar, ainda que ligeiramente, à Administração’. Um pesquisador atento e diligente poderá facilmente verificar que não existe qualquer razão que inviabilize o uso dos tribunais arbitrais por agentes do Estado. Aliás, os anais do STF dão conta de precedente muito expressivo, conhecido como ‘caso Lage’, no qual a própria União submeteu-se a um juízo arbitral para resolver questão pendente com a Organização Lage, constituída de empresas privadas que se dedicassem a navegação, estaleiros e portos. A decisão nesse caso unanimemente proferida pelo Plenário do STF é de extrema importância porque reconheceu especificamente ‘a legalidade do juízo arbitral, que o nosso direito sempre admitiu e consagrou, até mesmo nas causas contra a Fazenda’. Esse acórdão encampou a tese defendida em parecer da lavra do eminente Castro Nunes e fez honra a acórdão anterior, relatado pela autorizada pena do Min. Amaral Santos. Não só o uso da arbitragem não é defeso aos agentes da administração, como, antes é recomendável, posto que privilegia o interesse público, (...) (grifou-se)

(...)

11. Destarte, é assente na doutrina que ‘Ao optar pela arbitragem o contratante público não está transigindo com o interesse público, nem abrindo mão de instrumentos de defesa de interesses públicos, está, sim, escolhendo uma forma mais expedita, ou um meio mais hábil, para a defesa do interesse público. Assim como o juiz, no procedimento judicial deve ser imparcial, também o árbitro deve decidir com imparcialidade. O interesse público não se confunde com o mero interesse da Administração ou da Fazenda

Estados Contratantes, como sujeitos de direito no âmbito internacional, podem adotar a arbitragem para a resolução de seus conflitos, conforme, inclusive, verificado no âmbito do Mercosul³²⁵.

Feitas essas considerações, destaca-se que dentre os problemas comumente apontados para o emprego do procedimento amigável e da arbitragem estão os seguintes: (i.) violação ao princípio da legalidade, conforme previsão contida no artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, e artigo 97, do Código Tributário Nacional; (ii.) indisponibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 3º, do Código Tributário Nacional; (iii.) impossibilidade de renúncia de receitas, nos termos da Lei Complementar n.º 101, de 04.05.2000; (iv.) ilegitimidade dos acordos ou sentenças arbitrais obtidas em virtude da ausência de seu referendo e aprovação pelo Congresso Nacional e pelo Presidente da República, nos termos do artigo 49, inciso I, e artigo 84, inciso VIII, da Constituição Federal; e (v.) impossibilidade de exclusão da apreciação do poder judiciário de lesão ou ameaça ao direito, como previsto no artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal.

Pública; o interesse público está na correta aplicação da lei e se confunde com a realização correta da Justiça”. (grifou-se) (In artigo intitulado ‘Da Validade de Convenção de Arbitragem Pactuada por Sociedade de Economia Mista’, de autoria dos professores Arnold Wald, Athos Gusmão Carneiro, Miguel Tostes de Alencar e Ruy Janoni Doutrado, publicado na Revista de Direito Bancário do Mercado de Capitais e da Arbitragem, nº 18, ano 5, outubro-dezembro de 2002, página 418).

12. Em verdade, não há que se negar a aplicabilidade do juízo arbitral em litígios administrativos, em que presente direitos patrimoniais do Estado, mas ao contrário, até mesmo incentivá-la, porquanto mais célere, nos termos do artigo 23 da Lei 8987/95, que dispõe acerca de concessões e permissões de serviços e obras públicas, que prevê em seu inciso XV, entre as cláusulas essenciais do contrato de concessão de serviço público, as relativas ao ‘foro e ao modo amigável de solução de divergências contratuais’ (...).

15. É cediço que o juízo arbitral não subtrai a garantia constitucional do juiz natural, ao contrário, implica realizá-la, porquanto somente cabível por mútua concessão entre as partes, inaplicável, por isso, de forma coercitiva, tendo em vista que ambas as partes assumem o ‘risco’ de serem derrotadas na arbitragem. Precedente: Resp nº 450881 de relatoria do Ministro Castro Filho, publicado no DJ 26.05.2003” (Agravo Regimental em Mandado de Segurança n.º 11.308, 1ª Seção, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 28.06.2006).

³²⁵ Nesse sentido, cumpre mencionar que o artigo 1º, da Lei n.º 9.307/1996, dispõe que todas as pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir seus conflitos, conforme ensinamento de Hely Lopes Meirelles:

“Se é verdade que na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza, enquanto que na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, a Lei 9.307/1996. Permitiu expressamente a *todas as pessoas capazes de contratar* (aí incluindo-se a Administração Pública direta e indireta) a possibilidade de se valerem da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis. Autorização legal, portanto, existe. Facultativa é a sua utilização” (MEIRELLES, Hely Lopes. *Licitação e Contrato Administrativo*. 13ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 249).

7.1.1. Violação ao princípio da legalidade.

Um argumento comumente utilizado para afastar o emprego do procedimento amigável e da arbitragem nas convenções internacionais celebradas pelo Brasil é a suposta violação do princípio da legalidade, em virtude da ausência de sua instituição por meio de lei complementar³²⁶.

Com efeito, o artigo 146, inciso III, alínea 'b', da Constituição Federal³²⁷, dispõe que compete somente à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. O artigo 97, inciso VI, do Código Tributário Nacional³²⁸, por sua vez, dispõe que somente a lei pode estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários.

Dessa forma, como o procedimento amigável e a arbitragem podem, em tese, atuar como medidas de 'extinção' de uma obrigação tributária, há críticas acerca da validade de sua instituição por meio de convenção internacional para evitar a dupla tributação em suposta violação ao princípio da legalidade que exige lei complementar.

Confira-se, a respeito desse tema, o entendimento manifestado por Daniel Vitor Berllan, que defende que a legislação nacional não permite que a autoridade fiscal brasileira, por meio da adoção de algum desses métodos, disponha de sua competência tributária, em virtude dos princípios que regem a sua atividade, nos seguintes termos³²⁹:

---

³²⁶ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. "A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro". In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Veloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 51.

³²⁷ "Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários".

³²⁸ "Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: (...)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades".

³²⁹ BELLAN, Daniel Vitor. "Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária". Op. Cit., p. 661 e 662.

“Entendemos, porém, que esta obrigatoriedade de observação do procedimento amigável pelo Fisco não encontra fundamento em nosso País, tendo em vista a imperatividade do princípio da legalidade, inclusive para efeito de dispensa da exigência de tributos. Em outras palavras, não poderá o representante brasileiro dispor ou abrir mão de competência tributária quando da negociação travada no procedimento amigável com outro estado contratante, ainda que isso se dê em razão de problemas de interpretação do acordo. Assim, entendemos que o Fisco não estará vinculado a entendimento tendente a dispensar o recolhimento de tributo, manifestado em procedimento amigável, quando outra interpretação do acordo de bitributação também se mostrar factível (e isto normalmente ocorrerá, caso contrário, não seria nem mesmo hipótese de instalação de procedimento amigável)”.

A despeito do entendimento acima exposto, que é possível sustentar que o procedimento amigável e a arbitragem não consistem em causas efetivas de extinção da obrigação tributária, mas tão somente um meio pelo qual se introduz uma norma individual e concreta no sistema jurídico, atuando como um veículo por meio do qual pode se atestar a extinção de referida obrigação³³⁰.

Através desse raciocínio, os métodos previstos no artigo 25 da Convenção Modelo da OCDE atuariam apenas como uma “forma” de extinção da obrigação tributária, mas não sua “causa” efetiva (a sua causa de extinção seria, por exemplo, a ausência de competência de determinado Estado Contratante para tributar os rendimentos auferidos pelo contribuinte residente em outro Estado).

Não bastasse isso, não é possível sustentar a violação ao princípio da legalidade, vez que a aplicação desses mecanismos nos casos envolvendo conflitos de dupla tributação internacional é devidamente autorizada através de convenções internacionais celebradas entre os Estados Contratantes, que, no caso do Brasil, são devidamente incorporadas no ordenamento pátrio, se sobrepondo sobre a legislação interna em

---

³³⁰ “Dessa forma, precisamente pelo fato de que a arbitragem é uma ‘forma’ de extinção do crédito tributário e não uma ‘causa’, que entendemos ser desnecessária a edição de lei complementar, com base no art. 146, III, b, da CF/1988, para tratar de tal tema, uma vez que a arbitragem é verdadeiro procedimento pelo qual se veiculará a causa da extinção do mencionado crédito tributário, cada ente político poderá regular o seu procedimento arbitral em matéria tributária, assim como ocorre com o procedimento ou processo administrativo tributário, que difere no âmbito federal, estadual e municipal”. (MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. “Direito Tributário e Arbitragem: uma análise da possibilidade e dos óbices ao juízo arbitral em matéria tributária no Brasil”. In: *Revista de Arbitragem e Mediação* n.º 23. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 82).

decorrência de sua especialidade (conforme disposto no artigo 98, do Código Tributário Nacional)³³¹.

7.1.2. Indisponibilidade do crédito tributário.

A indisponibilidade do crédito tributário, por sua vez, envolve a impossibilidade de a Fazenda Pública decidir pela conveniência e oportunidade de demandar o recolhimento do montante de tributo que entende devido.

Com efeito, nos termos do artigo 3º, do Código Tributário Nacional³³², o tributo é definido como uma prestação pecuniária compulsória instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Da mesma forma, o seu artigo 142³³³, dispõe que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional do agente arrecadador. Assim, as autoridades fiscais competentes são obrigadas a exigir o recolhimento dos tributos devidos em todas as situações legalmente previstas em decorrência da indisponibilidade do crédito tributário.

Considerando que, com a adoção do procedimento amigável ou da arbitragem, o Brasil pode sair ‘formalmente’ vencido de uma disputa envolvendo tributação internacional, questiona-se se os métodos empregados não teriam como consequência a renúncia fiscal, ainda que implícita, do crédito tributário, em desrespeito ao princípio de sua indisponibilidade, conforme ressaltado por Luis Eduardo Schoueri³³⁴:

---

³³¹ Heleno Taveira Torres possui o entendimento de que a instituição da arbitragem prescinde de lei complementar, conforme discutido em seu estudo “Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 86, São Paulo: Malheiros, 2002, p. 59.

³³² “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

³³³ “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

³³⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Arbitragem no Direito Tributário Internacional”. Op. Cit., p. 310.

“Nas críticas ao procedimento amigável e à arbitragem, defende-se que, ao negociar com o outro Estado Contratante, as autoridades brasileiras poderiam estar abrindo mão de tributação, em tese, devida aos cofres públicos, ainda que se reconheça que tal montante decorra de uma interpretação errônea do Fisco brasileiro a respeito de dispositivos de determinado acordo de bitributação, em face da irrenunciabilidade do crédito tributário, tais procedimentos configurar-se-iam ilegais”.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado defende que a arbitragem em âmbito tributário somente poderia ser utilizada de forma excepcional, mediante previsão legal específica³³⁵. Confira-se:

“(...) a arbitragem não se mostra adequada para a solução de conflitos na relação tributária. Embora se possa considerar que o direito do contribuinte, de somente ser compelido a pagar o tributo legalmente devido, é um direito disponível e de natureza patrimonial, não se pode esquecer que o direito da Fazenda de arrecadar o tributo legalmente devido, é um direito indisponível, pelo menos quando como tal se considere o direito do qual o agente estatal não pode abrir mão, a não ser em condições excepcionais e pela forma especialmente para esse fim estabelecida”.

Ocorre, contudo, que, conforme destacado por Heleno Taveira Torres, o artigo 3º, do Código Tributário Nacional, prevê apenas a indisponibilidade da atividade de cobrança do crédito tributário, o que não significa que o próprio crédito seria indisponível³³⁶.

Adicionalmente, não há como tratar de renúncia ao crédito tributário se a sua própria existência se mostra duvidosa em razão da existência de normas gerais e abstratas, da indeterminação da convenção internacional ou mesmo dos fatos envolvidos³³⁷. Com

---

³³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. “Transação e Arbitragem no âmbito tributário”. In: *Revista Fórum de Direito Tributário* n.º 28, Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 69.

³³⁶ TORRES, Heleno Taveira. “Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa”. Op. Cit., p. 56.

³³⁷ Confira-se, por relevante, o entendimento de Sergio André Rocha sobre referido tema:

“Na verdade, é importante lembrar que a utilização de meios alternativos para a solução de controvérsias fiscais surge exatamente como um instrumento de superação do fenômeno da complexidade fiscal, a qual é decorrente da utilização de conceitos ambíguos e indeterminados no campo tributário, bem como da incerteza muitas vezes fomentada pela própria legislação (seja interna, seja internacional).

Dessa forma, não se fala no uso de meios alternativos em situações em que não há dúvidas quanto à existência do crédito tributário (ou seja, em que se encontra presente a harmonia hermenêutica), mas sim apenas nos casos em que a mesma seja duvidosa em razão de indeterminação do texto legal ou dos fatos

efeito, se há dúvidas acerca da competência de cada um dos Estados Contratantes no que diz respeito à tributação de determinado rendimento, como é possível defender que a conclusão de um procedimento amigável ou mesmo a obtenção de uma sentença arbitral tem o poder de extinguir um crédito³³⁸?

Não bastasse isso, ainda que se entenda tratar de crédito tributário devidamente constituído, alguns autores, como Paulo de Barros Carvalho³³⁹ e Luís Eduardo

---

envolvidos)” (ROCHA, Sergio André. “Soluções de Divergências Hermenêuticas nos Tratados Internacionais Tributários”. Op. Cit., p. 199).

O mesmo entendimento é exposto por José Juan Ferreiro Lapatza:

“O que ocorre é que toda lei tem um âmbito possível de interpretação e todo fato ou caso concreto tem um âmbito possível de percepção. Nesse âmbito – em ocasiões muito amplo, em ocasiões praticamente inexistente – movem-se os acordos a que estamos nos referindo.

Somente quando há incertezas a respeito da lei ou a respeito dos fatos podem tais acordos serem inseridos no procedimento de aplicação da lei e são conformes com a lei e o Direito.

Por isso, tais acordos têm um indubitável caráter transacional, possibilitando ao mesmo tempo – através precisamente da transação – a mais estrita e rigorosa aplicação da lei” (LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Solución Convencional de Conflictos en el Ámbito Tributario: una Propuesta Concreta*, 2004, p. 301).

Adicionalmente, Heleno Taveira Torres dispõe o quanto segue:

“Temos para nós que o legislador detém, sim, a liberdade constitucional para proceder à identificação de métodos alternativos para extinção do crédito tributário, mediante solução de controvérsias em matéria tributária, ao tempo em que, ao fazê-lo, deverá predispor, de modo claro, os limites que permitirão aos contribuintes e à Administração alcançarem bem êxito na resolução de conflitos que tenham como objeto matéria de difícil delimitação ou cujas provas apresentadas não permitam a formação de um juízo consistente para identificar a proporção da ocorrência factual ou mesmo a correta quantificação da base de cálculo do tributo. Havendo dificuldades nesses processos lógicos de subsunção, poderia ser útil a utilização de algum desses mecanismos. Fartos são os exemplos. Ajustes de pauta de valores, definição de preços de mercado, quando não tenha elementos convincentes para aferir sua quantificação, valor de intangíveis, hipóteses de cabimento de analogia e equidade, no espaço autorizado pelo ordenamento (art. 108, do CTN), dentre outros, demonstram que há espaço para decisões arbitrais, transações ou conciliações judiciais, a depender do estágio de interferência do procedimento. Em nenhum desses casos se está abandonando o espaço da legalidade. Ao contrário, com a lei, criando condições para que se alcance uma posição de justiça sobre os elementos concretos da situação conflitiva, regula-se o modo adequado para solução do conflito e consequente extinção do crédito tributário sem demoras ou excesso de procedimentos”. (TORRES, Heleno Taveira. “Princípio de segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários”. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Veloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 305 e 306).

³³⁸ Nesse sentido, é relevante apresentar o raciocínio desenvolvido por Luís Eduardo Schoueri:

“Acaso se ousaria alegar estivesse a Administração abrindo mão de um crédito tributário quando um tribunal administrativo decide pela improcedência de uma autuação e cancelamento do lançamento? Mais uma vez, ter-se-ia que a Administração apenas estaria cumprindo a lei, submetendo a questão ao crivo de um órgão administrativo superior. A decisão deste, por sua vez, é que levará à incidência, ou não, do tributo, não cabendo à Administração pretender revê-la” (SCHOUERI, Luís Eduardo, “Arbitragem no Direito Tributário Internacional”. Op. Cit., p. 317).

³³⁹ “Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso”.

Confira-se, por relevante, o entendimento de Paulo de Barros Carvalho sobre a celebração de transação:

“O princípio da indisponibilidade dos bens públicos impõe seja necessária previsão normativa para que a autoridade competente possa entrar no regime de concessões mútuas, que é da essência da transação. Os

Schoueri³⁴⁰, entendem que a própria legislação tributária excetua a indisponibilidade do crédito tributário, prevendo algumas hipóteses de renúncia fiscal³⁴¹, como ocorre no caso da transação, prevista no artigo 171, do Código Tributário Nacional, e na remissão, disciplinada pelo artigo 172, do mesmo diploma normativo.

Isso ocorre porque se entende que o crédito tributário (interesse secundário) é disponível quando sua renúncia resultar na prevalência do interesse de toda a sociedade (interesse primário)³⁴².

---

sujeitos do vínculo concertam abrir mão de parcelas de seus direitos, chegando a um denominador comum, teoricamente interessante para as duas partes, e que propicia o desaparecimento do vínculo” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. Op. Cit., p. 540).

³⁴⁰ “Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I - à situação econômica do sujeito passivo;

II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

III - à diminuta importância do crédito tributário;

IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155”.

Luís Eduardo Schoueri trata da remissão como exceção ao princípio da indisponibilidade do crédito tributário:

“Finalmente, quanto ao dogma da indisponibilidade do crédito tributário, cumpre lembrar que também ele se dobra à lei. O ordenamento tributário permite que, por lei, se chegue até mesmo à remissão do crédito. Se a lei pode autorizar a remissão, com muito maior razão pode permitir a arbitragem. Num e noutro caso, o limite será constatar que a decisão da Administração não se dê sem os controles da legalidade: cabe ao legislador descrever as circunstâncias em que caberia a arbitragem.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. “Arbitragem no Direito Tributário Internacional”. Op. Cit., p. 317).

³⁴¹ Confira-se, nesse sentido, o entendimento de Priscila Faricelli de Mendonça, em sua dissertação “Transação e Arbitragem nas Controvérsias Tributárias”:

“Muito pelo contrário, o próprio CTN traz a possibilidade de o crédito tributário ser anistiado, transacionado, remido ou mesmo parcelado, consoante permissão expressa dos artigos 151, 156, 171 e 180. Ou seja, a possibilidade de dispor-se do crédito tributário se encontra prevista no CTN. O que se entende por requisito essencial, de fato, é a plena vinculação das hipóteses de renúncia/disposição ao crédito a criteriosos requisitos e critérios legais.

Não faria sentido a letra da lei viabilizar, nos termos em que prevê, que o Estado renuncie ao recebimento do crédito tributário em determinadas situações e, em contrapartida, determinar tratar-se de instituto indisponível, ainda que nos termos da lei. Tal conclusão decorre da própria natureza pecuniária do tributo.” (MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Transação e Arbitragem nas Controvérsias Tributárias*. São Paulo, 2012. Tese de Mestrado em Direito – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, p.72).

³⁴² “É que apesar da transação poder vir a reduzir o valor devido pelo contribuinte, afetando o interesse arrecadatório do fisco, a coletividade, de modo geral, poderá estar sendo beneficiada. A redução da litigiosidade e a desobstrução do Poder Judiciário interessam à toda a sociedade. Além do mais, o interesse público pressupõe ponderação quando de sua aplicação em um caso concreto. Com efeito, deve-se avaliar o custo-benefício dos valores em jogo (no caso, o interesse público na arrecadação tributária perante a eficiência e a segurança jurídica). (...) Dessa forma, ainda que o crédito tributário esteja sendo questionado e que o deslinde da referida demanda possa parecer favorável ao fisco, ainda assim poderia se justificar a transação tributária como forma de composição do litígio.” (OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A Transação em Matéria Tributária*. São Paulo, 2013. Tese de Mestrado em Direito – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, p. 126).

Assim, desde que haja lei específica, é possível a adoção do procedimento amigável e da arbitragem, sem que ocorra a violação ao princípio da indisponibilidade do crédito tributário³⁴³.

7.1.3. Impossibilidade de renúncia de receitas.

Outro ponto comumente mencionado para afastar a aplicação do procedimento amigável e da arbitragem para a solução de conflitos envolvendo a dupla tributação internacional e que está diretamente relacionado com a indisponibilidade do crédito

---

No mesmo sentido o entendimento de Luís Eduardo Schoueri sobre a transação em matéria tributária:

“Ao mesmo tempo, não se pode negar que não é interesse sequer do Fisco que uma disputa judicial fique se arrastando por anos, entulhando os tribunais e prorrogando indefinidamente o eventual recebimento do crédito tributário. (...)”

Tem-se, aqui, uma conciliação entre, de um lado, o Princípio da Legalidade, que exige a presença de uma lei para que se dê a transação e, de outro, o interesse público, que muitas vezes será bem mais atendido se forem encurtadas as demandas judiciais, por meio da transação”. (SCHOUERI, Luís Eduardo, *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 622).

³⁴³ A possibilidade de utilização da arbitragem em matéria tributária foi discutida pelo Instituto Latino Americano de Direito Tributário (“ILADT”), na XXII Jornada de Direito Tributário realizada em Quito, no Equador, em 2004, sendo amplamente recomendada a sua adoção, tendo em vista que tal medida não afeta soberania de determinado país, mas tão somente a própria aplicação do tributo, que seria incerta. Confirmando-se:

“CONSIDERANDO:

I) Que los mecanismos judiciales tradicionales de solución de controversias tributarias no satisfacen plenamente los requerimientos de eficacia, de participación efectiva de los ciudadanos en todas las tareas del Estado, tutela efectiva y certidumbre jurídica, inherentes al Estado de Derecho;

II) Que la necesidad de superar las limitaciones e insuficiencias señaladas hace aconsejable la adopción de métodos alternativos de solución de controversias tributarias;

III) La conveniencia de precisar el objeto, alcance y significado de los diferentes métodos alternativos de solución de controversias en el ámbito tributario, particularmente los regímenes de acuerdos y del arbitraje;

SE RESUELVE EFECTUAR LAS SIGUIENTES RECOMENDACIONES:

1. Se recomienda a los países miembros del ILADT la expedición de normas en las que se establezcan medios alternativos de solución de controversias en materia tributaria y particularmente el arbitraje, tanto en el orden interno, cuanto en el orden internacional.

2. La aceptación de los medios alternativos no concierne a la potestad tributaria normativa sino a la de aplicación de los tributos.

3. La obvia indisponibilidad de la potestad tributaria normativa y del crédito consiguiente no obsta a la utilización de métodos alternativos de solución de controversias y particularmente del arbitraje. (...)”

13. El arbitraje internacional obligatorio para resolver las controversias que plantean la interpretación, aplicación y cumplimiento de tratados tributarios debe ser el método habitual para zanjar estas cuestiones por ser un mecanismo imparcial y especializado, que infunde seguridad y confianza. (...)”

Las recomendaciones precedentes fueron adoptadas por mayorías que alcanzaron todas dos tercios (2/3) o más votos (artículo 6º. del Reglamento de las Jornadas del ILADT)” (Texto extraído do sítio eletrônico <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>, acessado em 23.08.2014).

tributário é a impossibilidade de renúncia de receitas, conforme previsto no artigo 14, da Lei Complementar n.º 101/2000³⁴⁴ (Lei de Responsabilidade Fiscal).

Nos termos de referido artigo, a concessão de incentivo ou benefício da qual decorra a renúncia de receita deverá estar devidamente acompanhada de estimativa de seu impacto orçamentário-financeiro. A Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme ponderado por Phelippe Toledo Pires de Oliveira³⁴⁵, foi criada para prevenir e corrigir desequilíbrios das contas públicas, buscando introduzir normas de responsabilidade na gestão pública, com a imposição de limites e requisitos para a renúncia de receitas decorrentes de incentivos ou benefícios de natureza tributária.

Ocorre, contudo, que a composição obtida por meio da adoção do procedimento amigável ou da arbitragem não pode ser entendida como um incentivo ou benefício fiscal³⁴⁶, tratando-se tão somente de método de resolução de conflito. Nesse sentido, cumpre transcrever o entendimento de Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro e Leonardo Freitas de Moraes e Castro³⁴⁷:

“É nossa opinião que arbitragem jamais pode ser considerada como um ‘benefício’ ao contribuinte, na medida em que um terceiro, imparcial, decidirá com base em fatos e argumentos jurídicos, uma controvérsia emergida de uma relação jurídica, não havendo

---

³⁴⁴ “Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”.

³⁴⁵ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A Transação em Matéria Tributária*. Op. Cit., p. 131.

³⁴⁶ A título exemplificativo, note-se que Hugo de Brito Machado entende que a transação em matéria tributária não pode ser enquadrada como benefício fiscal, para fins do artigo 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal, pois: (i.) a transação não poderia ser considerada como ‘outros benefícios’ que corresponda a tratamento diferenciado, haja vista seu caráter bilateral, inexistindo favor fiscal concedido de maneira unilateral ao contribuinte; e (ii.) a finalidade de referido artigo foi evitar a concessão injustificada de vantagens que privem a Fazenda Pública de obter as suas receitas e não obriga-la a conduzir um litígio até o fim. (MACHADO, Hugo de Brito. “Transação e Arbitragem no âmbito tributário”. Op. Cit., p. 119).

³⁴⁷ MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. “Direito Tributário e Arbitragem: uma análise da possibilidade e dos óbices ao juízo arbitral em matéria tributária no Brasil”. Op. Cit., p. 86).

qualquer benefício (na acepção de vantagem unilateral) para qualquer das partes. É evidente que existem vantagens, tais como a celeridade, tecnicidade e, por vezes, inclusive, a redução de custos com a decisão arbitral, mas tais fatores servem tanto para o Fisco como para o contribuinte, jamais podendo ser entendidos como benefícios fiscais tais como anistia, remissão ou isenção tributária”.

Dessa forma, considerando que (i.) o objetivo da Lei Complementar n.º 101/2000 é estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, visando impedir a concessão de determinadas vantagens a contribuintes sem justificativa razoável em detrimento da arrecadação pública, e (ii.) tendo em vista que o procedimento amigável e a arbitragem não se tratam de incentivos ou benefícios fiscais, buscando exclusivamente a composição de interesses entre os Estados Contratantes e os contribuintes a fim de evitar a dupla tributação internacional, não se verifica a ocorrência de renúncia fiscal quando da adoção desses mecanismos.

7.1.4. Ilegitimidade dos acordos ou sentenças arbitrais.

Outra crítica apontada para a utilização do procedimento amigável e da arbitragem trata da ilegitimidade dos acordos ou sentenças arbitrais obtidas em virtude da ausência de sua aprovação pelo Presidente da República, com manifestação do Congresso Nacional, nos termos dos artigos 49, inciso I, e 84, inciso VIII, da Constituição Federal.

Com efeito, conforme discutido no Capítulo 1., o Brasil adota a corrente do dualismo moderado, de modo que se exige a adoção de um procedimento específico para a incorporação das normas internacionais no direito interno.

O artigo 84, inciso VIII, da Constituição Federal, dispõe que compete ao Presidente da República celebrar tratados, convenções e atos internacionais, que se sujeitarão ao referendo do Congresso Nacional. Por sua vez, o artigo 49, inciso I, da carta constitucional, determina que o Congresso Nacional tem competência para resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que gerem encargos ou compromissos ao patrimônio nacional.

Logo, como inexistir previsão de submissão do acordo obtido no âmbito de procedimento amigável para aprovação pelo Presidente da República ou pelo Congresso Nacional a sua adoção pelo Brasil seria inconstitucional. O mesmo raciocínio seria aplicável à arbitragem caso houvesse a sua previsão nas convenções internacionais celebradas pelo Brasil, ou seja, a sentença arbitral não poderia ser executada a menos fossem adotados os procedimentos exigidos pela Constituição Federal.

Note-se, contudo, que, a partir do momento em que há a inclusão desses meios de solução de controvérsias nas convenções internacionais celebradas para resolução de conflitos advindos de dupla tributação, não se admite a exigência de nova aprovação pelo Presidente da República ou do Congresso Nacional, pois, como ressaltado por Luís Eduardo Schoueri “é o próprio acordo contra a dupla tributação que fundamentará a validade dos atos da autoridade competente em matéria de procedimento amigável e arbitragem”³⁴⁸.

Da mesma forma, no caso específico da arbitragem, também não seria aplicável a instituição de obrigação semelhante àquela imposta pelos artigos 34 e 35, da Lei n.º 9.307/1996, que exige que a sentença arbitral estrangeira se sujeite à homologação do Egrégio Supremo Tribunal Federal. Como mencionado, a simples previsão nas convenções internacionais de adoção do procedimento arbitral, por si só, já conferiria legitimidade e validade às sentenças arbitrais proferidas, sem a necessidade de qualquer procedimento específico para o seu emprego efetivo no país³⁴⁹.

7.1.5. Impossibilidade de exclusão da apreciação do poder judiciário de lesão ou ameaça ao direito.

Outro argumento adotado por aqueles que criticam a adoção do procedimento amigável e da arbitragem para a resolução de conflitos de dupla tributação refere-se a

---

³⁴⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Arbitragem no Direito Tributário Internacional”. Op. Cit., p. 319.

³⁴⁹ “Não há renúncia indevida ao crédito tributário, mas sim de forma de concretização do acordo contra a dupla tributação, ocorrida dentro dos limites da soberania a que o Estado Contratante se impôs quando da assinatura e aprovação do acordo. Ou seja: ao argumento da irrenunciabilidade do crédito tributário contrapõe-se a afirmação de que não há crédito onde não há jurisdição; o que há, no caso de acordos de bitributação, é a renúncia à própria soberania. Tal renúncia, entretanto, não se faz por ocasião da arbitragem, mas em momento anterior, quando da própria celebração do tratado, assinado pelo Presidente da República e ratificado pelo Congresso Nacional. A arbitragem apenas concretiza a renúncia feita antes”. (SCHOUERI, Luís Eduardo. “Arbitragem no Direito Tributário Internacional”. Op. Cit., p. 320).

previsão contida no artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal, que dispõe que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão ou ameaça a direito.

Note-se, contudo, que o artigo 25 das convenções internacionais celebradas pelo Brasil já contém a previsão de adoção do procedimento amigável para a resolução de conflitos, permitindo-se, em alguns casos, que a controvérsia seja submetida à apreciação das autoridades competentes dos Estados Contratantes, independentemente dos recursos previstos pela legislação nacional. Assim, não há, necessariamente, a exclusão da apreciação da controvérsia pelo poder judiciário, podendo apenas ser determinada a sua suspensão no curso do procedimento amigável.

No que tange à arbitragem, a discussão sobre a violação ao artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal, envolve a adoção da cláusula compromissória, que se refere a convenção por meio da qual as partes se comprometem a submeter um litígio futuro à arbitragem, ou do compromisso arbitral, que trata de um acordo em que as partes concordam em apresentar um conflito instaurado para resolução por meio de arbitragem.

Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri³⁵⁰ pondera que, em princípio, apenas a utilização de um compromisso arbitral não violaria a disposição contida no artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal, pois este somente seria firmado pelas partes após a instauração do litígio, enquanto que a cláusula arbitral implicaria na renúncia ao direito de recorrer ao poder judiciário antes mesmo do início da controvérsia, o que poderia ser questionado.

A despeito disso, o próprio autor menciona que já houve o reconhecimento da constitucionalidade do compromisso arbitral, conforme previsto na Lei n.º 9.307/1996, pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Agravo Regimental em Sentença Estrangeira n.º 5.206-7³⁵¹, realizado em 12.12.2001, de modo que a

---

³⁵⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Arbitragem no Direito Tributário Internacional”. Op. Cit., p. 315.

³⁵¹ “Em matéria privada, o compromisso arbitral não parece trazer maiores dificuldades: nada mais há senão uma renúncia, depois de instaurado o litígio. É o caso em que a lei não afasta o caso da apreciação do Judiciário; as partes é que o fazem, por sua decisão. Mais difícil é a cláusula arbitral, já que implica renúncia antes mesmo de instaurado o litígio. Mesmo esta cláusula, entretanto, foi aceita pelo Supremo Tribunal Federal, quando da discussão acerca da constitucionalidade da lei de arbitragem. Assim decidiu o Plenário:

‘3. Lei de Arbitragem (L. 9.307/96): constitucionalidade, em tese, do juízo arbitral; discussão incidental da constitucionalidade de vários dos tópicos da nova lei, especialmente acerca da compatibilidade, ou não,

discussão sobre eventual violação ao artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal restou superada.

Ainda com relação a este tema, cumpre ressaltar que a arbitragem nos moldes previstos no artigo 25, da Convenção Modelo da OCDE, impõe a celebração de uma cláusula compromissória, que determina a existência de um acordo prévio para a resolução de eventual litígio por meio da arbitragem, em detrimento da utilização dos tribunais judiciais.

No caso específico da Convenção Modelo da OCDE, a arbitragem somente será instaurada por meio de requerimento do contribuinte, que, ao final, poderá não concordar com o teor da sentença arbitral proferida³⁵². Não há, portanto, qualquer violação ao quanto disposto no artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal, na adoção do procedimento amigável ou da arbitragem para a resolução de conflitos decorrentes de dupla tributação pelo Brasil.

Feitas essas considerações, entendemos que, desde que o procedimento amigável e a arbitragem estejam expressamente incluídos nos acordos celebrados ou mesmo autorizados pela legislação interna, não há impedimento para sua efetiva utilização em nosso país.

---

entre a execução específica para a solução de conflitos da cláusula compromissória e a garantia constitucional da universalidade da jurisdição do Poder Judiciário (CF, art. 5º XXXV). Constitucionalidade declarada pelo plenário, considerando o Tribunal, por maioria de votos, que a manifestação de vontade da parte na cláusula compromissória, quando da celebração do contrato, e a permissão legal dada ao juiz para que substitua a vontade da parte recalcitrante em firmar o compromisso não ofendem o artigo 5º, XXXV, da CF” (SCHOUERI, Luís Eduardo. “Arbitragem no Direito Tributário Internacional”. Op. Cit., p. 316).

³⁵² Confira-se, por relevante, o entendimento de Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro:

“(…) se passou a prever a necessidade de aceitação pelo contribuinte dos termos da sentença arbitral para que esta seja vinculante para ambos os Estados, buscando-se, com isso, deslocar a renúncia aos remédios internos para após a resolução da controvérsia pela via arbitral e aceitação dos termos da decisão pelo contribuinte interessado (...).

De fato, no caso de o contribuinte optar, *a posteriori*, pelos termos da decisão proferidas pelo painel arbitral, entendendo ser suficiente para solucionar a lide instaurada, há o desaparecimento da própria *lesão a direito do contribuinte*, de tal sorte que, inexistindo controvérsia, desapareceria o próprio interesse de agir em ajuizar a demanda perante o Poder Judiciário”. (MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *A arbitragem como mecanismo suplementar de solução de controvérsias nos acordos contra a bitributação celebrados pelo Brasil*. Op. Cit., p. 125 e 247).

7.2. Adoção efetiva pelo Brasil dos mecanismos previstos no artigo 25 da Convenção Modelo da OCDE.

Conforme tratado no âmbito do presente Capítulo, não há qualquer impedimento para adoção dos métodos de solução de conflitos previstos no artigo 25, da Convenção Modelo da OCDE, visando afastar a ocorrência da dupla tributação internacional.

Com efeito, especificamente no caso da arbitragem, que ainda não está prevista nos acordos celebrados pelo Brasil, faz-se necessária a alteração das convenções internacionais atualmente em vigor, com a inclusão de cláusula compromissória, observando-se todos os requisitos previstos no artigo 49, inciso I, e no artigo 84, inciso VIII, da Constituição Federal, ou seja, a previsão da arbitragem deverá integrar a convenção internacional ratificada pelo Presidente da República, após o referendo do Congresso Nacional³⁵³.

Nesse sentido, poderia ser elaborado um modelo específico com algumas orientações a serem observadas no procedimento arbitral³⁵⁴, definindo-se inicialmente se a controvérsia deverá ser submetida à apreciação de um painel arbitral ou de alguma câmara arbitral específica, sendo que no caso de constituição de um painel arbitral *ad hoc*, deverão, ainda, ser previstos mecanismos alternativos que possibilitem a efetividade da arbitragem, no caso de haver qualquer falha na composição entre as partes envolvidas³⁵⁵.

---

³⁵³ Nesse sentido, confira-se o entendimento de Sergio André Rocha sobre o tema:

“(…) não parece haver qualquer empecilho de ordem constitucional para que alternativa nesse sentido venha a ser adotada, para o que basta que o compromisso arbitral tenha seguido os requisitos previstos nos artigos 84, inciso VIII, e 49, inciso I, da Constituição Federal ou seja, conste em tratado celebrado pelo Presidente da República *ad referendum* do Congresso Nacional” (ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Op. Cit., p. 224).

³⁵⁴ Carlos Alberto Carmona dispõe sobre 3 (três) possíveis procedimentos a serem adotados, sendo que as partes poderiam (i.) devolver um procedimento específico para a solução de seus litígios, como ocorre no modelo proposto pela OCDE; (ii.) recorrer ao regulamento elaborado por algum órgão institucional (câmaras arbitrais específicas), ou, ainda (iii.) atribuir aos árbitros a responsabilidade por sua disciplina. (CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e processo: um comentário à Lei n. 9.307/96*. Op. Cit., p. 206).

³⁵⁵ Com efeito, no modelo proposto pela OCDE, o seu Diretor do Centro de Política Tributária e Administração possui competência para solucionar problemas decorrentes da escolha e indicação dos árbitros, impedindo que as divergências surgidas entre as partes afastem a aplicação da arbitragem. Confira-se, por relevante, o entendimento de Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro: “Na eventual hipótese de não indicação dos árbitros no prazo previamente estabelecido (caso haja), apontam Park e Tillighast para a necessidade de se preverem mecanismos alternativos para a eleição dos membros do painel arbitral, no caso de haver qualquer falha no procedimento de escolha, indicação e aceitação do encargo por parte do árbitro.

No âmbito de referido instrumento também poderiam ser definidos (i.) o procedimento a ser adotado para a indicação dos árbitros (baseada na livre escolha ou a partir de uma relação previamente definida); (ii.) a forma de repartição dos custos incorridos; (iii.) a definição do local da sede da arbitragem; (iv.) os limites da participação do contribuinte, incluindo-se a sua eventual concordância com teor da decisão proferida; (v.) a necessidade de renúncia aos remédios internos ou sua suspensão; (vi.) a confidencialidade das informações obtidas durante o procedimento arbitral e a eventual autorização para publicação do resultado obtido; entre outros.

Ademais, considerando-se que, na forma do modelo proposto pela OCDE, a execução das decisões arbitrais é de responsabilidade exclusiva dos Estados Contratantes, que podem não alcançar um consenso sobre sua efetiva aplicação iniciando-se um novo contencioso internacional, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro³⁵⁶ sugere a criação de um mecanismo específico para possibilitar que os Estados Contratantes reconheçam diretamente os termos da sentença arbitral internamente:

“(...) nada obstará que as convenções ratificadas pelo Brasil previsssem, independentemente de qualquer negociação posterior à sentença arbitral, que a própria sentença arbitral contivesse eficácia de *res judicata*. Nesse caso, independentemente do veículo introdutor que as autoridades competentes viessem a adotar (protocolo, portaria, resolução, parecer normativo ou outro), e desde que neles fosse contemplado o resultado específico previsto pela arbitragem, entende-se que não haveria qualquer ilegalidade ou disponibilidade do crédito tributário no reconhecimento *ex officio* pelas autoridades dos

---

Apontam, para esses casos, a indicação de uma instituição com autoridade para suprir a falta, ocasionada por uma das partes, ou mesmo pelos árbitros, nos casos em que não cheguem a um consenso quanto ao presidente a ser nomeado. Poderia ser a ICC, a Corte de Arbitragem Internacional de Londres, OCDE, ou qualquer outra, que deverão suprir tal falta. Maarten Ellis, por sua vez, chega a apontar a própria IFA como instituição que poderia cumprir esse papel, tendo Tillighast, por sua vez, mencionado a própria possibilidade de atribuição deste mister à *WTaxO*, caso fosse eventualmente constituída uma organização internacional para tratar de questões fiscais no âmbito internacional”. (MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *A arbitragem como mecanismo suplementar de solução de controvérsias nos acordos contra a bitributação celebrados pelo Brasil*. Op. Cit., p. 188).

³⁵⁶ MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *A arbitragem como mecanismo suplementar de solução de controvérsias nos acordos contra a bitributação celebrados pelo Brasil*. Op. Cit., p. 275.

Referido autor defende, ainda, que, na qualidade de parte interessada, o contribuinte poderia requerer o reconhecimento da sentença arbitral no âmbito territorial de seu país, e, na sequência, impor seu cumprimento pelo Estado vencido. Vislumbramos, contudo, certa dificuldade da adoção dessa sistemática, vez que o procedimento arbitral envolve Estados soberanos capacitados para atuar no âmbito internacional, sendo que o contribuinte não integra efetivamente a demanda.

termos do *decisum*, após devidamente comunicadas da renúncia do contribuinte aos remédios internos.”

Dessa forma, desde que haja autorização e expressa previsão legal, não há qualquer óbice a adoção do procedimento amigável e da arbitragem para a solução de conflitos envolvendo a dupla tributação internacional no Brasil, mediante a correspondente anuência do contribuinte³⁵⁷.

As vantagens na adoção desses mecanismos de solução de controvérsias são inúmeras, propiciando a eficácia da tutela dos direitos envolvidos, a celeridade e redução dos casos pendentes de julgamento perante os tribunais administrativos e judiciais dos Estados Contratantes, a eventual redução dos custos envolvidos, o conhecimento técnico e neutralidade dos julgadores, no caso da arbitragem, confidencialidade da controvérsia ou mesmo sigilo dos dados que permitam a identificação do contribuinte, etc..

Portanto, a despeito da utilização do procedimento amigável e da arbitragem ainda ser desconhecida e pouco explorada no país, faz-se necessário o desenvolvimento de um esforço conjunto das autoridades fiscais brasileiras para implementação desses mecanismos de solução de controvérsias nas convenções internacionais para evitar a dupla tributação visando propiciar a relevante convivência harmônica entre o Brasil e os demais Estados Contratantes no âmbito internacional.

---

³⁵⁷ “(...) com a lei criando condições para que se alcance uma posição de justiça sobre os elementos concretos da situação conflitiva, regula-se o modo adequado para a solução do conflito e consequente extinção do crédito tributário sem demoras ou excessos de procedimentos (...). Nada impede que a lei possa qualificar, dentro de limites e no atendimento do interesse coletivo, os melhores critérios para constituição, modificação ou extinção do crédito tributário, inclusive os meios de resolução de conflitos, vinculativamente e com espaço para discricionariedade, no que couber, visando atender à praticabilidade, economicidade, celeridade e eficácia da Administração Tributária”. (TORRES, Heleno Taveira. “Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa”. Op. Cit., p. 50 e 56).

CONCLUSÕES.

1. O poder de autodeterminação detido pelos países permite a adoção de imposições tributárias diversas no âmbito internacional; o exercício da soberania, contudo, não é absoluto impondo-se a sua limitação em prol do desenvolvimento harmonioso das tratativas mantidas na comunidade global.

2. As convenções internacionais surgiram como mecanismo de limitação da soberania dos Estados visando: (i.) a remoção de barreiras no comércio internacional; (ii.) a eliminação da dupla tributação; (iii.) a prevenção da evasão fiscal; (iv.) o aumento da produção mundial; e (v.) o desenvolvimento das relações internacionais.

3. As discussões envolvendo a relação entre o direito interno e o direito internacional são recorrentes para fins de aplicação das convenções internacionais celebradas pelos Estados Contratantes (adoção da corrente monista ou dualista).

4. Os monistas sustentam que o direito é uno, de modo que as ordens interna e internacional seriam manifestações de uma ordem total. As normas de Direito Internacional, assim, teriam recepção plena no âmbito interno, inexistindo a obrigatoriedade de sua incorporação no ordenamento jurídico dos países envolvidos.

5. Os dualistas entendem que a ordem jurídica internacional e a interna são paralelas e distintas. A norma internacional, desse modo, não seria imediatamente aplicável na ordem interna, entrando em vigor somente após a sua transformação e incorporação ao ordenamento.

6. O Brasil adotou a corrente do dualismo moderado, pois as convenções internacionais firmadas por nosso país estão sujeitas ao referendo do Congresso Nacional e à ratificação do Presidente da República para serem incorporadas ao direito interno brasileiro, conforme previsto no artigo 49, inciso I, e artigo 84, inciso VIII, da Constituição Federal, inexistindo a possibilidade de sua aplicação imediata tão logo haja um acordo entre os Estados Contratantes.

7. A Constituição Federal não possui cláusula geral que assegure a supremacia das convenções internacionais em relação à lei interna, exceto nos casos de direitos e garantias fundamentais, conforme previsto em seu artigo 5º, parágrafo 3º. As convenções internacionais em matéria tributária, por sua vez, não tratam de direitos e garantias fundamentais.

8. Apesar de inexistir previsão acerca da superioridade hierárquica das convenções internacionais para evitar a dupla tributação em relação ao direito interno, tais normas possuem um regramento especial para a sua internalização ao ordenamento pátrio, tratando-se de leis especiais.

9. O artigo 98 do Código Tributário Nacional trata do caráter especial dos acordos de bitributação em relação à lei interna, de modo que não é autorizado invocar normas internas para descumprir compromissos assumidos em âmbito internacional em violação ao *pacta sunt servanda*.

10. A jurisprudência pátria ainda não pacificou seu entendimento sobre o tema, de modo que alguns julgados dispõem que eventuais antinomias devem ser resolvidas mediante a aplicação do critério de especialidade de que se revestem os acordos internacionais contra a bitributação e outros que reconhecem a existência de superioridade hierárquica das convenções internacionais.

11. Os conflitos vinculados à interpretação e à qualificação das convenções internacionais para evitar a dupla tributação pelos Estados Contratantes são comuns, pois as partes sempre buscam as soluções que mais favorecem aos seus próprios interesses.

12. A interpretação se refere à construção de sentido da norma jurídica, enquanto que a qualificação trata do enquadramento de certo fato em determinada hipótese normativa, relacionando-se diretamente ao conceito da interpretação.

13. Para solução de conflitos decorrentes da interpretação das convenções internacionais aplica-se o artigo 31, da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, que dispõe que o acordo internacional deve ser compreendido de boa-fé conforme o sentido comum atribuível aos termos em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade.

14. As controvérsias decorrentes de qualificações distintas nas convenções internacionais envolvem: (i.) a qualificação pela *lex fori*, que dispõe que cada Estado que aplica a convenção qualifica as expressões de acordo com as regras de seu próprio direito interno; (ii.) a qualificação pela *lex causea*, que trata da qualificação realizada pelo Estado da fonte; e (iii.) a qualificação autônoma, que envolve a qualificação do rendimento pelos Estados Contratantes de maneira autônoma em relação aos ordenamentos das partes envolvidas, possibilitando, assim, uma harmonia decisória na aplicação das convenções internacionais.

15. A qualificação autônoma é o procedimento que melhor se encaixa no ‘contexto’ da convenção internacional propriamente dito, devendo ser utilizado sempre que possível.

16. O procedimento amigável e a arbitragem foram previstos no artigo 25, da Convenção Modelo da OCDE para a composição dos interesses dos Estados Contratantes visando atingir as finalidades das convenções internacionais.

17. O procedimento amigável é uma negociação ou transação que tem como função regular as convenções vigentes entre dois ou mais países, integrando seu conteúdo e resolvendo problemas interpretativos que podem desvirtuar seu fim, trazendo maior segurança jurídica aos contribuintes envolvidos.

18. O procedimento amigável pode ser dividido didaticamente em 3 (três) espécies, quais sejam: (i.) procedimento amigável individual ou em sentido estrito (*specific case provision*); (ii.) procedimento amigável interpretativo (*interpretation provision*); e (iii.) procedimento amigável integrativo (*integrative provision*).

19. O procedimento amigável em sentido estrito busca a solução de um caso individual, em atendimento ao requerimento do contribuinte ao Estado Contratante de seu domicílio, nos casos em que houve tributação não conforme com os dispositivos da convenção internacional evitar a dupla tributação.

20. O procedimento amigável interpretativo trata de discussões relativas à interpretação e aplicação da convenção internacional para evitar a dupla tributação,

objetivando esclarecer eventual termo incompleto ou ambíguo, bem assim resolver questões decorrentes de alterações legislativas de um dos Estados Contratantes.

21. O procedimento amigável integrativo visa eliminar a dupla tributação em casos não contemplados na convenção, sendo instaurado de ofício pelas autoridades competentes.

22. O procedimento amigável pode ser instaurado a pedido do contribuinte, mas o Estado Contratante pode recusar a realização de tratativas envolvendo a convenção internacional caso entenda que a reclamação apresentada não é válida.

23. Quando da celebração do procedimento amigável não há exigência de obtenção de um acordo comum entre os Estados Contratantes envolvidos; o referido método se constitui como uma obrigação de meio e não de resultado.

24. A adoção do procedimento amigável permite que a questão envolvendo a dupla tributação seja analisada à luz do sistema jurídico de ambos os Estados Contratantes, viabilizando a sua harmonização, eliminando incertezas referentes ao tratamento tributário aplicável a determinadas operações internacionais, garantindo segurança na aplicação das convenções internacional e reduzindo ou eliminando o risco de dupla tributação.

25. O procedimento amigável muitas vezes não possibilita uma efetiva resolução da controvérsia, de modo que a OCDE incluiu a arbitragem em sua Convenção Modelo como mecanismo complementar de composição de litígios em âmbito internacional.

26. O parágrafo 5º, do artigo 25, da Convenção Modelo da OCDE condiciona o início da arbitragem ao fracasso da obtenção de um acordo por meio do procedimento amigável, após transcorrido o período de 2 (dois) anos de sua instauração.

27. A arbitragem não pode ser utilizada para revisão de acordos obtidos no âmbito dos procedimentos amigáveis, mas tão somente para resolução de controvérsias não satisfeitas por intermédio de sua utilização.

28. A arbitragem prevista na Convenção Modelo da OCDE é obrigatória e seu requerimento pode ser efetuado pelo próprio contribuinte interessado ao seu Estado Contratante, que deverá acionar o outro Estado Contratante envolvido.

29. O artigo 25 da Convenção Modelo da OCDE trata de cláusula compromissória, que não dispõe especificamente sobre os procedimentos a serem adotados quando do emprego da arbitragem, ficando sob a responsabilidade das partes envolvidas utilizarem as orientações gerais fornecidas por referido órgão, ou, ainda, fixarem disposições específicas a serem aplicadas na hipótese de eventual conflito.

30. A OCDE organizou um modelo de normas contendo procedimentos relativos específicos para a adoção da arbitragem, que envolvem: (i.) o início do procedimento arbitral; (ii.) a elaboração do “Terms of Reference”, com a descrição detalhada da controvérsia para sua submissão aos responsáveis; (iii.) a composição do painel arbitral; (iv.) o sigilo e a confidencialidade relativos ao processo; (v.) o mecanismo de participação do contribuinte interessado; (vi.) a repartição de custos; (vii.) os requisitos e prazos para elaboração e divulgação do laudo arbitral; (viii.) as formas de execução da decisão proferida; entre outros.

31. As decisões proferidas no âmbito da arbitragem apenas indicarão a existência de tributação em desconformidade com a convenção internacional, sendo atribuída aos Estados Contratantes a responsabilidade por sua aplicação na ordem interna.

32. Na hipótese de a decisão arbitral obtida não puder ser executada, deve-se admitir a instauração de um novo contencioso internacional, com a adoção de um dos métodos previstos no Direito Internacional Público. Nas hipóteses em que efetivamente não for possível o cumprimento da decisão arbitral absoluto poderá ocorrer a denúncia da convenção internacional, afetando diretamente os contribuintes dos Estados Contratantes envolvidos.

33. As convenções internacionais celebradas pelo Brasil possuem a previsão da adoção do procedimento amigável para a resolução de controvérsias envolvendo a dupla tributação internacional, mas não há disposição específica sobre a arbitragem.

34. Existem muitas críticas vinculadas à utilização do procedimento amigável e da arbitragem no Brasil., tais como: (i.) violação ao princípio da legalidade; (ii.) indisponibilidade do crédito tributário; (iii.) impossibilidade de renúncia de receitas; (iv.) ilegitimidade dos acordos ou sentenças arbitrais obtidas em virtude da ausência de seu referendo e aprovação pelo Congresso Nacional e pelo Presidente da República; e (v.) impossibilidade de exclusão da apreciação do poder judiciário de lesão ou ameaça ao direito.

34.1. A adoção do procedimento amigável e da arbitragem não viola o princípio da legalidade, pois estes métodos não consistem em causas efetivas de extinção da obrigação tributária, mas tão somente um meio pelo qual se introduz uma norma individual e concreta no sistema jurídico, atuando como um veículo por meio do qual pode atestar-se a extinção de referida obrigação. Adicionalmente, desde que haja a previsão expressa nas convenções internacionais celebradas por nosso país, não há a exigência de lei complementar para a aplicação do procedimento amigável e da arbitragem, pois tais mecanismos foram previamente incorporados ao ordenamento pátrio quando da celebração dos acordos.

34.2. A composição de interesses por meio do procedimento amigável ou da arbitragem também não afeta a indisponibilidade do crédito tributário, sendo que muitas vezes a própria existência do crédito se mostra duvidosa e a própria legislação tributária nacional prevê algumas hipóteses de renúncia fiscal (transação e remissão).

34.3. Não há violação à impossibilidade de renúncia fiscal prevista na Lei de Responsabilidade Fiscal com o emprego do procedimento amigável ou da arbitragem, vez que tais mecanismos não se tratam de incentivos ou benefícios fiscais concedidos de forma unilateral para Fazenda Pública.

34.4. Não é possível sustentar a ilegitimidade dos acordos ou sentenças arbitrais obtidos para afastar a dupla tributação internacional, sendo totalmente desnecessário seu referendo e aprovação pelo Congresso Nacional e pelo Presidente da República, vez que a própria convenção internacional foi previamente internalizada no ordenamento jurídico pátrio.

34.5. A adoção do procedimento amigável e da arbitragem não ofende o artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal, que trata da impossibilidade de exclusão da apreciação do poder judiciário de lesão ou ameaça ao direito.

34.5.1. O procedimento amigável pode ser utilizado independentemente dos recursos previstos pela legislação nacional, de modo que não há necessária exclusão da apreciação da controvérsia pelo poder judiciário. Contudo, é recomendável a suspensão da discussão judicial durante o curso do procedimento amigável para se evitar a obtenção de orientações conflitantes.

34.5.2. A arbitragem envolve a composição entre as partes para submissão da controvérsia para julgamento por um terceiro sujeito isento, sendo que, ao final, o contribuinte pode não concordar com o teor da sentença arbitral proferida, afastando, assim, sua execução. Não há, portanto, qualquer violação ao artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal.

35. Os argumentos atualmente apontados para impedir a utilização do procedimento amigável e da arbitragem pelo Brasil não procedem, inexistindo quaisquer empecilhos efetivos para a adoção desses métodos de soluções de controvérsias, desde que haja autorização e expressa previsão legal.

36. No caso específico da arbitragem, faz-se necessária a sua inclusão nas convenções internacionais celebradas pelo Brasil, com a elaboração de um modelo específico com orientações a serem observadas no procedimento arbitral, prevendo-se, inclusive, a adoção de mecanismos que possibilitem a efetiva execução da decisão arbitral.

37. As vantagens envolvendo a utilização do procedimento amigável e da arbitragem pelo Brasil são inúmeras, de modo que o emprego desses métodos deve ser objeto de estudos aprofundados para incentivar o desenvolvimento das relações internacionais por nosso país.

ANEXOS.

Anexo 01

Convenções internacionais para evitar a dupla tributação celebradas pelo Brasil.

	<u>Estado Contratante e fundamento legal</u>	<u>Artigo 25</u>
1	África do Sul Decreto n.º 5.922/2006	1. Quando uma pessoa considerar que as ações de um ou ambos os Estados Contratantes resultam, ou poderão resultar, em relação a si, em uma tributação em desacordo com as disposições da presente Convenção, poderá, independentemente dos recursos previstos na legislação interna desses Estados, submeter seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante de que seja residente. O caso deverá ser submetido dentro dos prazos previstos na legislação interna do Estado Contratante. 2. A autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar justificada e se ela própria não estiver em condições de lhe dar solução satisfatória, esforçar-se-á para resolver a questão mediante acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação não conforme com a Convenção. 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão para resolver, mediante acordo amigável, quaisquer dificuldades ou dúvidas quanto à interpretação ou aplicação da Convenção. 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegarem a um acordo no sentido dos parágrafos anteriores.
2	Alemanha - Acordo sem efeito desde 1º de janeiro de 2006 Decreto n.º 76.988/1976	1. Quando um residente de um Estado Contratante considerar que as medidas tomadas por um ou por ambos os Estados Contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação não conforme com o presente acordo, poderá, independentemente dos recursos previstos pelas legislações nacionais desses Estados, submeter o seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante de que é residente. 2. Essa autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar justificada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar tributação não conforme com o presente acordo. 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou as dúvidas que surgirem da interpretação ou da aplicação do presente acordo. Poderão, também, consultar-se mutuamente com vistas a eliminar a dupla tributação nos casos

		não previstos no presente acordo.
3	Argentina Decreto n.º 87.976/1982	1. Quando um residente de um Estado Contratante considerar que as medidas tomadas por um ou ambos os Estados Contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação em desacordo com a presente Convenção, poderá, independentemente dos recursos previstos pelas legislações nacionais desses Estados, submeter o seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante de que é residente no prazo de 2 anos que se seguir à primeira notificação que conduzir a uma tributação em desacordo com a presente Convenção. 2. Essa autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar justificada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão por meio de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação em desacordo com a presente Convenção. 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver, por mero de acordo amigável, as dificuldades ou as dúvidas que surgirem da interpretação ou da aplicação da Convenção. Poderão, também, consultar-se mutuamente com vistas a solucionar os casos fitos previstos na Convenção. 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegarem a acordo, nos termos dos parágrafos anteriores. Se, para facilitar a consecução desse acordo, tornar-se aconselhável realizar contatos pessoais, tais entendimentos poderão ser efetuados no âmbito de uma comissão de representantes das autoridades competentes dos Estados Contratantes.
4	Áustria Decreto n.º 78.107/1976	1. Quando um residente de um Estado Contratante considerar que as medidas tomadas por um ou ambos os Estados Contratantes conduziram ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação em desacordo com a presente Convenção, poderá independentemente dos recursos previstos pelas legislações nacionais desses Estados, submeter o seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante de que é residente. 2. Essa autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar justificativa e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação em desacordo com a presente Convenção. 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou as dúvidas que surgirem da interpretação ou da aplicação da presente Convenção. Poderão, também, consultar-se mutuamente com vistas a eliminar a dupla tributação nos casos

		não previstos na presente Convenção. 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegarem a acordo nos termos dos parágrafos anteriores. Se, para facilitar a realização desse acordo, tornar-se aconselhável realizar trocas de entendimentos verbais, tais entendimentos poderão ser efetuados no âmbito de uma Comissão de representantes das autoridades competentes dos Estados dos Contratantes.
5	Bélgica Decreto n.º 72.542/1973	1. Quando um residente de um Estado Contratante considerar que as medidas tomadas por um ou ambos os Estados Contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação em desacordo com a presente Convenção, poderá, independentemente dos recursos previstos pela legislação nacional desses Estados, dirigir à autoridade competente do Estado Contratante, de que é residente, uma petição escrita e fundamentada de revisão dessa tributação. A petição deverá ser apresentada dentro do prazo de dois anos a contar da notificação ou da percepção na fonte da tributação em desacordo com a Convenção ou, se houver dupla tributação, da segunda tributação. 2. A autoridade competente referida no parágrafo 1, se a reclamação se lhe afigurar fundada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação em desacordo com a Convenção. 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão, através de acordo amigável, por resolver as dificuldades ou dissipar as dúvidas a que possa dar lugar a aplicação da Convenção. 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegarem a acordo na forma indicada nos parágrafos anteriores. Se, para facilitar a realização desse acordo, se tornarem necessários entendimentos verbais, esses entendimentos poderão ser efetuados no âmbito de uma Comissão de representantes das autoridades competentes dos Estados Contratantes. 5. As autoridades competentes dos Estados Contratantes entender-se-ão a respeito das medidas administrativas necessárias à execução das disposições da Convenção e, particularmente, a respeito das justificativas a serem fornecidas pelos residentes de cada Estado para beneficiar-se no outro Estado das isenções ou reduções de impostos previstas na presente Convenção.
6	Canadá Decreto n.º 92318/1986	1. Quando um residente de um Estado Contratante considerar que as medidas tomadas por um ou ambos os Estados Contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação em desacordo com a presente Convenção, poderá, independentemente dos recursos previstos pelas legislações nacionais desses Estados, submeter o seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante de que é residente. 2. Essa autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar justificada e não estiver em condições de lhe dar uma solução

		satisfatória, esforçar-se-ão por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação não conforme com a Convenção. 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou as dúvidas que surgirem da interpretação ou da aplicação da Convenção. 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão consultar-se mutuamente com vistas a eliminar a dupla tributação nos casos não previstos na Convenção. 5. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegarem a um acordo nos termos indicados nos parágrafos anteriores. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão também estabelecer, de comum acordo, os métodos de aplicação da presente Convenção.
7	Chile Decreto n.º 4.852/2003	1. Quando um residente de um Estado Contratante considerar que as medidas adotadas por um ou por ambos os Estados Contratantes implicam, ou podem implicar, em relação a si, uma tributação em desacordo com as disposições da presente Convenção, poderá, independentemente dos recursos previstos pelo direito interno desses Estados, submeter seu caso à autoridade competente do Estado Contratante de que seja residente ou, se o parágrafo 1 do Artigo 23 for aplicável, à do Estado Contratante de que seja nacional. 2. A autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar justificada e se ela própria não estiver em condições de lhe dar solução satisfatória, esforçar-se-á para resolver a questão mediante acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação não conforme com a Convenção. 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão, mediante um acordo amigável, para resolver as dificuldades ou dirimir as dúvidas a que possa dar lugar a interpretação ou aplicação da Convenção. 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegarem a um acordo nos termos indicados nos parágrafos anteriores.
8	China Decreto n.º 762/1993	1. Quando se considerar que os atos de um ou de ambos os Estados Contratantes resultam ou poderão resultar em tributação divergente das disposições deste Acordo, a pessoa prejudicada poderá, independentemente do que dispuserem as legislações internas dos Estados Contratantes, submeter seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante em que reside. O caso de que trata este parágrafo deverá ser submetido à apreciação da autoridade competente no prazo de três anos contados da primeira notificação sobre a tributação divergente dos termos deste Acordo. 2. A autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar justificada e não estiver em condições de lhe dar solução satisfatória, envidará esforços para resolver a questão

		amigavelmente com a autoridade competente do outro Estado Contratante, com vistas a evitar tributação divergente dos termos deste Acordo. 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes envidarão esforços para resolver amigavelmente quaisquer dificuldades ou dúvidas que surgirem da interpretação ou da aplicação deste Acordo. Poderão também consultar-se mutuamente com vistas à eliminação da dupla tributação em casos não previstos neste Acordo. 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegarem a acordo nos termos dos parágrafos 2 e 3.
9	Coreia Decreto n.º 354/1991	1. Quando um residente de um Estado Contratante considerar que as medidas tomadas por um ou ambos os Estados Contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação em desacordo com o disposto na presente Convenção, poderá, independentemente dos recursos previstos pela legislação interna desses Estados, submeter o seu caso à autoridade competente do Estado Contratante de que é residente ou, se o seu caso está compreendido no parágrafo 1 do Artigo XXIV, à do Estado Contratante de que é nacional. 2. A autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar justificada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável, com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação em discordância com a presente Convenção. 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou as dúvidas a que possa dar lugar a interpretação ou a aplicação da Convenção. Poderão também consultar-se mutuamente com vistas a eliminar a dupla tributação nos casos não previstos na presente Convenção. 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente, a fim de chegarem a um acordo nos termos indicados nos parágrafos anteriores. Quando, para chegar a esse acordo, parecer aconselhável uma troca verbal de opiniões, essa troca poderá efetuar-se no âmbito de uma Comissão composta por representantes das autoridades competentes dos Estados Contratantes.
10	Dinamarca Decreto n.º 75.106/1974	1. Quando um residente de um Estado Contratante considerar que as medidas tomadas por um ou ambos os Estados Contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação em desacordo com a presente Convenção poderá, independentemente dos recursos previstos pelas legislações nacionais desses Estados, submeter o seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante de que é residente. 2. Essa autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar justificada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação em desacordo com a

		presente Convenção. 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou as dúvidas que surgirem da interpretação ou da aplicação da presente Convenção. Poderão também consultar-se mutuamente com vistas a eliminar a dupla tributação nos casos não previstos na presente Convenção. 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegarem a acordo nos termos dos parágrafos anteriores. Se, para facilitar a realização desse acordo, tornar-se aconselhável realizar trocas de entendimentos verbais, tais entendimentos poderão ser efetuados no âmbito de uma Comissão de representantes das autoridades competentes dos Estados Contratantes. 5. Na eventualidade de os Estados Contratantes poderem fornecer assistência e apoio recíprocos para a arrecadação dos impostos objeto da presente Convenção, a extensão dessa assistência e apoio poderá ser estabelecida pelos Estados Contratantes por meio de uma futura troca de notas.
11	Equador Decreto n.º 75.717/1988	1. Quando um residente de um Estado Contratante considerar que as medidas tomadas por um ou ambos os Estados Contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação em desacordo com a presente Convenção, poderão, independentemente dos recursos previstos pelas legislações nacionais desses Estados, submeter o seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante de que é residente no prazo de 2 anos que se seguir à primeira notificação que conduzir a uma tributação em desacordo com a presente Convenção. 2. A autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar justificada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação em desacordo com a presente Convenção. 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou as dúvidas que surgirem na interpretação ou aplicação da Convenção. Poderão, também, consultar-se mutuamente com vistas a solucionar os casos não previstos na Convenção. 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegarem a acordo nos termos indicados nos parágrafos anteriores. Se, para facilitar a consecução desse acordo, torna-se aconselhável realizar contatos pessoais, tais entendimentos poderão ser efetuados no âmbito de uma comissão composta de representantes das autoridades competentes dos Estados Contratantes.

12	Espanha Decreto n.º 76975/1976	1. Quando um residente de um Estado Contratante considerar que as medidas tomadas por um ou ambos os Estados Contratantes conduzam ou possam conduzir, em relação a si, a uma tributação em desacordo com a presente Convenção, poderá independentemente dos recursos previstos pelas legislações nacionais desses Estados, submeter o seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante de que é residente. 2. Essa autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar justificada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação em desacordo com a presente Convenção. 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou dissipar as dúvidas que surgirem da interpretação ou da aplicação da presente Convenção. Poderão, também, consultar-se mutuamente com vistas a eliminar a dupla tributação nos casos não previstos na presente Convenção. 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegarem a acordo nos termos dos parágrafos anteriores. Se, para facilitar a realização desse acordo, tornar-se aconselhável realizar contatos pessoais, tais entendimentos poderão ser efetuados no âmbito de uma Comissão de representantes das autoridades competentes dos Estados Contratantes.
13	Filipinas Decreto n.º 241/1991	1. Quando um residente de um Estado Contratante considerar que as medidas tomadas por um ou ambos os Estados Contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação em desacordo com a presente Convenção, poderá, independentemente dos recursos previstos pelas legislações internas desses Estados, submeter o seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante de que é residente. 2. A autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar justificada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão de comum acordo com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação em discórdância com a Convenção. 3. Um Estado Contratante não poderá, após cinco anos do término do período fiscal em que a renda foi auferida, aumentar a base de cálculo de um residente de qualquer dos Estados Contratantes pela inclusão de rendimentos que também tenham sido tributados no outro Estado Contratante. Este parágrafo não se aplicará nos casos de fraude, omissão intencional ou negligência. 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver, de comum acordo, as dificuldades ou as dúvidas que surgirem na interpretação ou aplicação da Convenção. 5. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegarem a acordo

		nos termos indicados nos parágrafos anteriores.
14	Finlândia Decreto n.º 2465/1998	1. Quando uma pessoa considerar que as medidas tomadas por um ou ambos os Estados Contratantes conduzem, ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação em desacordo com o presente Acordo, poderá, independentemente dos recursos previstos pela legislação doméstica desses Estados, submeter o seu caso à autoridade competente do Estado Contratante de que é residente ou, se o caso se enquadrar no parágrafo 1 do Artigo 23, do Estado Contratante de que é nacional. O caso deve ser apresentado dentro de 3 (três) anos da primeira notificação da ação resultando na tributação em desacordo com as disposições do Acordo. 2. A autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar justificada e se ela própria não estiver em condições de lhe dar solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação em discordância com o Acordo. No caso de as autoridades competentes chegarem a um acordo, os impostos serão cobrados e o reembolso ou o crédito dos impostos será permitido pelos Estados Contratantes conforme tal acordo. Qualquer acordo alcançado será implementado dentro dos prazos estabelecidos pela legislação doméstica dos Estados Contratantes. 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou dúvidas que surgirem da interpretação ou aplicação do Acordo. Elas também poderão consultar-se visando à eliminação da dupla tributação em casos não previstos no Acordo. 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegar a um acordo nos termos dos parágrafos anteriores. Quando, para se alcançar um acordo, parecer aconselhável uma troca de opiniões verbal, essa troca pode ocorrer através de uma Comissão composta de representantes das autoridades competentes dos Estados Contratantes.
15	França Decreto n.º 70506/1972	1. Quando um residente de um Estado Contratante considerar que as medidas tomadas por um ou ambos os Estados Contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação em desacordo com a presente Convenção, poderá, independentemente dos recursos previstos pela legislação nacional desses Estados, submeter o seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante de que é residente. 2. Essa autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar fundada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação em desacordo com a

		Convenção. 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes se esforçarão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades a que possa dar lugar a aplicação da Convenção. Elas poderão também entrar em acordo com vistas a evitar a dupla tributação nos casos não previstos pela Convenção. 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegarem a acordo nos termos indicados nos parágrafos anteriores. Se, para facilitar a realização desse acordo, se tornarem necessárias trocas de entendimentos verbais, esses entendimentos poderão ser efetuados no âmbito de uma Comissão de representantes das autoridades competentes dos Estados Contratantes.
16	Hungria Decreto n.º 53/1991	1. Quando um residente de um Estado Contratante considerar que as medidas tomadas por um ou por ambos os Estados Contratantes conduzam ou possam conduzir, em relação a si, a uma tributação em desacordo com a presente Convenção, poderá, independentemente dos recursos previstos pela legislação interna desses Estados, submeter o seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante de que é residente. 2. A autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar justificada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação em discordância com a Convenção. 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver através de acordo amigável as dificuldades ou as dúvidas que surgirem na interpretação ou aplicação da Convenção. 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegarem a acordo, nos termos indicados nos parágrafos anteriores.
17	Índia Decreto n.º 510/1992	1. Quando um residente de um Estado Contratante considerar que as medidas tomadas por um ou ambos os Estados Contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação em desacordo com a presente Convenção, poderá, independentemente dos recursos previstos pelo direito interno desses Estados, submeter o seu caso à autoridade competente do Estado Contratante de que é residente. O caso deverá ser apresentado dentro de cinco anos a contar da data do recebimento da notificação da medida que conduzir à uma tributação em desacordo com a Convenção. 2. A autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar justificada e não estiver em condições de lhe dar uma solução adequada, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação em discordância com a Convenção. O acordo se aplica independentemente dos prazos previstos pelo direito interno dos Estados Contratantes. 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as

		dificuldades ou as dúvidas que possa dar lugar a interpretação ou a aplicação da Convenção. Poderão também consultar-se mutuamente com vistas a eliminar a dupla tributação nos casos não previstos na Convenção. 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegar a um acordo nos termos indicados nos parágrafos anteriores. Quando, para chegar a esse acordo, parecer aconselhável uma troca verbal de opiniões, essa troca poderá efetuar-se no âmbito de uma Comissão composta por representantes das autoridades competentes dos Estados Contratantes.
18	Israel Decreto n.º 5.576/2005	1. Quando um residente de um Estado Contratante considerar que as medidas tomadas por um ou por ambos os Estados Contratantes resultem, ou resultarão, em relação a si, em uma tributação em desacordo com as disposições da presente Convenção, poderá, independentemente dos recursos previstos pelo direito interno desses Estados, submeter o seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante do qual seja residente. 2. A autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar justificada e se ela própria não estiver em condições de lhe dar solução satisfatória, esforçar-se-á para resolver a questão mediante acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação não conforme com a Convenção. 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão, por meio de acordo amigável, para resolver quaisquer dificuldades ou dúvidas quanto à interpretação ou aplicação da Convenção. 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegarem a um acordo nos termos indicados nos parágrafos anteriores.
19	Itália Decreto n.º 85.985/1981	1. Quando um residente de um Estado Contratante considerar que as medidas tomadas por um ou ambos os Estados Contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação em desacordo com a presente Convenção, poderá, independentemente dos recursos previstos pelas legislações nacionais desses Estados, submeter o seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante de que é residente. 2. Essa autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar justificada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação em desacordo com a Convenção. 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou as dúvidas que surgirem da interpretação ou da aplicação da Convenção. 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegarem a acordo nos termos indicados nos parágrafos anteriores.

20	Japão Decreto n.º 61.899/1967	1. Quando uma pessoa residente num Estado Contratante considerar que as medidas tomadas por um Estado Contratante ou por ambos os Estados Contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação não conforme com a presente Convenção, poderá, independentemente dos recursos previstos pela legislação desses Estados Contratantes, submeter o seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante onde residir. 2. A autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar fundada e não dispuser de meios para lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de mútuo entendimento com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação não conforme com a presente Convenção. 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver através de mútuo entendimento as dificuldades ou as dúvidas surgidas na interpretação ou aplicação da presente Convenção. Poderão também realizar consultas para eliminar a dupla tributação nos casos não previstos na presente Convenção. 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de dar execução ao disposto na presente Convenção.
21	Luxemburgo Decreto n.º 85.051/1980	1. Quando um residente de um Estado Contratante considerar que as medidas tomadas por um ou ambos os Estados Contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação em desacordo com a presente Convenção, poderá, independentemente dos recursos previstos pela legislação nacional desses Estados, submeter o seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante de que é residente. 2. Essa autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar justificada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação em desacordo com a Convenção. 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou dissipar as dúvidas que surgirem da interpretação ou da aplicação da Convenção. Poderão, também, consultar-se mutuamente com vistas a eliminar a dupla tributação nos casos não previstos pela Convenção. 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegarem a acordo nos termos indicados nos parágrafos anteriores. Se, para facilitar a realização desse acordo, tornar-se aconselhável realizar trocas de entendimentos verbais, tais entendimentos poderão ser efetuados no âmbito de uma Comissão de representantes das autoridades competentes dos Estados Contratantes.

22	México Decreto n.º 6.000/2006	1. Quando uma pessoa considerar que as medidas tomadas por um ou ambos Estados Contratantes conduzem, ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação em desacordo com as disposições da presente Convenção, poderá, independentemente dos recursos previstos pelo direito interno desses Estados, submeter o seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante do qual é residente ou nacional. 2. A autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar justificada e se ela própria não estiver em condições de lhe dar solução satisfatória, fará o possível para resolver a questão mediante acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação não conforme com esta Convenção. 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes farão o possível para resolver as dificuldades ou dirimir as dúvidas a que possa dar lugar a interpretação ou aplicação da Convenção. 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegarem a um acordo nos termos indicados nos parágrafos anteriores.
23	Noruega Decreto n.º 86.710/1981	1. Quando um residente de um Estado Contratante considerar que as medidas tomadas por um ou ambos os Estados Contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação em desacordo com a presente Convenção, poderão, independentemente dos recursos previstos pelas legislações nacionais desses Estados, submeter o seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante de que é residente. 2. Essa autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar justificada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação em desacordo com a presente Convenção. 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou as dúvidas que surgirem da interpretação ou da aplicação da presente Convenção. 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegarem a acordo nos termos indicados nos parágrafos anteriores.
24	Países Baixos Decreto n.º 355/1991	1. Quando um residente em um Estado Contratante considerar que as medidas tomadas por um ou por ambos os Estados Contratantes resultem ou possam resultar em tributação em desacordo com o que dispõe esta Convenção, pode, independentemente das medidas previstas pela lei doméstica desses Estados, apresentar o seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante de que é um residente. O caso deve ser apresentado dentro de cinco anos contados da data da primeira notificação do ato do qual resulta a tributação em desacordo com as disposições desta Convenção. 2. Se a reclamação se lhe afigurar justificada e não estiver em condições de lhe dar solução satisfatória, a autoridade competente esforçar-se-á por resolver a questão de comum

		acordo com a autoridade competente do outro Estado Contratante, como o objetivo de evitar a tributação que esteja em desacordo com esta Convenção. 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver de comum acordo quaisquer dificuldades ou dúvidas relativas à interpretação ou aplicação desta Convenção, inclusive seu Artigo 9. 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente, a fim de chegarem a acordo, nos termos dos parágrafos anteriores.
25	Peru Decreto n.º 7020/2009	1. Quando uma pessoa considerar que as medidas tomadas por um ou por ambos os Estados Contratantes implicam, ou poderão implicar, em relação a si, uma tributação em desacordo com as disposições da presente Convenção, poderá, independentemente dos recursos previstos pelo Direito interno desses Estados, submeter seu caso à autoridade competente do Estado Contratante onde residir. O caso deverá ser apresentado de acordo com os prazos estabelecidos na respectiva legislação interna. 2. A autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar justificada e se ela própria não estiver em condições de adotar solução satisfatória, esforçar-se-á para resolver a questão mediante acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação não conforme com a presente Convenção. 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes farão o possível para resolver as dificuldades ou para dirimir as dúvidas a que possa dar lugar a interpretação ou a aplicação da Convenção mediante acordo amigável. 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegarem a um acordo nos termos dos parágrafos anteriores.
26	Portugal Decreto n.º 4012/2001	1. Quando um residente de um Estado Contratante considerar que as medidas tomadas por um Estado Contratante ou por ambos os Estados Contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação não conforme com a presente Convenção, poderá, independentemente dos recursos estabelecidos pela legislação nacional desses Estados, submeter o seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante de que é residente. O pedido deverá ser apresentado dentro de dois anos a contar da data da comunicação do imposto que tenha dado causa à reclamação ou, no caso de tributação nos dois Estados, da segunda tributação, ou, no caso de imposto devido na fonte, da data do pagamento dos rendimentos que hajam sido tributados, mesmo que se trate da segunda tributação. 2. Essa autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar fundada e não estiver em condições de lhe dar solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar a tributação não conforme com a Convenção. O acordo alcançado será aplicado independentemente dos prazos estabelecidos no direito interno

		dos Estados Contratantes. 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou as dúvidas a que possa dar lugar a interpretação ou a aplicação da Convenção. 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar diretamente entre si a fim de chegarem a acordo nos termos indicados nos números anteriores.
27	República Eslovaca/República Tcheca Decreto n.º 43/1991	1. Quando um residente de um Estado Contratante considerar que as medidas tomadas por um ou por ambos os Estados Contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação em desacordo com a presente Convenção, poderá, independentemente dos recursos previstos pela legislação interna desses Estados, submeter o seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante de que é residente. 2. A autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar justificada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação em discordância com a Convenção. 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver através de acordo amigável as dificuldades ou as dúvidas que surgirem na interpretação ou aplicação da Convenção. 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegarem a acordo, nos termos indicados nos parágrafos anteriores.
28	Suécia Decreto n.º 77.053/1976	1. Quando um residente de um estado contratante considerar que as medidas tomadas por um ou ambos os estados contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação em desacordo com a presente convenção, poderá, independentemente dos recursos previstos pelas legislações nacionais desses estados, submeter a seu caso à apreciação da autoridade competente do estado contratante de que é residente. 2. Essa autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar justificada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão de comum acordo com a autoridade competente do outro estado contratante, a fim de evitar uma tributação em desacordo com a presente convenção. 3. As autoridades competentes dos estados contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou as dúvidas que surgirem da interpretação ou da aplicação da presente convenção. Poderão, também, consultar-se mutuamente com vistas a eliminar a dupla tributação nos casos não previstos na presente convenção. 4. As autoridades competentes dos estados contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegarem a acordo nos termos dos parágrafos anteriores. Se, para facilitar a realização desse acordo, tornar-se aconselhável realizar trocas de entendimentos verbais, tais entendimentos poderão ser efetuados

		no âmbito de uma comissão de representantes das autoridades competentes dos estados contratantes.
29	Turquia Decreto n.º 8.140/2013	1. Quando uma pessoa considerar que as ações de um ou ambos os Estados Contratantes resultam, ou poderão resultar, em relação a si, em uma tributação em desacordo com as disposições do presente Acordo, poderá, independentemente dos recursos previstos no direito interno desses Estados, submeter seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante de que for residente ou, se seu caso estiver amparado pelo parágrafo 1 do Artigo 24 deste Acordo, àquela do Estado Contratante de que for nacional. O caso deverá ser submetido dentro do prazo previsto no direito interno dos Estados Contratantes. 2. A autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar justificada e se ela própria não estiver em condições de lhe dar solução satisfatória, envidará esforços para resolver a questão, mediante acordo mútuo, com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação não-conforme com o Acordo. 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes envidarão esforços para resolver, mediante acordo mútuo, quaisquer dificuldades ou dúvidas quanto à interpretação ou à aplicação do Acordo. 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegarem a um acordo no sentido dos parágrafos anteriores.
30	Ucrânia Decreto n.º 5.779/2006	1. Quando uma pessoa considerar que as ações de um ou ambos os Estados Contratantes resultam, ou poderão resultar, em relação a si, em uma tributação em desacordo com as disposições da presente Convenção, poderá, independentemente dos recursos previstos no direito interno desses Estados, submeter seu caso à autoridade competente do Estado Contratante do qual seja residente ou, se a situação estiver prevista no parágrafo 1 do Artigo 24 da presente Convenção, à autoridade competente do Estado Contratante do qual seja nacional. O caso acima mencionado poderá ser submetido dentro dos limites de tempo previstos na legislação interna do Estado Contratante. 2. A autoridade competente esforçar-se-á, caso a objeção lhe pareça justificada e a referida autoridade não seja, por si só, capaz de chegar a uma solução satisfatória, para solucionar o caso mediante acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação não conforme com a Convenção. 3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão para solucionar, mediante acordo amigável, quaisquer dificuldades ou dúvidas quanto à interpretação ou aplicação da Convenção. 4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegarem a um acordo nos termos indicados nos parágrafos anteriores.

Anexo 02

Levantamento realizado pela OCDE envolvendo os casos submetidos ao procedimento amigável.

Number of New MAP Cases Initiated by Reporting Period

OECD Member Countries

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
	Number of new cases	Number of new cases	Number of new cases	Number of new cases	Number of new cases	Number of new cases	Number of new cases
Australia	9	13	8	19	21	10	10
Austria	29	26	36	30	38	35	61
Belgium	31	30	71	213	120	120	151
Canada	76	70	85	103	101	94	87
Chile	0	0	0	0	0	0	0
Czech Republic	5	10	5	6	8	12	13
Denmark	15	18	21	22	20	24	24
Estonia	--	--	--	--	--	0	0
Finland	1	11	8	5	11	13	14
France	104	100	154	169	135	173	181
Germany	212	186	177	177	150	306	277
Greece	1	2	--	--	--	5	3
Hungary	4	3	1	2	1	0	1
Iceland	1	0	0	0	0	1	2
Ireland	3	3	2	6	7	6	12
Israel	--	--	--	--	4	9	5

Italy	14	20	14	31	22	41	45
Japan	37	49	40	44	34	22	31
Korea	8	9	13	25	13	24	22
Luxembourg	22	31	31	25	35	75	39
Mexico	14	11	5	10	4	5	17
Netherlands	80	57	--	64	51	34	83
New Zealand	4	5	2	6	4	4	3
Norway	15	21	30	21	16	7	10
Poland	11	7	19	14	7	9	5
Portugal	10	7	5	14	17	15	17
Slovak Republic	0	--	1	1	3	4	1
Slovenia	--	--	3	0	2	2	3
Spain	18	67	24	24	24	18	36
Sweden	72	61	104	64	104	111	100
Switzerland	--	45	99	119	65	112	120
Turkey	0	2	1	3	4	0	0
United Kingdom	--	55	44	56	68	54	69
United States	240	257	308	326	252	279	236
TOTAL	1036	1176	1311	1599	1341	1624	1678

Partner economies

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
	Number of new cases	Number of new cases	Number of new cases	Number of new cases	Number of new cases	Number of new cases	Number of new cases
Argentina	--	--	0	1	0	--	--
South Africa	--	--	4	1	5	5	3
TOTAL	--	--	4	2	5	5	3

Inventory of MAP Cases at End of Reporting Period

OECD Member Countries

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
	Inventory of cases at end of reporting period	Inventory of cases at end of reporting period	Inventory of cases at end of reporting period	Inventory of cases at end of reporting period	Inventory of cases at end of reporting period	Inventory of cases at end of reporting period	Inventory of cases at end of reporting period
Australia	16	23	22	23	27	21	21
Austria	144	152	105	120	106	110	137
Belgium	81	95	152	265	142	241	305
Canada	134	153	186	206	225	225	222
Chile	0	0	0	0	0	0	0
Czech Republic	13	13	4	8	13	14	16
Denmark	82	82	79	86	67	57	55
Estonia	--	--	--	--	--	0	0
Finland	12	22	20	22	32	37	50
France	254	233	328	427	490	539	551

Germany	476	527	519	543	484	702	787
Greece	4	5	5*	5*	5*	27	30
Hungary	12	9	10	7	8	4	2
Iceland	1	1	0	0	0	1	1
Ireland	4	6	7	13	16	17	22
Israel	--	--	--	13	13	14	17
Italy	52	63	56	67	80	102	130
Japan	67	85	82	90	75	61	70
Korea	28	30	30	47	44	59	65
Luxembourg	31	34	35	38	59	109	76
Mexico	26	23	14	18	12	11	19
Netherlands	120	151	127	118	97	99	140
New Zealand	2	4	1	3	1	1	3
Norway	25	32	42	51	52	44	36
Poland	26	25	33	32	26	28	29
Portugal	43	45	47	47	41	42	47
Slovak Republic	1	4	5	6	7	9	9
Slovenia	--	--	3	1	2	4	4
Spain	55	109	66	76	84	87	82
Sweden	94	100	125	103	134	163	198
Switzerland	33	33	88	143	142	187	231
Turkey	2	3	2	4	8	4	2
United Kingdom	84	109	126	120	131	133	143
United States	430	500	578	724	705	686	573
TOTAL	2352	2671	2897	3426	3328	3838	4073

* In those cases where a country did not report the number of outstanding cases at the end of a reporting period, these charts use the number of cases reported for the end of the preceding reporting period (if that

number was not available, the chart uses the number reported at the end of the subsequent reporting period). These cases are indicated with an asterisk.

Partner economies

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
	Inventory of cases at end of reporting period	Inventory of cases at end of reporting period	Inventory of cases at end of reporting period	Inventory of cases at end of reporting period	Inventory of cases at end of reporting period	Inventory of cases at end of reporting period	Inventory of cases at end of reporting period
Argentina	--	--	2	3	3	3*	3*
South Africa	--	--	0	1	4	6	6
TOTAL	--	--	2	4	7	9	9

Anexo 03

Modelo de convenção arbitral fornecido pela OCDE.

Mutual agreement on the implementation of paragraph 5 of Article 25

The competent authorities of [State A] and [State B] have entered into the following mutual agreement to establish the mode of application of the arbitration process provided for in paragraph 5 of Article 25 of the [title of the Convention], which entered into force on [date of entry into force]. The competent authorities may modify or supplement this agreement by an exchange of letters between them.

1. Request for submission of case to arbitration. A request that unresolved issues arising from a mutual agreement case be submitted to arbitration pursuant to paragraph 5 of Article 25 of the Convention (the “request for arbitration”) shall be made in writing and sent to one of the competent authorities. The request shall contain sufficient information to identify the case. The request shall also be accompanied by a written statement by each of the persons who either made the request or is directly affected by the case that no decision on the same issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of the States. Within 10 days of the receipt of the request, the competent authority who received it shall send a copy of the request and the accompanying statements to the other competent authority.

2. Time for submission of the case to arbitration. A request for arbitration may only be made after two years from the date on which a case presented to the competent authority of one Contracting State under paragraph 1 of Article 25 has also been presented to the competent authority of the other State. For this purpose, a case shall be considered to have been presented to the competent authority of the other State only if the following information has been presented: [the necessary information and documents will be specified in the agreement].

3. Terms of Reference. Within three months after the request for arbitration has been received by both competent authorities, the competent authorities shall agree on the

questions to be resolved by the arbitration panel and communicate them in writing to the person who made the request for arbitration. This will constitute the “Terms of Reference” for the case. Notwithstanding the following paragraphs of this agreement, the competent authorities may also, in the Terms of Reference, provide procedural rules that are additional to, or different from, those included in these paragraphs and deal with such other matters as are deemed appropriate.

4. Failure to communicate the Terms of Reference. If the Terms of Reference have not been communicated to the person who made the request for arbitration within the period referred to in paragraph 3 above, that person and each competent authority may, within one month after the end of that period, communicate in writing to each other a list of issues to be resolved by the arbitration. All the lists so communicated during that period shall constitute the tentative Terms of Reference. Within one month after all the arbitrators have been appointed as provided in paragraph 5 below, the arbitrators shall communicate to the competent authorities and the person who made the request for arbitration a revised version of the tentative Terms of Reference based on the lists so communicated. Within one month after the revised version has been received by both of them, the competent authorities will have the possibility to agree on different Terms of Reference and to communicate them in writing to the arbitrators and the person who made the request for arbitration. If they do so within that period, these different Terms of Reference shall constitute the Terms of Reference for the case. If no different Terms of Reference have been agreed to between the competent authorities and communicated in writing within that period, the revised version of the tentative Terms of Reference prepared by the arbitrators shall constitute the Terms of Reference for the case.

5. Selection of arbitrators. Within three months after the Terms of Reference have been received by the person who made the request for arbitration or, where paragraph 4 applies, within four months after the request for arbitration has been received by both competent authorities, the competent authorities shall each appoint one arbitrator. Within two months of the latter appointment, the arbitrators so appointed will appoint a third arbitrator who will function as Chair. If any appointment is not made within the required time period, the arbitrator(s) not yet appointed shall be appointed by the Director of the OECD Centre for Tax Policy and Administration within 10 days of receiving a request to

that effect from the person who made the request for arbitration. The same procedure shall apply with the necessary adaptations if for any reason it is necessary to replace an arbitrator after the arbitral process has begun. Unless the Terms of Reference provide otherwise, the remuneration of all arbitrators .... *[the mode of remuneration should be described here; one possibility would be to refer to the method used in the Code of Conduct on the EC Arbitration Convention]*

6. Streamlined arbitration process. If the competent authorities so indicate in the Terms of Reference (provided that these have not been agreed to after the selection of arbitrators pursuant to paragraph 4 above), the following rules shall apply to a particular case notwithstanding paragraphs 5, 11, 15, 16 and 17 of this agreement:

a) Within one month after the Terms of Reference have been received by the person who made the request for arbitration, the two competent authorities shall, by common consent, appoint one arbitrator. If, at the end of that period, the arbitrator has not yet been appointed, the arbitrator will be appointed by the Director of the OECD Centre for Tax Policy and Administration within 10 days of receiving a request to that effect from the person who made the request referred to in paragraph 1. The remuneration of the arbitrator shall be determined as follows ... *[the mode of remuneration should be described here; one possibility would be to refer to the method used in the Code of Conduct on the EC Arbitration Convention]*

b) Within two months from the appointment of the arbitrator, each competent authority will present in writing to the arbitrator its own reply to the questions contained in the Terms of Reference.

c) Within one month from having received the last of the replies from the competent authorities, the arbitrator will decide each question included in the Terms of Reference in accordance with one of the two replies received from the competent authorities as regards that question and will notify the competent authorities of the choice, together with short reasons explaining that choice. Such decision will be implemented as provided in paragraph 19.

7. Eligibility and appointment of arbitrators. Any person, including a government official of a Contracting State, may be appointed as an arbitrator, unless that person has been involved in prior stages of the case that results in the arbitration process. An arbitrator will be considered to have been appointed when a letter confirming that appointment has been signed both by the person or persons who have the power to appoint that arbitrator and by the arbitrator himself.

8. Communication of information and confidentiality. For the sole purposes of the application of the provisions of Articles 25 and 26, and of the domestic laws of the Contracting States, concerning the communication and the confidentiality of the information related to the case that results in the arbitration process, each arbitrator shall be designated as authorized representative of the competent authority that has appointed that arbitrator or, if that arbitrator has not been appointed exclusively by one competent authority, of the competent authority of the Contracting State to which the case giving rise to the arbitration was initially presented. For the purposes of this agreement, where a case giving rise to arbitration was initially presented simultaneously to both competent authorities, “the competent authority of the Contracting State to which the case giving rise to the arbitration was initially presented” means the competent authority referred to in paragraph 1 of Article 25.

9. Failure to provide information in a timely manner. Notwithstanding paragraphs 5 and 6, where both competent authorities agree that the failure to resolve an issue within the two-year period provided in paragraph 5 of Article 25 is mainly attributable to the failure of a person directly affected by the case to provide relevant information in a timely manner, the competent authorities may postpone the nomination of the arbitrator for a period of time corresponding to the delay in providing that information.

10. Procedural and evidentiary rules. Subject to this agreement and the Terms of Reference, the arbitrators shall adopt those procedural and evidentiary rules that they deem necessary to answer the questions set out in the Terms of Reference. They will have access to all information necessary to decide the issues submitted to arbitration, including confidential information. Unless the competent authorities agree otherwise, any information that was not available to both competent authorities before the request for

arbitration was received by both of them shall not be taken into account for purposes of the decision.

11. Participation of the person who requested the arbitration. The person who made the request for arbitration may, either directly or through his representatives, present his position to the arbitrators in writing to the same extent that he can do so during the mutual agreement procedure. In addition, with the permission of the arbitrators, the person may present his position orally during the arbitration proceedings.

12. Logistical arrangements. Unless agreed otherwise by the competent authorities, the competent authority to which the case giving rise to the arbitration was initially presented will be responsible for the logistical arrangements for the meetings of the arbitral panel and will provide the administrative personnel necessary for the conduct of the arbitration process. The administrative personnel so provided will report only to the Chair of the arbitration panel concerning any matter related to that process.

13. Costs. Unless agreed otherwise by the competent authorities:

a) each competent authority and the person who requested the arbitration will bear the costs related to his own participation in the arbitration proceedings (including travel costs and costs related to the preparation and presentation of his views);

b) each competent authority will bear the remuneration of the arbitrator appointed exclusively by that competent authority, or appointed by the Director of the OECD Centre for Tax Policy and Administration because of the failure of that competent authority to appoint that arbitrator, together with that arbitrator's travel, telecommunication and secretariat costs;

c) the remuneration of the other arbitrators and their travel, telecommunication and secretariat costs will be borne equally by the two Contracting States;

d) costs related to the meetings of the arbitral panel and to the administrative personnel necessary for the conduct of the arbitration process will be borne by the competent authority to which the case giving rise to the arbitration was initially presented, or if presented in both States, will be shared equally; and

e) all other costs (including costs of translation and of recording the proceedings) related to expenses that both competent authorities have agreed to incur, will be borne equally by the two Contracting States.

14. Applicable Legal Principles. The arbitrators shall decide the issues submitted to arbitration in accordance with the applicable provisions of the treaty and, subject to these provisions, of those of the domestic laws of the Contracting States. Issues of treaty interpretation will be decided by the arbitrators in light of the principles of interpretation incorporated in Articles 31 to 34 of the Vienna Convention on the Law of Treaties, having regard to the Commentaries of the OECD Model Tax Convention as periodically amended, as explained in paragraphs 28 to 36.1 of the Introduction to the OECD Model Tax Convention. Issues related to the application of the arm's length principle should similarly be decided having regard to the OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. The arbitrators will also consider any other sources which the competent authorities may expressly identify in the Terms of Reference.

15. Arbitration decision. Where more than one arbitrator has been appointed, the arbitration decision will be determined by a simple majority of the arbitrators. Unless otherwise provided in the Terms of Reference, the decision of the arbitral panel will be presented in writing and shall indicate the sources of law relied upon and the reasoning which led to its result. With the permission of the person who made the request for arbitration and both competent authorities, the decision of the arbitral panel will be made public in redacted form without mentioning the names of the parties involved or any details that might disclose their identity and with the understanding that the decision has no formal precedential value.

16. Time allowed for communicating the arbitration decision. The arbitration decision must be communicated to the competent authorities and the person who made the request for arbitration within six months from the date on which the Chair notifies in writing the competent authorities and the person who made the request for arbitration that he has received all the information necessary to begin consideration of the case. Notwithstanding the first part of this paragraph, if at any time within two months from the date on which

the last arbitrator was appointed, the Chair, with the consent of one of the competent authorities, notifies in writing the other competent authority and the person who made the request for arbitration that he has not received all the information necessary to begin consideration of the case, then

a) if the Chair receives the necessary information within two months after the date on which that notice was sent, the arbitration decision must be communicated to the competent authorities and the person who made the request for arbitration within six months from the date on which the information was received by the Chair, and

b) if the Chair has not received the necessary information within two months after the date on which that notice was sent, the arbitration decision must, unless the competent authorities agree otherwise, be reached without taking into account that information even if the Chair receives it later and the decision must be communicated to the competent authorities and the person who made the request for arbitration within eight months from the date on which the notice was sent.

17. Failure to communicate the decision within the required period. In the event that the decision has not been communicated to the competent authorities within the period provided for in paragraphs 6c or 16, the competent authorities may agree to extend that period for a period not exceeding six months or, if they fail to do so within one month from the end of the period provided for in paragraphs 6c or 16, they shall appoint a new arbitrator or arbitrators in accordance with paragraph 5 or 6a, as the case may be.

18. Final decision. The arbitration decision shall be final, unless that decision is found to be unenforceable by the courts of one of the Contracting States because of a violation of paragraph 5 of Article 25 or of any procedural rule included in the Terms of Reference or in this agreement that may reasonably have affected the decision. If a decision is found to be unenforceable for one of these reasons, the request for arbitration shall be considered not to have been made and the arbitration process shall be considered not to have taken place (except for the purposes of paragraphs 8 “Communication of information and confidentiality” and 13 “Costs”).

19. Implementing the arbitration decision. The competent authorities will implement the arbitration decision within six months from the communication of the decision to them by reaching a mutual agreement on the case that led to the arbitration.

20. Where no arbitration decision will be provided. Notwithstanding paragraphs 6, 15, 16 and 17, where, at any time after a request for arbitration has been made and before the arbitrators have delivered a decision to the competent authorities and the person who made the request for arbitration, the competent authorities notify in writing the arbitrators and that person that they have solved all the unresolved issues described in the Terms of Reference, the case shall be considered as solved under the mutual agreement procedure and no arbitration decision shall be provided.

This agreement applies to any request for arbitration made pursuant to paragraph 5 of Article 25 of the Convention after that provision has become effective.

[Date of signature of the agreement]

[Signature of the competent authority of each Contracting State]

BIBLIOGRAFIA.

ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento; e CASELLA, Paulo Borba. *Manual de Direito Internacional Público*. 19ª ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

ALMEIDA, Caroline Sampaio de. A cláusula compromissória arbitral uma perspectiva comparada do direito canadense e do direito brasileiro. São Paulo, 2013. 453 p. Tese (Doutorado). Data de Defesa: 18.06.2013. Orientador(a): Hermes Marcelo Huck. Biblioteca Central: R16-10-15.

ALTMAN, Zvi Daniel. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. IBFD Doctoral Series, vol. 11. Amsterdam: IBFD, 2006.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 2, Coord. Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Saraiva, 1998.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 17ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da Norma Tributária*. 1ª ed., São Paulo: MP Editora, 2006.

ANDRADE, Raimundo Luiz de. “A utilização de meios extrajudiciais: mediação, conciliação e arbitragem: na solução de litígios do direito tributário brasileiro”. In: BONFIM, Ana Paula Rocha do; MENEZES, Hellen Monique Ferreira de (Coord.). *Dez anos da lei de arbitragem: aspectos atuais e perspectivas para o instituto*. Rio de Janeiro: Lumen Juria, 2007.

ANTÓN, Fernando Serano. “Settlement of disputes in Spanish tax treaty law”. In: LANG, Michael; ZÜGER, Mario. *Settlement of disputes in Tax Treaty Law*. EUCOTAX Series on European Taxation, vol. 6. London: Kluwer Law International, 2002.

EVERY JONES, John F.. “The relationship between the mutual agreement procedure and international law”. *The European tax conference*. Stockholm: School of Economics, 1998.

_____. “The Relationship between Domestic Tax Systems and Tax Treaties”. In: *Bulletin – Tax Treaty Monitor Amsterdam*. IBFD, 2002.

_____. “Article 3(2) of the OECD Model Convention and the Commentary to It: Treaty Interpretation”. In: *European Taxation*. Amsterdam: IBFD, august of 1993.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 4ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

_____. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BAHIA, Saulo José Casali. *Tratados Internacionais no Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n.º 10/1996. (atual. Misabel Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BAKER, Philip. *Double taxation conventions and international tax Law: a manual on the OCDE Model Tax Convention on Income and Capital on 1992*. London: Sweet & Maxwell, 1994.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto Sobre a Renda e Preços de Transferência*. 1ª ed., São Paulo: Dialética, 2001.

_____. “O Tratamento Transnacional nos Preços de Transferência e seus Limites Constitucionais. Tributos e Preços de Transferência”. In: *Tributos e Preços de Transferência – volume 3*. São Paulo: Dialética, 2009.

BARROS, José Fernando Ceden de. “Monismo e dualismo – Tratados internacionais e o direito interno brasileiro à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Interpretação do art. 98 do Código Tributário Nacional”. In: *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas n.º 27*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

BASSANEZE, João Marcelo Tramujas. “Pluritributação Internacional: Origem, Conceito e Medidas Unilaterais Destinadas à sua Eliminação”. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998.

BELLAN, Daniel Vitor. “Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária”. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado, Volume III*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. “O instituto da Qualificação no Direito Tributário Internacional”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário n.º 120*, São Paulo: Dialética.

BEVILÁQUA, Clóvis. *Direito público internacional*. Rio de Janeiro: Freitas, 2ª ed., 1939.

BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre Dupla Tributação Internacional*. Teresina: UFPI, 1992.

_____. “Meios de soluções de conflitos internacionais de dupla tributação”. In: *Cadernos de Pesquisa*. Teresina: UFPI, 1989.

BORGES, Souto Maior. *Curso de Direito Comunitário*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

BREM, Markus. “Globalization, Multinationals and Taxes Bases Allocation: Advance Pricing Agreements as Shifts in International Taxation?” In: *Working Paper n.º 2005-12-01*, Indian Institute of Management, December 2005.

BRUGGEN, Edwin van der. “About the jurisdiction of international courts to settle tax treaty disputes”. In: LANG, Michael; ZÜGER, Mario. *Settlement of disputes in Tax Treaty Law*. EUCOTAX Series on European Taxation, vol. 6. London: Kluwer Law International, 2002.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel. *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. Madrid: McGraw Hill, 1997.

_____. *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*. Aranzadi: Pamplona, 1997.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Legislação Tributária, sua Vigência, sua Eficácia, sua Aplicação, Interpretação e Integração. In: *Revista Forense*, v. 267. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1979.

CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e processo: um comentário à Lei n. 9.307/96*. 3ª ed., São Paulo: Atlas, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª ed., São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. *Princípios constitucionais tributários e competência tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

_____. “Mercosul e Tributos Estaduais, Municipais e Distritais”. In: *Revista de Direito Tributário* n.º 6. São Paulo: Malheiros.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. “O princípio da territorialidade no regime de tributação da renda mundial (universalidade)”. In: IBET. *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CASELLA, Paulo Borba. *Direito Internacional Tributário Brasileiro*. São Paulo: LTr, 1995.

CASTRO, Amílcar de. *Direito Internacional Privado*. Rio de Janeiro: Editora Forense. 6ª edição, 2005.

CEZAROTTI, Guilherme. “O Princípio da Estrita Legalidade no Direito Tributário”. In: *Revista de Direito Tributário* n.º 73. São Paulo: Revista dos Tribunais.

CHRISTIAANSE, Jan H.. “Recentes progressos no direito tributário internacional”. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coords.). *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado: Estudos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988. Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. *Noções de Fiscalidade Internacional*. Belo Horizonte: UFMG.

CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo fiscal*. 1ª ed., São Paulo: Manole, 2004.

COSTA, Alcides Jorge. “Conceito de renda tributável”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imposto de renda: conceitos, princípios, comentários*. 2ª ed., São Paulo: Atlas, 1996.

CRETELLA NETO, José. *Curso de arbitragem: arbitragem comercial, arbitragem internacional, lei brasileira de arbitragem, convenções internacionais sobre arbitragem*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CURVELO, Teresa e REBELO, Salomé. *Modelo de Convenção Fiscal sobre o rendimento e o património. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (172)*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais – Direção-Geral das Contribuições e Impostos – Ministério das Finanças, 1995.

DÉRY, Jean-Marc. WARD, David. Canada. In: *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXXVIIIa, subject 1: Interpretation of Double Taxation Conventions. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1993.

DOLINGER, Jacob. *Direito Internacional Privado (Parte Geral)*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

DORNELLES, Francisco Neves. *A Dupla Tributação Internacional da Renda*. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 1979.

_____. “O Modelo da ONU para eliminar a Dupla Tributação da Renda, e os Países em Desenvolvimento”. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coords.). *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado: Estudos Jurídicos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

FARAH, Ehab. “Mandatory arbitration of international tax disputes: a solution in search of a problem”. In: *Florida Tax Review*, v. 9, no. 8, Miami, 2009, disponível no sítio eletrônico <http://ssrn.com/abstract=1115178>, acessado em 20.04.2014.

GODÓI, Marciano Seabra de. “Os tratados ou convenções internacionais para evitar a dupla tributação e sua hierarquia normativa no direito brasileiro”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário Homenagem à Alcides Jorge Costa – Volume II*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brum. “Arbitragem e Transação Tributária”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 48. São Paulo: Dialética, 1999.

GONZAGA, Livia Leite Baron. *A Interpretação das Convenções Contra Dupla Tributação Internacional à Luz da Teoria Jurídica da Argumentação*. Tese de Doutorado em Direito – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. São Paulo: Dialética, 1999.

HORVATH, Estevão. “Tratados internacionais em matéria tributária e os tributos estaduais e municipais”. In: *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, v. 5, 2004.

HUCK, Hermes Marcelo, *Elisão e Evasão. Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997.

HUSEK, Carlos Roberto. *Curso de Direito Internacional Público*. 2ª ed., São Paulo: Editora LTr, 2007.

INSTITUTO LATINO AMERICANO DE DIREITO TRIBUTÁRIO (“ILADT”). *XXII Jornada de Direito Tributário realizada em Quito, no Equador*, extraído do sítio eletrônico <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>, acessado em 23.08.2014

INTERNAL REVENUE SERVICE. *Revenue Procedure 2006-9* extraído do sítio eletrônico <http://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-06-9.pdf>, acessado em 10.06.2015.

KOCH, Karl. “Mutual agreement – procedure and practice”. In: *Cahier de Droit Fiscal Internacional*. Amsterdam: IFA, 1981.

LANG, Michael *et alli*. *Multilateral tax treaties: new development in international tax law*. The Hague: IFA, 1999.

_____. *Introduction to the Law of Double Tax Conventions*. IBFD, 2010.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. “Solución Convencional de Conflictos en el Ámbito Tributario: uma Propuesta Concreta”. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado – Volume II*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

LINDENCRONA, Gustaf. “Recent Developments of Tax Treaty Arbitration”. In: *Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration*. Proceedings of a Seminar held in Florence, Italy, in 1994 during the 47th Congress of the International Fiscal Association. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1994.

_____. MATTSSON, Nils. *Arbitration in Taxation*, Deventer, Kluwer, 1981.

_____. International Chamber of Commerce. *The Resolution of International Tax Conflicts*. (Doc. 180/240) 146th Session in Stockholm on 16 June 1984.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 5^a ed., Rio de Janeiro: Forense, 1992.

_____. “Tratados e convenções internacionais em matéria tributária”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 95. São Paulo: Dialética, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. “Transação e Arbitragem no âmbito tributário”. In: *Revista Fórum de Direito Tributário* n.º 28, Belo Horizonte: Fórum, 2007.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 34ª ed., São Paulo: Malheiros, 2013.

MARCHI, Eduardo C. Silveira. *Guia de Metodologia Jurídica – Teses, Monografias e Artigos*. Lecce: Edizioni del Grifo, 2002.

MARTINS, Natanael. “Tratados internacionais em matéria tributária”. In: *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Licitação e Contrato Administrativo*. 13ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

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

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Transação e Arbitragem nas Controvérsias Tributárias*. São Paulo, 2012. Tese (Mestrado), Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *A arbitragem como mecanismo suplementar de solução de controvérsias nos acordos contra a bitributação celebrados pelo Brasil*. São Paulo, 2014. Tese (Doutorado), Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

_____. CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. “Direito Tributário e Arbitragem: uma análise da possibilidade e dos óbices ao juízo arbitral em matéria tributária no Brasil”. In: *Revista de Arbitragem e Mediação* n.º 23. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

_____. CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; UCHOA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. *Tributação, Comércio e Solução de Controvérsias Internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

MOREIRA, André Mendes. “Dupla Imposição Internacional – Métodos Unilaterais e Multilaterais contra os Excessos Tributários”. In: *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário – Volume 25*. Rio de Janeiro, 2003.

MOREIRA FILHO, Aristóteles. “Os critérios de Conexão na Estrutura da Norma Tributária”. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996.

OKUMA, Alessandra. “As Convenções para Evitar Dupla Tributação e Elisão Fiscal e os Meios de Solução de Controvérsia”. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado – Volume IV*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária*. São Paulo, 2013. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 1ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Paris: OCDE, 1998.

_____. *Draft – Manual on Effective Mutual Agreement Procedures – (Memap)*. Paris: OCDE, 2006.

_____. *Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes* (Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30 January 2007). Paris: OCDE, 2007, extraído do sítio eletrônico <http://www.oecd.org/ctp/dispute/38055311.pdf>, acessado em 03.05.2014.

_____. *Commentary on Article 25, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. Paris: OCDE, 2010.

_____. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*. Paris: OCDE.

_____. *Mutual Agreement Procedure Statistics for 2012*, extraído do sítio eletrônico <Http://www.oecd.org/ctp/dispute/mapstatistics2012.htm>, acessado em 10.06.2014.

PARK, William W.; TILLINGHAST, David R. *Income Tax Treaty Arbitration*. Amersfoort: Sdu Fiscal & Financiële Uitgevers: IFA, 2004.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 11ª ed., Rio Grande do Sul: Livraria do Advogado, 2009.

QUEIRÓZ, Mary Elbe Gomes. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: Manole, 2004

RAAD, Kees van. “Commentaries to the OECD Model Tax Convention”. In: *Materials on International e EC Tax Law*. Leiden: IBDF, 2007/2008.

RECHSTEINER, Beat Walter. *Direito Internacional Privado. Teoria e Prática*. 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2006.

REZEK, Francisco. *Direito Internacional Público: Curso Elementar*. 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

_____. *Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro: O Caso das Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ROLIM, João Dácio. “Da tributação da renda mundial – princípios jurídicos”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 4. São Paulo: Dialética, 1996.

_____. *Normas Antielisiva Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001.

ROTHMANN, Gerd Willi. *Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação*. Tese de Doutorado em Direito – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

_____. “Problemas de Qualificação na Aplicação das Convenções contra a Bitributação Internacional”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 76. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. “Bitributação Internacional”. In: ROTHMANN, Gerd Willi; DORIA, Antonio Roberto Sampaio (coords.). *Temas Fundamentais de Direito Tributário Atual*. Pará: CEJUP, 1983.

RUTGES, Dave; SPORKEN, Eduard; STAPPEN, Dirk Van; LUQUET, Pascal; e HICKMAN, Andrew. “EU cooperation brings out benefits of advance pricing agreements: the enlargement and extension of a multilateral advance pricing agreement relating to a financial services company demonstrates the flexibility of the concept as a means of providing certainty for taxpayer according KPGM.”, In: *International Tax Review*, June 1, 2006.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. “Transação e arbitragem no direito tributário: paranoia ou mistificação?”. In: *Revista Fórum de Direito Tributário n.º 29*, Belo Horizonte: Fórum. 2007.

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

_____. “Métodos de Solução dos Conflitos Fundados em Convenções contra a Dupla Tributação Internacional”. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado – Volume III*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SANTOS, Ramon Tomazela. “A Qualificação dos Serviços Técnicos e de Assistência Técnica nos Acordos Internacionais para evitar a Bitributação da Renda – Análise Crítica do Acórdão Proferido pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n.º 1.161.467-RS”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário n.º 208*. São Paulo: Dialética, 2013.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. “A constitucionalidade da nova lei de arbitragem”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário n.º 17*, São Paulo: Dialética, 1997.

_____. “A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro”. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Veloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008,

SCAFF, Fernando Facury (Org.). *Constitucionalismo, Tributação e Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

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

_____. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2006.

_____. “Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação”. In: *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. “Direito Tributário Internacional – Qualificação e Substituição – Tributação, no Brasil, de Rendimentos Provenientes de Sociedade de Pessoas Residente na Alemanha”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 54, São Paulo: Dialética, 2000.

_____. “Arbitragem no Direito Tributário Internacional”. In: *Revista de Direito Tributário Atual* n.º 23, São Paulo: Dialética, 2010.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 5ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

SILVA, Mauro. “A utilização do Acordo de Preços Antecipado (APA) no Regime de Controle de Preços de Transferência”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 137. São Paulo: Dialética, 2007.

SOBREIRA, Marina Meirelles. “Os *Advance Pricing Agreements* (APA) e sua Aplicação no Brasil”. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Sistema Tributário, Legalidade e Direito Comparado – Entre forma e substância*. Minas Gerais: Fórum, 2010.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1954.

STRENGER, Irineu. *Curso de Direito Internacional Privado*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1978.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. “A Solução dos Conflitos de Dupla Tributação Jurídica Internacional”. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; GANDRA,

Ives (coords.). *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado: Estudos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

TILLINGHAST, David R. “Issues in the Implementation of the Arbitration o Disputes Arising under Income Tax Treaties”. In: *Bulletin for International Taxation*. Amsterdam, March 2002.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica. Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

_____. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. *Direito Tributário Internacional. Planejamentos Tributários e Operações Transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas*. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. “Substituição Tributária. Regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais)”. In: *Revista de Direito Tributário n.º 70*, São Paulo: Malheiros.

_____. “Arbitragem e transação em matéria tributária”. In: JOBIM, Eduardo; MACHADO, Rafael Bicca (coords.). *Arbitragem no Brasil – aspectos relevantes*, São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. “Capital estrangeiro e o princípio da não-discriminação tributária no direito interno e nas convenções internacionais”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário n.º 87*, São Paulo: Dialética, 2002.

_____. “A Convenção Brasil-Alemanha e sua Aplicação em Face do Direito Brasileiro”. In: *Revista de Direito Tributário n.º 83*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 33.

_____. “Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para a resolução de conflitos entre administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa”. In: *Revista de Direito Tributário* n.º 86. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. “Princípio de segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários”. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Veloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 7ª Ed., Renovar, 2000.

_____. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, 3ª ed. rev. e amp., Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*, 2ª ed. rev. e atual. cf. a 2ª ed. italiana. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. CORASANTI, Giuseppe; DI VIMERCATE, Paolo de' Capitani; OLIVA, Caternia Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. *Manual de Direito Tributário Internacional*. 1ª ed., São Paulo: Dialética, 2012.

UTUMI, Ana Cláudia Akie. *O regime tributário brasileiro do imposto sobre a renda de não-residente : a fonte como critério de conexão*. Tese de Doutorado em Direito – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2006.

VASCONCELLOS, Roberto França de. “Aspectos econômicos dos tratados internacionais em matéria tributária”. In: *Revista de Direito Tributário Internacional* n.º 1. São Paulo: Quartier Latin, out./2005.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.

VOGEL, Klaus. *On Double Taxation Conventions*. 3ª ed., The Hague: Kluwer Law International, 1997.

_____. *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)*. Boston: Kluwer, 1998.

_____. AVERY JONES, John F., CBE. SINCLAIR, Ian, RAAD, Kees van. WARD, David. *Interpretation of Tax Treaties*. In: Bulletin. Amsterdam: IBDF, 1986.

_____. “Tributação da renda mundial, Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas”. In: *Revista dos Tribunais* n.º 7. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

_____. “Problemas na Interpretação de Acordos de Bitributação”. Trad. Luís Eduardo Schoueri. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa, vol. II*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. “Harmonia decisória e problemática de qualificação nos acordos de bitributação (tradução de Luís Eduardo Schoueri)”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

WENIGER, Patrick. “The Role of Arbitration in resolving Qualification Conflicts under Tax Treaties”, *Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law*, Viena, Linde, 2007.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6^a ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. XAVIER, Helena de Araújo Lopes. “Tratados. Superioridade Hierárquica em relação à Lei face à Constituição Federal de 1988”. In: *Revista de Direito Tributário* n.º 66. São Paulo: Editora Malheiros, 2001.

ZILVETI, Fernando Aurélio; TORO, Carlos Eduardo Costa M.A.; BRITTO, Bianca Maia. “Interpretação de Tratados Internacionais”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coords.). *Direito Tributário. Tributação Internacional*. São Paulo: Saraiva, 2007.

ZÜGER, Mario. *Arbitration under Tax Treaties – Improving Legal Protection in International Tax Law*. IBFD Doctoral Series, vol. 5. Amsterdam: IBFD, 2001.