

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro

**A ARBITRAGEM COMO MECANISMO
SUPLEMENTAR DE SOLUÇÃO DE
CONTROVÉRSIAS NOS ACORDOS CONTRA A
BITRIBUTAÇÃO CELEBRADOS PELO BRASIL**

São Paulo

2014

ALEXANDRE LUIZ MORAES DO RÊGO MONTEIRO

**A arbitragem como mecanismo suplementar de
solução de controvérsias nos acordos contra a
bitributação celebrados pelo Brasil**

Tese apresentada à Faculdade de Direito
da Universidade de São Paulo, para
concorrer ao Título de Doutor, pelo
curso de Pós-Graduação em Direito
Econômico, Financeiro e Tributário.

Área de concentração: Direito
Tributário

Orientador: Prof. Titular *Hermes
Marcelo Huck*

São Paulo

2014

RESUMO

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. **A arbitragem como mecanismo suplementar de solução de controvérsias nos acordos contra a bitributação celebrados pelo Brasil**. 2014. 342 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2014.

O objetivo do presente trabalho consiste em analisar a necessidade, a viabilidade e demais aspectos práticos inerentes à inserção de uma cláusula prevendo a submissão compulsória de litígios não solucionados pelo procedimento amigável, único método existente nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, à arbitragem (*mandatory arbitration*), como forma de incrementar os mecanismos de solução de controvérsias hoje disponíveis nos acordos de bitributação. Para alcançar essa finalidade específica, iniciou-se o estudo (Capítulo 2), após breve introdução, a partir de uma aferição das espécies de controvérsias oriundas da interpretação e aplicação dos acordos de bitributação, notadamente em relação aos tratados celebrados pelo Brasil. Ato contínuo, procurou-se, no Capítulo 3 da tese, examinar mais detidamente o instituto do procedimento amigável, de maneira a demonstrar, ao final, as diversas deficiências inerentes ao referido mecanismo. Como forma de aprimorar o modelo de solução de controvérsias então existente, analisou-se, no Capítulo 4 da tese, as diversas propostas de inserção de uma arbitragem compulsória e suplementar ao procedimento amigável (*two-step approach*), entre elas a Convenção Europeia de Arbitragem (Convenção 90/436/EEC), bem como também os modelos de arbitragem apresentados pela OCDE e ONU, em seus respectivos modelos de convenção. Constituiu objeto precípuo de análise, igualmente, a aferição da experiência internacional existente em relação ao tema, mais especificamente nos acordos celebrados pelos Estados Unidos, Áustria, Alemanha, Reino Unido e Holanda. No Capítulo 5, por sua vez, com o objetivo específico de incrementar a eficácia do mecanismo, tratou-se de aspectos práticos inerentes à inclusão da arbitragem nos acordos celebrados pelo Brasil, mormente no que atine (i) ao escopo das convenções arbitrais, (ii) à ata de missão dos árbitros, (iii) à constituição do painel arbitral, (iv) ao sigilo e confidencialidade, (v) à escolha do procedimento aplicável e a instrução do processo, (vi) à definição da sede do tribunal, (vii) à participação do contribuinte, (viii) à aferição dos requisitos inerentes à sentença arbitral, (viii) à logística e aos custos do processo, bem como, também, (ix) à fonte jurídica disponível para a resolução dos litígios. No Capítulo 6, por sua vez,

procurou-se demonstrar a inexistência de qualquer óbice à utilização do referido mecanismo de solução de controvérsias nos tratados celebrados pelo País. Feita a referida análise, tratou-se, no Capítulo 7, do tema atinente ao reconhecimento e execução da sentença arbitral, bem como de sua eventual relação com a Convenção de Nova Iorque. Por derradeiro, apresentou-se uma síntese conclusiva do raciocínio desenvolvido ao longo da tese em relação aos tópicos analisados.

Palavras-chave: Direito Tributário. Arbitragem. Bitributação. Acordo Internacional.
Procedimento Amigável.

ABSTRACT

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. **A arbitragem como mecanismo suplementar de solução de controvérsias nos acordos contra a bitributação celebrados pelo Brasil.** 2014. 342 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2014.

The main purpose of this thesis is to analyze the necessity, feasibility and other practical matters inherent to the negotiation and inclusion of a mandatory arbitration clause in Brazilian double tax treaties that could be triggered in cases where mutual agreement procedure, the only mechanism to solve disputes in such treaties, is not able to eliminate the controversies that may arise in this field. After a brief introduction, we began our study, on Chapter 2, by studying the main types of controversies derived from the interpretation and application of double tax treaties, specially with regard to the Brazilian experience. In this sense, we examined, on Chapter 3, the contours of the mutual agreement procedure in a way to demonstrate, in the end, the relevant deficiencies inherent to the such dispute resolution mechanism. On Chapter 4, we analyzed the different ways that such a mandatory arbitration clause, ancilar to the mutual agreement procedure (*two-step approach*), was inserted in the international context, namely in the EU Arbitration Convention (Convention 90/436/EEC), as well as in the OECD and UN proposals, with regard to their respectively model conventions. Also, we studied the international experience in the field, specifically in relation to the development observed in the tax treaty policies of some countries, such as the United States, Austria, Germany, United Kingdom and the Netherlands. Subsequently, on Chapter 5 we explored the more practical matters related to such a mandatory arbitration clause, specially with regard to (i) the scope of the arbitration clause, (ii) the specific terms of reference, (iii) the selection of the arbitrators, (iv) confidentiality, (v) the establishment of procedural and evidentiary rules, (vi) the seat of the arbitration, (vii) the taxpayer participation in the procedure, (viii) the minimum requirements related to the award, (ix) the logistical arrangements and costs, (x) and the source of law that can be used by the arbitrators. On Chapter 6, we tried to demonstrate the absence of any constitutional barrier preventing the use of arbitration as a means of solving controversies related to taxation, specially with regard to Brazilian double tax treaties. On the last Chapter (Chapter 7), we dealt with the issues related to the recognition and enforcement of the award under Brazilian rules and also with regard to the New York Convention. Lastly, we presented a conclusive synthesis of the study.

Key words: Tax Law. Mutual agreement procedure. Arbitration. Double tax treaties.
International agreement.

1 INTRODUÇÃO

1.1 Considerações propedêuticas¹

1.1.1 Os acordos para evitar a dupla tributação (acordos de bitributação²)

1.1.1.1 Linhas gerais

Segundo Philip Baker³, o fenômeno da tributação internacional, em especial a partir da segunda metade do século XX, foi marcado por uma contínua tensão entre a crescente *globalização*, de um lado, proporcionada pela intensificação das relações jurídicas internacionais, e os sistemas tributários das diferentes jurisdições, de outro, frequentemente ocasionando, como lembra Huck⁴, um concurso de pretensões fiscais cumulativas, complementares ou mesmo concorrentes entre diferentes Estados Soberanos, fenômeno este conhecido no jargão internacional como a *bitributação das rendas*.⁵

Nesse esteio, é comum que diferentes Estados (ou jurisdições), com base em *elementos de*

¹ Sem a pretensão de esgotar nenhum dos assuntos, ora tratados de forma propedêutica, o objetivo deste item introdutório é conferir ao leitor subsídios básicos à compreensão do tema que será desenvolvido neste trabalho, traçando premissas metodológicas que serão utilizadas no estudo que se propõe.

² É preciso destacar, *ab initio*, que o termo *acordo* foi utilizado, no presente trabalho, como sinônimo de outros vocábulos, tais como *tratado* e *convenção*. É necessário esclarecer, no entanto, que há autores que distinguem os referidos conceitos, destacando-se, para um maior aprofundamento no assunto, a obra: ROTHMANN, Gerd W. **Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação**, 1978. 111 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1978. p. 15.

³ BAKER, Philip. A Tributação Internacional do Século XXI. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 19, p. 46, 2005.

⁴ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 230.

⁵ Em relação a esse aspecto, entende Heleno T. Tôrres que o mais adequado seria tratar o fenômeno como *pluritributação das rendas*, na medida em que, consoante demonstra, *é considerável a possibilidade de eclodir não apenas uma bitributação*, mas, sim, uma *pluritributação* no cenário globalizado, caracterizada pelo acúmulo de pretensões fiscais sobre os mesmos rendimentos. (TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre a renda das empresas**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 40).

*conexão (genuine links)*⁶, eleitos a partir de suas respectivas *soberanias fiscais*⁷, tomem um mesmo fato, exercitado por uma mesma pessoa, em um determinado espaço de tempo, como hipótese de incidência de tributos equivalentes exercitados sobre a renda, ao que a doutrina designa como *dupla tributação jurídica dos rendimentos*.⁸

São inúmeros os inconvenientes atrelados ao fenômeno da bitributação das rendas mundiais, segundo já teve a ocasião de salientar Dornelles, na medida em que ela “*cria dificuldades ao fluxo de investimentos, encarece o custo do dinheiro e da tecnologia importados e gera insegurança nos contribuinte.*”⁹.

É justamente nesse contexto, portanto, que passam a surgir e proliferar os acordos firmados para evitar a dupla tributação das rendas, encarregados de limitar a aplicação da legislação tributária dos países nas circunstâncias em que poderiam, normalmente, exercitar as suas pretensões fiscais, de forma cumulativa, sobre um mesmo rendimento.¹⁰

Além do citado escopo, que resta representado pela própria designação que tais acordos vieram a adquirir no cenário internacional (*i.e. acordos de bitributação*), diversos outros objetivos permeiam a celebração dos referidos tratados. Com efeito, adotando-se, apenas para

⁶ No âmbito do Direito Tributário Internacional, a expressão *elemento de conexão*, “*refere-se a determinado evento ao qual a norma de conflitos vincula a atribuição da competência tributária*”. (ROTHMANN, Gerd W. Problemas de qualificação na aplicação das convenções contra a bitributação internacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 76, p. 34, jan. 2002.). O Brasil, como se sabe, adota o regime de tributação com bases mundiais (*worldwide income taxation*), acolhendo como elementos de conexão não apenas a residência, autorizando a tributação dos rendimentos de seus residentes, onde quer que tenham sido produzidos, mas também critérios relacionados à fonte dos rendimentos (produção e pagamento), fazendo eclodir a tributação independentemente do domicílio do contribuinte, e desde que os rendimentos estejam atrelados ao território do País (*v.g. fontes nacionais*). Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: territorialidade, universalidade e fonte. In: FERRAZ, Roberto Catelano Botelho (Org.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo, Quartier Latin, 2005. v. 1. p. 321-374.

⁷ O tema da soberania fiscal será retomado ao longo do presente estudo, bastando aqui a referência de que se refere à eleição de critérios para o exercício da competência tributária dos países, seja relacionada a elementos inerentes ao seu povo (*critério pessoal*), seja, de outra sorte, a circunstâncias atinentes ao seu território.

⁸ É preciso firmar, neste sentido, que o fenômeno do qual se ocupam os acordos para evitar a dupla tributação é a bitributação jurídica, assim entendida, segundo o Prof. Rothmann, a “*exigência de impostos idênticos ou comparáveis, por vários Estados soberanos, do mesmo contribuinte e em relação ao mesmo objeto tributável e mesmo período tributário*”. (ROTHMANN, 1978, p. 68). Trata-se, segundo Alberto Xavier, do que a doutrina considera como as quatro identidades, a saber: (i) identidade de objeto, (ii) identidade do sujeito, (iii) identidade do período tributário e (iv) identidade do imposto/tributo. (XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 33).

⁹ DORNELLES, Francisco. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1979. p. 8.

¹⁰ Cf. SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. **Aplicação dos tratados internacionais contra a bitributação: qualificação de partnership joint ventures**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 75.

fins didáticos, a Convenção-Modelo da OCDE (CMOCDE), verifica-se, com supedâneo no que expôs Vasconcellos¹¹, a celebração dos tratados teria o intuito de:

- (i) combater a evasão fiscal, especialmente por meio do estabelecimento de cláusulas de trocas de informações entre os Estados (Art. 26 da CMOCDE);
- (ii) incentivar o comércio internacional, com a redução das barreiras de natureza tributária;
- (iii) promover o desenvolvimento econômico dos países signatários, por meio da atração de tecnologia e investimentos estrangeiros, ou mesmo pelo aumento da capacidade do residente em competir no exterior;
- (iv) harmonizar os tributos sobre a renda e o capital, eis que os blocos econômicos e demais organizações do comércio não versam a respeito do tema, muito embora o abordem de maneira tangencial;
- (v) eliminar o tratamento discriminatório com base na nacionalidade (Art. 24 da CMOCDE).

Além dos objetivos citados, poder-se-ia mencionar, igualmente, a *proteção da segurança jurídica* dos investimentos estrangeiros, permitindo-se uma maior previsibilidade em relação à tributação devida em transações internacionais¹², ou mesmo o combate ao planejamento tributário abusivo, por meio da inclusão de normas ou cláusulas *antiabuso*, tal como ressaltado por boa parcela da doutrina internacional¹³.

Em linhas muito gerais, portanto, os referidos acordos de bitributação são instrumentos inseridos no âmbito do Direito Internacional Público, aplicando-se a eles as normas

¹¹ VASCONCELLOS, Roberto França de. Aspectos econômicos dos tratados internacionais em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário Internacional**, São Paulo, n. 1, p. 153, out. 2005.

¹² Cf. ROCHA, Sérgio André. **Interpretação dos tratados contra a bitributação da renda**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008a. p. 49.

¹³ A esse respeito, confira as seguintes obras: ROSEMBUJ, Túlio. Treaty Schopping: El abuso de tratado. In: UCKMAR, Victor (Coord.). **Curso de Diritto Tributario Internazionale**. Padova: Cedam, 2002. p. 703-732; CARMONA FERNANDÉZ, Nestor. Medidas de antielusión fiscal: medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición. In: SERRANO ANTÓN, Fernando (Coord.). **Fiscalidad internacional**. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2001. p. 162-171.

veiculadas pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT)¹⁴, oportunamente analisadas ao longo do presente estudo. Seriam, portanto, espécies de *tratados-contratos*¹⁵, cujas regras incidiriam apenas no âmbito das relações surgidas entre ambos os Estados Contratantes.¹⁶

No caso brasileiro, a celebração das convenções internacionais em geral, inclusive aquelas objeto do presente estudo, é ato privativo do Presidente da República (art. 84, VIII, da CF¹⁷), na qualidade de Chefe do Poder Executivo da União, representante da República Federativa do Brasil perante os demais Estados Soberanos (art. 21, I da CF¹⁸), sendo necessária para a ratificação dos tratados, e conseqüente troca de instrumentos pelas autoridades¹⁹, a expressa autorização por parte do Congresso Nacional, normalmente feita por meio de decretos-legislativos (art. 49, I²⁰, da CF).

Posteriormente à troca de instrumentos, é *costume* local a publicação de decreto presidencial²¹, por meio do qual se confere publicidade às normas acordadas no âmbito

¹⁴ A CVDT foi definitivamente incorporada ao nosso ordenamento jurídico, após a sua ratificação, por meio do Decreto n. 7.030/09.

¹⁵ Segundo aponta Rocha, os tratados-contratos seriam aqueles em que *o fim buscado não é propriamente o estabelecimento de regras de direito objetivo*, mas, de outra sorte, a criação de direitos e deveres para as partes pactuantes (ROCHA, 2008a, p. 90). A distinção entre tratados-leis e tratados-contratos, no entanto, tem finalidade meramente acadêmica, razão pela qual Xavier constata não ser ela de nenhuma relevância no âmbito internacional. (XAVIER, 2005, p. 136).

¹⁶ A respeito da natureza dos tratados de bitributação como espécies de *tratados-contratos*, confira-se: SCHOUERI, Luís Eduardo. Relação entre tratados internacionais e a lei tributária interna. In: SOARES, Guido Fernando Silva et al. (Org.). **Direito Internacional, humanismo e globalidade**. São Paulo: Atlas, 2008a. p. 575.

¹⁷ “Art. 84. [...] VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional [...].”

¹⁸ “Art. 21. Compete à União: I - manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais [...].”

¹⁹ Heleno T. Tôrres lembra que a ratificação, aperfeiçoada pela troca dos instrumentos de ratificação (ou depósito destes quando se tratar de acordo multilateral), é o ato a partir do qual passarão a surtir efeitos as regras nele previstas no cenário internacional, sendo referido ato de caráter irreatável. (TÔRRES, 2001, p. 566).

²⁰ “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 [...].”

²¹ Debate-se, na doutrina, a respeito da natureza jurídica do referido decreto, se necessário ou dispensável para o fim de permitir a plena aplicabilidade das regras produzidas nos acordos internacionais internamente. Enquanto autores como Tôrres sustentam a desnecessidade do ato para a eficácia dos tratados (TÔRRES, op.cit. p. 568), há quem entenda em sentido contrário, destacando a necessidade de uma espécie de *ordem de execução* para conferir publicidade às normas veiculadas, o que no Brasil se daria a partir do citado decreto presidencial (SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 17, p. 32, 2003).

internacional, representando, pelo que se entende, uma espécie de *ordem de execução* dos tratados.²²

Quanto à hierarquia dos tratados contra a bitributação em relação à legislação interna, muito embora a questão ainda comporte questionamentos no âmbito doutrinário²³ e jurisprudencial²⁴, entende-se, tal como já apontado de forma exaustiva em ocasião própria²⁵, prevalecer o entendimento de que as normas por ele veiculadas seriam dotadas de *status*

²² Não se aprofundará no tema, por fugir ao escopo da tese. Em relação ao ponto, deve-se salientar que a *recepção* das normas existentes nos tratados pela legislação interna de cada país é analisada a partir de três teorias, a saber: (i) *teoria da transformação*, por meio da qual um tratado firmado necessitaria, para adquirir eficácia, passar por um processo de transformação, de modo que o seu texto pudesse ser inserido na ordem interna (TÔRRES, 2001, p. 569); (ii) *teoria da adoção*, que defende a plena aplicabilidade dos termos do tratado a partir de sua conclusão no cenário internacional, sem que se perca a sua natureza internacional, aplicável, segundo afirma Xavier (XAVIER, 2005, p. 123), a direitos e garantias fundamentais que venham a constar em tais instrumentos (art. 5º, §2º, da CF), como seria o caso dos acordos de bitributação; e, por fim, (iii) *teoria da ordem de execução*, a partir da qual a eficácia dos acordos internacionais demandaria uma ordem de execução ou aplicação que lhes conferisse obrigatoriedade internamente, sem que com isso perdesse a sua natureza de norma internacional. As referidas teorias, como se sabe, se originam na antiga discussão entre *monismo* e *dualismo*, na qual os defensores do primeiro regime (monista), arrimados no pensamento de Kelsen, identificam a existência de um único sistema abrangendo normas internas e internacionais, enquanto que o segundo (dualista), firmado a partir das ideias de Triepel e Anzilotti, sustenta que o ordenamento jurídico interno e o Direito das Gentes seriam sistemas jurídicos distintos. A discussão, como se sabe, perdeu sua importância ao longo dos anos, na medida em que acabaram ambas evoluindo para versões moderadas, citando-se as seguintes obras a esse respeito: TÔRRES, op.cit., p. 553-560; MARTINS, Natanael. *Tratados internacionais em matéria tributária*. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n. 12, p. 193-201, jul./set. 1995; ROTHMANN, 1978, p. 19-23; KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 6. ed. Tradução de João Baptista Machado. Coimbra: Arménio Amado, 1984; XAVIER, 2005, p. 108-111; SILVEIRA, 2006, p. 84-87; GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 67-72; SCHOUERI, L. E. **Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p. 88-93; SCHOUERI, 2008a, p. 570; REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. 13. ed. rev. aum. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 28-29.

²³ Para Sérgio André Rocha e Igor Mauler Santiago, por exemplo, os tratados internacionais não gozam de superioridade hierárquica em relação à legislação interna. Cf ROCHA, Sérgio André. **Treaty override no ordenamento jurídico brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 82-83; SANTIAGO, Igor Mauler. **Direito Tributário Internacional: métodos de solução de conflitos**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 54. Na experiência norte-americana, por sua vez, a prática do *treaty override* é admitida, citando-se o seguinte excerto doutrinário: AVI-YONAH, Reuven S. Tax Treaty Overrides: a Qualified Defense of U.S. Practice. **Social Science Research Network (SSRN)**, 2005, p. 7. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=829746>. Acesso em: 18 jun. 2013. Para Sung-Soo HAN, por sua vez, independentemente da posição hierárquica dos tratados a prática do *treaty override* se mostra extremamente lesiva à comunidade internacional. (HAN, Sung-Soo. **Establishment of Principle for Prevention of Treaty Override**. Disponível em: <http://works.bepress.com/cgi/viewcontent.cgi?article=1000&context=sung_soo_han>. Acesso em: 20 nov. 2009)

²⁴ O egrégio Supremo Tribunal Federal, muito embora não tenha expressamente analisado a questão à luz do disposto pelo art. 98 do CTN, já destacou, em diversas oportunidades, a inexistência de superioridade hierárquica entre tratados e a legislação interna, valendo citar o RE 80.004, a ADIn n.º 1.480 e o Pedido de Extradicação n. 662-2, todos extraídos do sítio do STF <<http://www.stf.jus.br>>, acesso em: 10 jul. 2013. O Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, em precedente em que o Ministro José Delgado foi designado para lavrar o acórdão, destacou a prevalência dos tratados de bitributação em relação à ordem interna. Confira-se: STJ, REsp 426945/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Rel. p/ Acórdão Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/06/2004, DJ 25/08/2004, p. 141.

²⁵ MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Caso Volvo 2: Art. 24 do Acordo de Bitributação Brasil-Suécia e tratamento tributário distinto no pagamento de dividendos. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Coord.). **Tributação internacional: análise de casos**. São Paulo: MP Editora, 2010a. p. 363-370.

diferenciado, tal como devidamente estabelecido pelo art. 98 do CTN²⁶, posicionamento este que se alinha, aliás, com o disposto pelo art. 4º, IX, da CF²⁷, bem como com o próprio *pacta sunt servanda*, estabelecido pela CVDT de forma expressa (Arts. 26²⁸ e 27²⁹).³⁰

De toda sorte, independentemente da posição hierárquica dos tratados, que se reconhece privilegiada em relação à ordem interna, deve-se ressaltar o entendimento doutrinário no sentido de que as regras previstas nos acordos de bitributação consistiriam *limitações* à aplicação da legislação interna, funcionando como uma espécie de *máscara*³¹, na medida em que, muito embora não revogando ou alterando a legislação, impediria a sua eficácia especificamente em relação às situações abrangidas pelos referidos acordos.

Atualmente, o Brasil possui 29 (vinte e nove) acordos de bitributação plenamente recepcionados³², vigentes e eficazes, número este ainda bastante tímido para um país que, hoje, ocupa posição de destaque entre as maiores economias do planeta.

Feitos esses breves esclarecimentos em relação aos *acordos de bitributação*, imprescindíveis para uma melhor noção a respeito do objeto que ora se pretende estudar, cumpre tecer algumas considerações em relação aos modelos de convenção, que posteriormente serão retomados ao longo dos capítulos desta tese.

²⁶ “Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”

²⁷ Cf. GRUPENMACHER, 1999, p. 31-34.

²⁸ “Artigo 26. Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa fé.”

²⁹ “Artigo 27. Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado.”

³⁰ Em relação à impossibilidade do chamado *treaty override*, bem como no tocante à prevalência dos acordos de bitributação em relação à legislação interna, com fundamento também na *cooperação internacional* e no *pacta sunt servanda*, vale frisar que o STF iniciou o julgamento do RE 460.320, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, cujo voto foi proferido exatamente nesse sentido, esclarecendo a plena constitucionalidade do art. 98 do CTN. Note-se, contudo, que após o voto, o Ministro Dias Toffoli pediu vista dos autos, não havendo conclusão do julgamento até a presente data. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo638.htm>>. Acesso em: 11 jul. 2013.

³¹ VOGEL, Klaus. Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen. 3. ed. Munique: C. H. Beck, 1996. p. 12 apud SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 17, 2003. p. 35.

³² São eles: África do Sul, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Equador, Eslováquia, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Holanda, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Peru, Portugal, República Tcheca, Suécia e Ucrânia. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosDuplaTrib.htm>>. Acesso em: 11 jul. 2013.

1.1.2 Breve histórico e importância dos modelos de convenções existentes

Como lembra Baker³³, a primeira convenção para evitar a dupla tributação de que se tem notícia teria sido celebrada entre a Prússia e a Áustria-Hungria já ao final do século XIX, mais especificamente em 1899. Como salienta o autor, contudo, apenas a partir da segunda metade do século XX, com o incremento das relações internacionais, é que a negociação dos acordos de bitributação foi intensificada³⁴, alcançando a marca de mais de 2.500 (duas mil e quinhentas) convenções negociadas até o ano de 2002.³⁵

O aumento das negociações dos acordos de bitributação, como se percebe, exigiu também a criação de mecanismos que permitissem uma maior aproximação entre países com tradições jurídicas absolutamente distintas, estabelecendo balizas que viessem a facilitar a celebração dos tratados. Nesse diapasão, algumas organizações internacionais passaram a envidar esforços no sentido de desenvolver modelos de convenções que pudessem servir como parâmetro para tal finalidade, orientando os trabalhos das respectivas autoridades competentes.³⁶

A Sociedade das Nações, ou Liga das Nações, foi a organização internacional pioneira a promover estudo detalhado a respeito da elaboração de uma convenção-modelo para evitar a dupla tributação. Nesse sentido, o seu Comitê para Assuntos Fiscais confiou aos economistas Bruins, Einaudi, Seligman e Josiah S. Stamp, a elaboração de estudo que apresentasse as principais características do fenômeno da bitributação e investigasse os mecanismos aptos a combatê-la no plano internacional.³⁷

O primeiro estudo, elaborado pelos citados *experts*, foi apresentado em 1923 e serviu de base para que, em momento posterior (1925), fossem apresentadas novas recomendações a respeito da matéria por funcionários de alto escalão da Itália, França, Holanda, Reino Unido, Suíça, Bélgica e Tchecoslováquia.³⁸ Muito embora os referidos relatórios tivessem avançado no

³³ BAKER, 2005, p. 41.

³⁴ *Ibid.*, p. 41.

³⁵ Cf. ARNOLD, Brian J. et al. Summary of the proceedings of an invitational seminar on Tax Treaties in the 21st Century. **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, Amsterdam, p. 233, June 2002.

³⁶ TÓRRES, 2001, p. 493.

³⁷ Cf. DORNELLES, 1979, p. 27.

³⁸ Cf. SCHOUERI, 2003, p. 28.

estudo da questão, apenas em 1928 foram aprovados os primeiros projetos de convenção (Ia, Ib e Ic³⁹).

Ato contínuo, no período entre 1940 e 1943, foram realizadas duas novas conferências na Cidade do México, que resultaram na criação de uma nova Convenção-Modelo para substituir as anteriores. Tal modelo, na esteira do exposto por Rocha, por haver sido aprovado no período da Segunda Guerra Mundial, com a presença maciça de países latino-americanos, “*caracterizou-se por dar maior relevância ao critério da fonte do rendimento para a atribuição de competência tributária, o qual normalmente é favorável aos países ‘importadores’ de capital estrangeiro*”.⁴⁰

Curioso observar, no entanto, que, muito embora a reunião assentada na Cidade do México tenha sido marcada pela presença de países em desenvolvimento, a 10ª reunião do Comitê, realizada em Londres, segundo Schoueri, caracterizou-se pela prevalência dos países desenvolvidos, na oportunidade com maior força, resultando, assim, na formulação de uma nova convenção-modelo que preconizava a tributação pelo Estado da Residência.⁴¹

Em que pese à intensa preocupação com o fenômeno e o combate da dupla tributação pela Liga das Nações até o citado ano de 1946, após a 10ª reunião este organismo foi extinto, sendo substituído, no mesmo ano (1946), pela Organização das Nações Unidas (ONU) que, por entender que o referido tema não consistiria em uma prioridade, não prestigiou a evolução do tratamento da questão até o final dos anos 60.

Nesse contexto, tendo a ONU retirado o foco da questão, assumiu o tratamento do tema, outrora capitaneado pela Liga das Nações, a Organização Europeia para Cooperação Econômica (OECE), instituindo seu Comitê para Assuntos Fiscais (*Committee on Fiscal Affairs*) em 1955⁴² que, desenvolvendo os trabalhos já iniciados, rascunhou quatro modelos de convenção entre o período de 1958 a 1961, ano em que a referida organização foi sucedida pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).⁴³

³⁹ DORNELLES, op. cit., p. 31-32.

⁴⁰ ROCHA, 2008a, p. 17.

⁴¹ SCHOUERI, 2003, p. 28.

⁴² TÓRRES, 2001, p. 498.

⁴³ DORNELLES, 1979, p. 37.

A OCDE, conforme relata Schoueri⁴⁴, publicou, já em 1963, sua primeira convenção-modelo, designada como *projeto de convenção de dupla tributação concernente à renda e ao patrimônio*⁴⁵ que, posteriormente, viria a ser revisada, principalmente, em 1977 e 1992, passando a contribuir de forma decisiva para a negociação e conclusão de diversos acordos entre Estados Soberanos. Referir-se-á ao citado modelo de convenção, simplesmente, como CMOCDE.

Paralelamente à formulação de um modelo de convenção pela OCDE, também a ONU passou a conferir nova importância à questão, desenvolvendo, por sua vez, um modelo mais adequado à negociação entre países com maior grau de desenvolvimento e países em desenvolvimento (doravante denominada CMONU). Nesse esteio, o Secretário-Geral das Nações Unidas, à época, houve por bem convocar um grupo *ad hoc* de *experts* no tema, de modo a permitir a elaboração das linhas básicas de uma convenção que pudesse ser compatível com a desigualdade existente entre os referidos tipos de Estado, bem como tivesse o condão de proporcionar um fluxo de investimentos útil aos países em desenvolvimento.⁴⁶

Os estudos especiais da ONU, consoante afirma Xavier, culminaram na celebração de uma convenção-modelo em 1980, reformulada, posteriormente, em 2001, tratando dos impostos sobre o rendimento e o capital e atribuindo maior peso para a tributação pelo país da fonte dos rendimentos.⁴⁷

Além dos citados modelos (CMONU e CMOCDE), foram elaborados outros que merecem destaque, quais sejam, o modelo do Grupo Andino, concebido como antagônico ao modelo da OCDE e assentado em uma distribuição de competências extremamente benéfica ao país da fonte dos rendimentos, redigido em conjunto por Chile, Colômbia, Peru, Venezuela, Bolívia e Equador (1989); e o modelo da Associação Latino-Americana de Livre-Comércio (ALALC), na mesma linha do anterior⁴⁸. Na esteira do exposto, cumpre salientar que os Estados Unidos da América, desde o ano de 1976, adotam em suas negociações um modelo próprio (*The U.S.*

⁴⁴ SCHOUERI, 1995, p. 154.

⁴⁵ Cf. TÓRRES, 2001, p. 499.

⁴⁶ Cf. DORNELLES, 1979, p. 49.

⁴⁷ XAVIER, 2005, p. 98-99.

⁴⁸ Segundo assevera Dornelles, a convenção-modelo da ALALC estabelece apenas três exceções ao princípio da tributação exclusiva na fonte: “quanto às rendas auferidas por empresas de transporte; aos salários pagos às tripulações de navios, aeronaves, ônibus e outros veículos utilizados no tráfego internacional; e aos vencimentos de quem desempenhe missão oficial” (DORNELLES, op. cit., p. 75).

Model), inspirado no modelo OCDE, preconizando, portanto, a tributação pelo país da residência.

À guisa do exposto, vale frisar que o Brasil⁴⁹, apesar de não adotar expressamente qualquer dos modelos desenvolvidos, utiliza, para negociação, na maior parte dos casos, a CMOCDE⁵⁰, com algumas alterações⁵¹, muito embora não seja membro desta organização, tendo, até apresentado ressalvas de entendimento por diversas oportunidades.⁵²

1.2 Delimitação do tema da tese

1.2.1 Relevância, justificção e originalidade do tema

Os acordos de bitributação ostentam, como escopo curial, dentre outros, evitar a dupla tributação jurídica dos rendimentos, possibilitada pela existência de um concurso de pretensões fiscais de mesma natureza (*i.e. tributação da renda*) sobre um mesmo fato tributável, relacionado a um mesmo contribuinte e no mesmo período considerado, cujos inúmeros inconvenientes são retratados pela doutrina.⁵³

Apesar de as regras oriundas dos acordos de bitributação se originarem de negociações entre ambos os Estados Contratantes, por meio da qual há uma recíproca renúncia de competências tributárias, não se pode olvidar, como lembra Züger, o fato de que a interpretação e aplicação do conteúdo das convenções internacionais é tema entregue às autoridades administrativas e

⁴⁹ A respeito de uma completa noção histórica da evolução da celebração dos acordos para evitar a dupla tributação pelo Brasil, vale conferir a obra: SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à história dos acordos de bitributação: a experiência brasileira. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 22, p. 267-287, 2008b.

⁵⁰ Neste sentido, confira-se: XAVIER, 2005, p. 103.

⁵¹ Exemplificativamente, verifica-se que os acordos assinados pelo Brasil adotam redação idêntica àquela preconizada pelo modelo da ONU em relação ao Artigo 21 (*Outros Rendimentos*), permitindo a tributação cumulativa (fonte e residência) em relação a esses casos. Outra particularidade inerente à prática brasileira se refere à negociação de cláusulas de (i) *matching credit* (crédito presumido), decorrente da concessão de um crédito de imposto superior ao que resultaria pela aplicação das regras tributárias do País da Fonte, seja a partir das limitações preconizadas pelo acordo de bitributação, seja à luz da própria lei interna deste país, e (ii) *tax sparing* (crédito fictício), equivalente ao valor do imposto que seria devido na Fonte, não fossem as medidas de exoneração aplicáveis para a atração de investimentos.

⁵² Cf. OECD. **Model Tax Convention on Income and Capital**. July 2010a. p. 427. Disponível em: <<http://www.oecd.org>>. Acesso em: 26 jun. 2013.

⁵³ DORNELLES, 1979, p. 8.

judiciais de cada Estado, não havendo qualquer regra internacional no sentido de imprimir uma *uniformização* entre os entendimentos adotados por elas.⁵⁴

Sob o prisma pragmático, portanto, não é incomum que haja *conflitos* em relação ao entendimento adotado pelo Estado ou jurisdição, seja em virtude da divergência de entendimento quanto aos fatos específicos, seja com base em uma interpretação ou qualificação díspar dos termos da convenção.

Nesse sentido, o recurso aos tribunais (administrativos ou judiciais) de ambos os Estados Contratantes, notadamente pela utilização, como sistema de referência para a interpretação dos termos dos acordos internacionais, da legislação interna (*lex fori*), acaba não permitindo que sejam atingidos, em diversas oportunidades, os objetivos pretendidos pelos países signatários, não raro ocasionando a dupla tributação.

A criação de mecanismos de solução de controvérsias originárias da aplicação dos termos dos acordos de bitributação, portanto, é tema de curial importância, na medida em que permite aos Estados dispor de uma importante ferramenta para garantir a própria eficácia das convenções e de seus objetivos basilares, inevitavelmente atrelados a uma mínima harmonização em sua aplicação.

Historicamente, atribuiu-se, exclusivamente, ao *procedimento amigável* (*mutual agreement procedure – MAP*)⁵⁵, preconizado pelo Art. 25 da CMOCDE e CMONU, espécie *sui generis* de mecanismo diplomático, o mister de solucionar eventuais desavenças surgidas na aplicação dos acordos de bitributação por meio de negociação direta entre os Estados, com o objetivo específico de eliminar a tributação em desconformidade com o texto da convenção.

Contudo, muito embora o procedimento amigável tenha se mostrado útil em grande parte dos

⁵⁴ ZÜGER, Mario. **Arbitration under tax treaties**. Amsterdam: IBFD, 2001a. Chapter 1, p. 1. Livro eletrônico (*e-book*).

⁵⁵ Note-se que se focou, no presente trabalho, apenas o chamado *procedimento amigável em sentido estrito*, mais especificamente aquele relacionado a controvérsias específicas e suscitado pelo próprio contribuinte com base no Art. 25(1) de ambos os modelos de convenção, da ONU e da OCDE. Tratar-se-á, oportunamente, das três espécies de procedimento amigável no capítulo 3 desta tese.

casos, tal como elucidado pela OCDE⁵⁶, o referido mecanismo de solução de controvérsias apresenta diversas deficiências⁵⁷ que acabam levando à própria ineficácia do instituto ou mesmo à sua inserção em meio a uma negociação mais ampla e não individualizada entre os Estados, fenômeno conhecido como *horse trading*⁵⁸. Em relação a este aspecto, por exemplo, é válido ressaltar que sequer se tem notícia de sua utilização pelo Brasil.⁵⁹

Nesse contexto, portanto, é que se insere a *arbitragem*, apontada como mecanismo suplementar mandatário ao procedimento amigável, foco específico do presente trabalho.

A esse respeito, muito embora já fosse praxe de determinados Estados a negociação de *arbitragens voluntárias*, por meio das quais poderiam as partes, de comum acordo, submeter a análise de determinada controvérsia a árbitros com poderes para decidir as questões de forma vinculante, o referido mecanismo não se mostrou de grande relevância no cenário internacional, na medida em que permitia que quaisquer das partes *vetasse* o início da arbitragem, frustrando o legítimo interesse de todos em uma aplicação uniforme dos termos dos acordos de bitributação. Digno de nota que os Estados Unidos, pioneiros na formulação de cláusulas desse tipo, ao inserirem a arbitragem voluntária no acordo celebrado com a Alemanha em 1989, jamais utilizaram o mecanismo⁶⁰, não tendo ele qualquer efeito em relação ao incremento dos mecanismos de solução de disputas.

Nesse diapasão, a doutrina internacional, mais recentemente, voltou a sua atenção especificamente para a análise da possibilidade de inclusão de um mecanismo arbitral compulsório, por meio do qual, depois de superado determinado período, normalmente de dois anos, em que os Estados não tenham sido capazes de dirimir as controvérsias oriundas da

⁵⁶ Nesse sentido, foram publicadas as primeiras propostas no ano de 2006. (OECD. **Proposals for improving mechanisms for the resolution of tax treaty disputes**: public discussion draft. 2006. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/5/20/36054823.pdf>>. Acesso em: 11 out. 2012).

Em 2007, por sua vez, novamente foram elaborados diversos comentários a respeito do tema, resultando em novo documento feito pela organização: OECD. **Improving the resolution of tax treaty disputes** (report adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30 January 2007), Feb. 2007a. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/17/59/38055311.pdf>>. Acesso em: 11 out. 2012.

⁵⁷ RIBES RIBES, Aurora. **Convenios para evitar la doble imposición internacional**: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje. Madrid: Biblioteca de los Tributos, 2003. p. 403-406.

⁵⁸ ZÜGER, 2001a, p. 6; HOLMES, Kevin. **International Tax Policy and double tax treaties**: an introduction to principles and application. Amsterdam: IBFD, 2007. p. 399.

⁵⁹ Cf. SCHOUERI, L. E. Arbitragem no Direito Tributário Internacional. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 23, p. 309, 2009.

⁶⁰ TURNER, Geoffrey S. Canadá-U.S. Competent Authority MOU: first steps to mandatory arbitration? **Tax Notes International**, v. 39, n. 13, p. 1226, Sept. 2006.

aplicação dos acordos de bitributação, o tema deveria ser submetido à arbitragem, cuja decisão final fosse de necessária observância pelos Estados (*two-step approach*).

A União Europeia foi precursora dessa novel tendência internacional, editando, já em 1990, a Convenção 90/436/EEC (Convenção de Bruxelas – doravante “Convenção Europeia de Arbitragem”), responsável pela criação de um modelo de arbitragem mandatária relativo a litígios envolvendo a aplicação das legislações de preços de transferência e subcapitalização no âmbito do referido bloco econômico.

Seguindo-se ao modelo europeu, porém mais recentemente, ambos os modelos de convenção, notadamente OCDE e ONU, passaram, também, a prever cláusulas contendo a arbitragem como forma suplementar de solução de controvérsias não solucionadas por meio do procedimento amigável.

A OCDE, nesse sentido, optou por inserir um parágrafo 5º ao Art. 25⁶¹ de seu modelo de convenção por ocasião da alteração realizada em julho de 2008, prevendo expressamente a utilização da arbitragem como mecanismo suplementar de resolução de disputas, quando superado o prazo de 2 (dois) anos sem que os Estados tenham conseguido dirimir a controvérsia pelo procedimento amigável, e desde que o *contribuinte interessado*⁶² assim o requeira.

A ONU, por sua vez, com base no relatório produzido pelo seu Subcomitê de Resolução de Disputas, também passou a prever em seu modelo de convenção a arbitragem como

⁶¹ “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, 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.”

⁶² Utilizou-se a expressão *contribuinte interessado* para designar todos os que, de algum modo, tenham rendimentos tributados em dissonância com o quanto preconizado pelos acordos de bitributação.

mecanismo suplementar de solução de disputas no parágrafo 5º do seu Art. 25(B)⁶³, à semelhança da OCDE, com algumas alterações que serão oportunamente exploradas ao longo do capítulo 4 desta tese.

Em linha com os estudos desenvolvidos pelos modelos de convenção citados, diversos países passaram a prever na política de negociação de seus acordos de bitributação, a negociação de convenções arbitrais. Dentre eles, destacam-se os Estados Unidos, Áustria, Holanda, Reino Unido e Alemanha, cuja prática também será abordada no capítulo 4 deste trabalho.

Como se vê, portanto, o objeto analisado na presente tese é o principal foco da literatura internacional hodierna, sendo de irrefutável validade a discussão a respeito da inclusão, nos tratados brasileiros, de cláusulas arbitrais mandatórias, tais como as discutidas no cenário internacional. Justifica-se o seu estudo, ainda com maior razão, em relação aos acordos brasileiros, na medida em que, como se viu, o único mecanismo de solução de controvérsias previsto jamais foi utilizado pelas autoridades competentes brasileiras.

Ressalte-se, por fim, a originalidade do tratamento do tema⁶⁴, que visa a preencher uma lacuna da doutrina nacional no tocante estudo completo e específico a respeito do modelo de cláusula arbitral mandatória, atualmente previsto nos modelos de convenção da OCDE e ONU.

⁶³ “Article 25 (Alternative B) [...] 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 three 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 either competent authority so requests. The person who has presented the case shall be notified of the request. 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. The arbitration decision shall be binding on both States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States unless both competent authorities agree on a different solution within six months after the decision has been communicated to them or unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.” (UNITED NATIONS (UN). **Model Double Taxation Convention: between developed and developing countries.** New York, 2011. p. 31-32. Disponível em: <http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf>. Acesso em: 31 maio 2013.).

⁶⁴ Citem-se, a esse respeito, os seguintes trabalhos que abordaram de forma mais detida o tema: ROCHA, 2008a, p. 221-225; SANTIAGO, 2006, p. 214-234; SCHOUERI, 2009, p. 302-320.

1.2.2 Definição do tema, limitações e estrutura do trabalho

A tese proposta tem por finalidade precípua o estudo da arbitragem como mecanismo suplementar de solução de controvérsias originárias da aplicação dos acordos de bitributação. Nesse sentido, muito embora também discutida a *arbitragem opcional* ou *voluntária*, tal como exposto adrede, o foco principal será a análise de seu formato *compulsório* ou *mandatário*, tal como atualmente discutido no cenário internacional.

Este exame, muito embora também se faça uma análise comparada das políticas de negociação adotadas por outros Estados Soberanos, não será pautado em nenhum acordo de bitributação específico, mas, principalmente, nos modelos de convenção da OCDE (versão de julho de 2010) e da ONU (versão de 2011), com maior ênfase no primeiro deles. Todas as referências às citadas convenções-modelos serão atinentes às versões indicadas, salvo nos casos em que expressamente se destacar o contrário. Além de tais modelos, também será abordada a Convenção Europeia de Arbitragem, já oportunamente mencionada.

Nesse sentido, após o capítulo preliminar de introdução, o segundo capítulo da tese (Capítulo 2) se ocupará da origem das controvérsias no âmbito dos acordos de bitributação, explorando-se, assim, não apenas as controvérsias fáticas, mas, especialmente, os conflitos de interpretação e qualificação derivados da aplicação das convenções internacionais. Em relação à interpretação, serão discutidos os temas de maior importância referentes não apenas à aplicação das regras da CVDT, mas também à aplicação do Art. 3(2) da CMOCDE. Os conflitos de qualificação serão igualmente explorados, analisando-se as diferentes teorias a respeito da competência qualificatória, bem como discutindo aspectos inerentes ao *new approach* da OCDE. Finalmente, pretende-se trazer à baila algumas espécies de conflitos verificados na aplicação de acordos de bitributação pelo Brasil.

Ato contínuo (Capítulo 3), analisar-se-á, especificamente, o mecanismo de solução de controvérsias previsto nos acordos de bitributação celebrados pelo País, isto é, o procedimento amigável. Nesse sentir, após a apresentação de uma breve evolução histórica do instituto, proceder-se-á à distinção entre as espécies de procedimento amigável contidas nas convenções. Feita essa segregação, mover-se-á à análise do *procedimento amigável em sentido estrito*, atrelado ao objeto da tese, analisando-se, assim, (i) requisitos para a sua

instauração, (ii) a existência de obrigatoriedade de dar início às negociações entre os Estados, (iii) o caráter vinculante (ou não) da solução alcançada pelo mecanismo, bem como (iv) a previsão de regras procedimentais internas para a sua eficácia. Por fim, serão apresentadas as deficiências do instituto, que apontam para a necessidade de aprimoramento do sistema de solução de controvérsias atualmente previsto pelos acordos brasileiros.

No Capítulo 4, por sua vez, se ingressará na aferição, propriamente dita, da arbitragem como mecanismo de solução de controvérsias nos acordos de bitributação. Iniciar-se-á a análise a partir do mapeamento das convenções arbitrais voluntárias passando, após, ao tema central desta tese, mais especificamente, as cláusulas arbitrais mandatórias ou compulsórias, utilizadas de forma suplementar ao procedimento amigável. Estudar-se-á, assim, as propostas existentes no âmbito da União Europeia (Convenção Europeia de Arbitragem), bem como aquelas preconizadas pela ONU e OCDE nos respectivos modelos de convenção. Em seguida, pretender-se-á explorar, também, a prática internacional de alguns países, nomeadamente, Estados Unidos, Áustria, Alemanha, Reino Unido e Holanda.

Após a elucidação dos modelos de *arbitragens mandatórias*, hoje existentes, analisar-se-á, no Capítulo 5, os aspectos processuais e materiais inerentes às citadas cláusulas arbitrais, em especial (i) o escopo de referidas convenções arbitrais, (ii) análise da ata de missão dos árbitros, (iii) a constituição do painel arbitral, (iv) sigilo e confidencialidade, (v) escolha do procedimento aplicável e a instrução do processo, (vi) definição da sede do tribunal arbitral, (vii) atuação do contribuinte no processo, (viii) aferição dos requisitos e demais aspectos inerentes à sentença arbitral, (ix) atinentes à logística e aos custos do processo, bem como, por fim, (x) a fonte jurídica disponível para a resolução dos litígios.

Traçados os aspectos fundamentais a respeito da citada cláusula arbitral, estudar-se-á a constitucionalidade de sua inclusão nos acordos de bitributação brasileiros (Capítulo 6), a partir da alegada perda de soberania dela decorrente, passando por um exame frente ao disposto pelos Art.s 5º, XXXV, LIV e LV, da CF. Por fim, proceder-se-á à análise da arbitrabilidade das controvérsias tributárias oriundas dos acordos de bitributação, que será precedida da aferição da relação entre a arbitragem e o Direito Público, notadamente em matéria tributária e, principalmente, à luz da legislação pátria.

Por derradeiro, o Capítulo 7 trata do reconhecimento e da execução das sentenças arbitrais, produzidas com fundamento nas citadas cláusulas mandatórias de arbitragem, tudo em consonância com o ordenamento jurídico pátrio, com as regras previstas nos próprios acordos de bitributação e com os termos da Convenção de Nova Iorque, examinando-se a sua aplicabilidade à matéria sob exame.

Ao final desta tese, elaborar-se-á uma síntese conclusiva, expondo os principais aspectos examinados no trabalho.

8 SÍNTESE CONCLUSIVA

1. O fenômeno da globalização, proporcionado por uma crescente aproximação entre os países no mundo contemporâneo, permitiu um aumento no número de tratados para evitar a dupla tributação de rendas, com o conseqüente surgimento de uma maior gama de circunstâncias submetidas à sua respectiva aplicação.

2. Paralelamente, também se verificou, ao longo dos últimos anos, um incremento na complexidade das relações jurídicas internacionais, proporcionado pelos avanços constantes da tecnologia que acabam desafiando a estrutura dos tratados, muitas vezes ocasionando conflitos na interpretação e aplicação dos termos das convenções.

3. É irrefutável, portanto, o aumento do número de conflitos decorrentes da aplicação dos acordos de bitributação, sejam eles de ordem estritamente fática, a partir da diversa *interpretação dos fatos* pelas autoridades competentes, ou de origem *jurídica*, decorrente da diferente interpretação das regras existentes nos acordos de bitributação, ou de diversa qualificação jurídica dos rendimentos, principalmente.

4. Em relação à *interpretação dos acordos de bitributação*, apontou-se, no Capítulo 2 desta tese, a plena aplicabilidade das regras previstas pela CVDT, especificamente no que tange aos seus artigos 31 a 33, sendo apenas admitido o reenvio à lei interna dos Estados nas hipóteses previstas pelo Art. 3(2) da CMOCDE, isto é, quando não haja precisa definição no acordo, bem como quando o seu *contexto* não exija exegese diversa.

5. Nesse esteio, destacou-se que o vocábulo *contexto* apresenta mais ampla conotação do que aquela preconizada pela CVDT, abrangendo, assim, regras hermenêuticas entendidas como subsidiárias no âmbito desta última convenção. A esse respeito, apontou-se que os Comentários à CMOCDE e demais relatórios e pesquisas produzidos internacionalmente, em especial por esta organização, também poderiam ser entendidos como *soft law* para a atividade de exegese, o que também seria o caso dos precedentes arbitrais estudados nesta tese, passíveis de utilização na perquirição de um entendimento uniforme dos termos dos tratados.

6. Nada obstante o exposto, em que pese ao esforço doutrinário em criar diretrizes hermenêuticas seguras, parece restar claro que a *interpretação dos acordos de bitributação* é origem de um grande número de controvérsias, sendo, destarte, uma das razões precípua para a criação de mecanismos de solução de conflitos mais seguros do que aqueles hoje disponíveis.

7. Nesse mesmo diapasão, também a *qualificação jurídica*, consistente na tarefa de subsunção dos elementos de conexão e das regras de direito interno de acordo com os dispositivos previstos nos acordos de bitributação, é fruto de inúmeras discussões e controvérsias entre os Estados Soberanos.

8. Quanto ao tema, muito embora tenha a OCDE adotado a teoria que ficou conhecida como o *new approach*, em uma adaptação do entendimento consagrado pelo *International Tax Group* que defendia a qualificação dos itens de rendimentos pelo Estado da Fonte, diversos estudos já demonstraram que a citada teoria também se mostra insuficiente para a resolução das controvérsias originadas a partir do tema, o que também acaba por reforçar a temática examinada nesta tese.

9. Precisamente no que atine à temática dos mecanismos de solução de controvérsias nos acordos de bitributação, tratada no Capítulo 3, verificou-se, ao longo do presente estudo, a existência de dois métodos principais, a saber: (a) o procedimento amigável, espécie *sui generis* de negociação direta desenvolvida ao longo dos anos pela Liga das Nações e, posteriormente, pela OCDE, e (b) a arbitragem, seja ela *voluntária*, tal como surgiu no Acordo Estados Unidos-Alemanha, ou *compulsória/mandatória*, recentemente incluída na CMOCDE e CMONU.

10. O procedimento amigável, nesse sentido, pode ser subdividido três mecanismos distintos, isto é, (i) o *procedimento amigável em sentido estrito*, iniciado pelo contribuinte interessado para resolução de uma controvérsia específica (Art. 25(1) da CMOCDE), (ii) o *interpretativo (legislative provision)*, atinente à busca por uma aplicação uniforme dos termos do tratado (Art. 25(3) da CMOCDE), bem como (iii) o *integrativo*, relativo à resolução de hipóteses não abordadas expressamente pela convenção (Art. 25(3) da CMOCDE).

11. No tocante ao *procedimento amigável em sentido estrito*, previsto no Art. 25(1) da CMOCDE e atrelado ao objeto específico desta tese, verifica-se estar disponível ao contribuinte interessado que entenda ter havido *tributação em desconformidade com o previsto no acordo de bitributação*. Nesse esteio, pode o contribuinte interessado requerer a sua instauração à autoridade competente do Estado de sua residência, ou no qual é nacional, nas hipóteses de violação ao Art. 24 da CMOCDE, que deverão, caso entendam *cabível* o pleito, solucionar a controvérsia mediante a aplicação de medidas unilaterais, ou, quando tal não seja possível, iniciar a fase de negociações com o outro Estado Contratante, visando à resolução do litígio.

12. Quanto ao dever de dar início à fase bilateral, por sua vez, muito embora se entenda que estariam as autoridades competentes vinculadas a fazê-lo, teve-se a ocasião de salientar a importância em regular o que poderia ser entendido como *motivos suficientes* para rejeitar o pedido de instauração do procedimento amigável pelo contribuinte (*Best Practice n. 12*). De fato, a subsistir o entendimento atual, na esfera internacional, de que tal recusa estaria ao exclusivo alvedrio da autoridade competente, certamente isso traria consequências danosas à resolução das controvérsias, permitindo ao Estado definir, discricionariamente, se deseja ou não dar início ao processo de solução de disputas.

13. A criação de regras procedimentais mínimas para regulação do procedimento amigável, aliás, é tema de grande relevância para garantir o incremento de sua eficácia, notadamente no que toca a países cuja utilização tenha se mostrado bastante escassa, como é o caso brasileiro. Referido tema, como se sabe, foi abordado com percuciência pela OCDE por ocasião da elaboração do MEMAP, de tal sorte que seria adequada a criação de regras internas condizentes com as *melhores práticas* veiculadas pelo referido organismo, podendo-se adotar, inclusive, os prazos já sugeridos pela OCDE no Anexo 1 do citado documento.

14. Ainda no que atine ao procedimento amigável em sentido estrito, destaque-se que existe um autêntico *dever de negociar* e, assim, envidar esforços no sentido de solucionar a controvérsia, sendo o acordo alcançado vinculante quanto às autoridades competentes dos Estados Contratantes, porém não em relação ao Poder Judiciário.

15. Em consonância com o panorama apresentado a respeito do procedimento amigável, destacou-se, ao final do Capítulo 3, a existência de diversas deficiências que justificariam um aprimoramento dos mecanismos de solução de controvérsias, a saber:

- (i) a inexistência de consenso a respeito da obrigação para que se chegue a um acordo;
- (ii) ausência de prazo para a solução do caso;
- (iii) a falta de uniformização sobre a forma de sua publicação;
- (iv) inexistência de mecanismos que garantam a execução do acordo adotado;
- (v) escassa informação sobre o seu funcionamento, associada à inexistência de participação do contribuinte; bem como
- (vi) desinteresse dos Estados na celebração de acordos, que muitas vezes os levam a negociações mais amplas (*horse trading*), incapazes de conferir segurança jurídica aos contribuintes.

16. No que atine à arbitragem, versada ao longo do Capítulo 4, observa-se a sua ampla proliferação no cenário internacional, notadamente no que atine à solução de litígios envolvendo entes públicos ou Estados Soberanos, citando-se, para este fim, os mecanismos disponíveis na OMC, NAFTA, MERCOSUL e ICSID. Não é diferente o que ocorre em relação aos acordos de bitributação, que passaram a contar com uma vasta gama de casos em que se adota a sua forma *voluntária* e também a *compulsória* ou *mandatória*.

17. Quanto à arbitragem voluntária (*optional arbitration*), caracteriza-se, em geral, pela necessidade de consenso entre todas as partes envolvidas, optando pela submissão da controvérsia ao método nos casos em que o procedimento amigável não tenha sido suficiente para a solução do litígio. Surge, portanto, como mecanismo ancilar ao MAP (*two-step approach*) existente na prática de negociação de convenções de alguns Estados, principalmente dos Estados Unidos da América, pioneiros em sua inclusão na convenção firmada com a Alemanha.

18. Consoante se teve a ocasião de demonstrar, a necessidade de adesão expressa por parte de todos os envolvidos, característica básica da arbitragem voluntária, fez com que tivesse pequena contribuição em relação ao incremento da segurança jurídica, especificamente quanto ao aumento da eficácia dos métodos de solução de litígios, motivo pelo qual alguns dos Estados que mais negociaram a sua inclusão em seus acordos, como os Estados Unidos, jamais tiveram a ocasião de suscitá-la em algum caso concreto.

19. Como mais recente alternativa, assim, começou-se a preconizar o estudo da inclusão de convenção arbitral mandatária ou compulsória (*mandatory/binding arbitration*), semelhante às chamadas cláusulas compromissórias referidas pela legislação comercial, por meio da qual, no caso de insucesso do procedimento amigável após o decurso de determinado período previsto no tratado, dever-se-ia submeter a controvérsia à arbitragem, cuja decisão seria vinculante à autoridades competentes.

20. Nesse sentido, a União Europeia, com o objetivo de estabelecer um mecanismo eficaz tendente à eliminação da dupla tributação, editou a Convenção 90/436/EEC, por meio da qual se idealizou um dos modelos precursores de arbitragem mandatária em matéria de tributação da renda, mais especificamente relacionada a questões atreladas ao *transfer pricing* e *thin capitalization*.

21. De uma forma geral, o referido diploma prevê a possibilidade de instauração pela pessoa interessada do procedimento amigável no prazo de três anos, o qual, caso não seja capaz de eliminar a dupla tributação no período de dois anos, seria sucedido pela instauração de um processo arbitral, consistente na designação de uma Comissão Consultiva (*Advisory Commission*), que teria o prazo de 6 (seis) meses para proferir decisão vinculante, a menos que os Estados, de comum acordo, optem por outra solução que elimine a controvérsia no prazo de seis meses.

22. A aludida Convenção Europeia de Arbitragem, portanto, nada obstante se referir apenas aos conflitos oriundos da aplicação das legislações domésticas de *transfer pricing* e *thin capitalization*, representa importante incentivo ao aperfeiçoamento dos instrumentos existentes para a solução de controvérsias no âmbito internacional, influenciando sobremaneira os estudos que se seguiram a respeito do tema.

23. A partir da experiência adquirida por meio dela, pôde-se, de fato, verificar um incremento no número de casos solucionados por meio do procedimento amigável, comprovando a sua virtude de servir como mecanismo catalisador na negociação dos acordos pelas partes. Além disso, a experiência prática adquirida em alguns casos, sendo o mais emblemático deles o *Caso Electrolux*, permitiu um considerável avanço no estudo das regras processuais necessárias à sua eficácia. Igualmente, o mecanismo criado vem servindo como importante instrumento de harmonização na interpretação do próprio conceito *at arm's length*, evitando-se, a médio e longo prazo, futuras controvérsias entre os membros da União Europeia a respeito de determinados assuntos.

24. Seguindo-se à experiência multilateral da Convenção Europeia de Arbitragem, também a OCDE promoveu estudos específicos a respeito do tema, também impulsionada pelos esforços da CCI e da IFA, terminando por promover alteração nos termos do Art. 25 de sua convenção-modelo, nele incluindo um parágrafo 5º.

25. O texto do Art. 25(5) da CMOCDE, nesse esteio, incorpora ao referido modelo a arbitragem mandatória ou compulsória como forma suplementar de solução de controvérsias ao procedimento amigável em sentido estrito, que poderá ser acionada pelo contribuinte nos casos em que, iniciado o procedimento amigável, não tenha sido encontrada solução no prazo de dois anos pelos Estados Contratantes tendente à *eliminação da tributação em desconformidade com o texto da convenção*.

26. A CMOCDE, como se verificou oportunamente, também criou um modelo de regras para implantação e regulação do referido Art. 25(5), anexo à convenção-modelo (*Sample Mutual Agreement on Arbitration*), abrangendo diversos aspectos curiais à eficácia da arbitragem, a saber:

- (i) regras atinentes ao início do procedimento arbitral;
- (ii) estabelecimento da ata de missão dos árbitros;
- (iii) escolha do tribunal arbitral e a respectiva remuneração de seus membros;
- (iv) disposição a respeito do sigilo e confidencialidade inerentes ao processo;

- (v) poderes instrutórios dos árbitros;
- (vi) participação do contribuinte interessado;
- (vii) repartição dos custos;
- (viii) direito aplicável e as respectivas fontes jurídicas passíveis de utilização pelos julgadores;
- (ix) requisitos e prazos para elaboração e publicação da sentença arbitral;
- (x) formas de execução do seu conteúdo;
- (xi) formas de procedimento ordinário e simplificado, bem como
- (xii) demais questões práticas, como a criação de um secretariado, entre outras.

27. Semelhantemente, a ONU também passou a se dedicar ao estudo do aperfeiçoamento dos mecanismos de solução de controvérsias existentes nos acordos de bitributação, especificamente no tocante à inclusão de uma convenção arbitral mandatária.

28. Após a divulgação do relatório produzido pelo Subcomitê de Resolução de Disputas da ONU, o referido organismo internacional optou por incluir dois modelos de redação para o seu Art. 25. Nesse sentido, o Art. 25(A) da CMONU continuou deixando de contemplar a arbitragem como mecanismo de solução de disputas, ao passo que o Art. 25(B) da CMONU incluiu o referido método de maneira expressa, à semelhança do que ocorreu na recente alteração do Art. 25(5) da CMOCDE.

29. Em geral, o parágrafo 5º introduzido ao Art. 25(B) da CMONU reproduz, em grande parte, os termos do Art. 25(5) da CMOCDE, à exceção (i) da previsão do prazo de três anos para a resolução da controvérsia pelo MAP, (ii) do início da arbitragem por qualquer dos Estados, e não pelo contribuinte, (iii) da possibilidade de alteração da sentença arbitral no prazo de seis meses, caso as autoridades competentes sejam capazes de alcançar entendimento que elimine a controvérsia.

30. Além disso, também as regras procedimentais trazidas como anexo à CMONU são profundamente semelhantes às aquelas previstas pela OCDE, devidamente adaptadas à alteração do texto da cláusula preconizada pelo modelo da ONU, bem como ajustadas para atender ao propósito da referida convenção-modelo, isto é, servir como base para a negociação entre países em desenvolvimento e desenvolvidos, tal como comentadas ao longo do Capítulo 3 desta tese.

31. A experiência internacional, por sua vez, também vem comprovando o aumento da importância do tema, a partir da inclusão de cláusulas arbitrais mandatórias na política de negociação de diversos Estados, notadamente os Estados Unidos, Áustria, Alemanha, Reino Unido e Holanda.

32. Os Estados Unidos da América, provavelmente os mais avançados no estudo da questão, muito embora não tenham formalmente incluído a arbitragem mandatória no *U.S. Model*, já tiveram a ocasião de celebrar diversos acordos de bitributação ou protocolos que passaram a incluí-la, mais especificamente com Japão, Espanha, Suíça, Bélgica, França, Canadá e Alemanha, sendo os três primeiros ainda não ratificados.

33. À luz do texto dessas convenções, aliás, pode-se verificar a introdução de um mecanismo similar ao introduzido na CMOCDE, ainda que com alterações pontuais explicitadas neste trabalho, permitindo a instauração de uma arbitragem *ad hoc* para solução das controvérsias que não tenham sido dirimidas pelos Estados pelo procedimento amigável no prazo de dois anos, cuja sentença seja vinculante, desde que aceita pelo contribuinte.

34. A Áustria, ao seu turno, foi um dos primeiros Estados a prever a arbitragem mandatória, como mecanismo suplementar ao procedimento amigável, possuindo, atualmente, convenções deste tipo nos acordos firmados com Armênia, Bahrain, Bósnia-Herzegovina, Eslováquia, Quirquístão (ou Quirguízia), Macedônia, San Marino, Turquia e Mongólia.

35. Em que pese à inexistência de um maior detalhamento procedimental nos referidos acordos de bitributação, pôde-se identificar, em regra, um modelo de arbitragem *ad hoc* suplementar ao procedimento amigável, acionável após o decurso do prazo de dois anos desde que todos os contribuintes interessados concordem com isso e façam um requerimento

expresso neste sentido ao Estado que iniciou o procedimento amigável, e cuja sentença, proferida no prazo de seis meses, será vinculante às partes envolvidas.

36. No que toca ao Estado alemão, também se pôde verificar um notório aprofundamento na questão, em especial após a celebração das convenções com os Estados Unidos e Reino Unido, culminando na recente declaração, pelo seu Ministro de Finanças, acerca da inserção de um modelo de cláusula arbitral na política de negociação dos acordos de bitributação do país, em um formato em muito semelhante àquele adotado pela CMOCDE.

37. Por fim, também o Reino Unido e a Holanda resolveram incorporar o modelo de convenção arbitral desenvolvido pela CMOCDE, tendo o primeiro destes celebrado a inclusão da cláusula nas convenções com Armênia, Bahrain, Bélgica, França, Liechtenstein, Holanda e Qatar, e o segundo nos tratados celebrados, ao menos, com Japão, Hong Kong e Reino Unido, citando-se na doutrina também outros tratados semelhantes, com Bahrain, Kuwait, Qatar e Emirados Árabes Unidos.

38. À guisa da experiência internacional, portanto, propôs-se, ao longo do Capítulo 5, um estudo mais aprofundado a respeito dos ajustes necessários à eleição de um modelo de cláusula arbitral adequado aos tratados celebrados pelo Brasil.

39. Em relação aos litígios arbitráveis, destacou-se, entre outros aspectos oportunamente abordados, a importância em se seguir um modelo semelhante ao da CMOCDE, permitindo a submissão à arbitragem de todo e qualquer caso que importe em *tributação em desconformidade com o acordo de bitributação*, limitando-se, ao máximo, as exceções porventura contempladas nos tratados brasileiros.

40. Além disso, apontou-se que a *ata de missão*, documento que delimita os lindes das questões submetidas à arbitragem, deveria ser elaborada em momento posterior à aceitação do cargo pelos árbitros, isto é, depois da constituição do Tribunal arbitral, diferentemente do quanto preconizado pela OCDE e ONU e na esteira do que já constitui praxe nas arbitragens internacionais.

41. No que toca ao referido processo de formação do órgão julgador, aliás, teve-se a ocasião de pontuar que o modelo adotado pela OCDE e pela ONU, consistente na nomeação

de um árbitro por Estado, e de um terceiro julgador, presidente do painel, por ambos os julgadores, seria plenamente condizente com a realidade pátria. Caso houvesse qualquer falha no referido mecanismo de nomeação, poder-se-ia imaginar a designação da CCI, ou mesmo da IFA, como autoridades competentes para nomeação, como alternativa à própria OCDE, da qual o Brasil não faz parte, ou da ONU.

42. No que atine especificamente aos árbitros nomeados, verificou-se o necessário cumprimento dos *standards* da *competência, diligência, discricção, independência e imparcialidade*, aplicável às arbitragens internacionais. Nesse sentido, os dois primeiros seriam alcançados pela associação da *expertise* técnica dos julgadores nomeados pelos Estados com a experiência do presidente do órgão julgador em questões procedimentais, especialmente atreladas à matéria tributária, possibilitando que se adotem todas as etapas necessárias à formação da convicção do tribunal. A *discricção*, por sua vez, exigiria também que os julgadores guardassem o sigilo das informações e documentos analisados, tema este também aprofundado em item próprio deste Capítulo 5.

43. A *independência e imparcialidade* dos julgadores, ao seu turno, exigiriam o estrito cumprimento do *dever de revelar* quaisquer fatos ou circunstâncias capazes de pôr em xeque a *confiança* das partes nos julgadores, tal como previsto na CMONU, vedando-se a participação de funcionários do Estado litigante no painel arbitral, bem como se exigindo o expresso consentimento das partes nos casos em que houver receio acerca da imparcialidade do julgador. Nesse sentido, também seria curial a previsão de um mecanismo específico para *impugnação* da nomeação de árbitros indicados.

44. A remuneração dos julgadores, por sua vez, também é tema que deve ser tratado *a priori*, cumprindo às autoridades brasileiras a definição dos padrões que entenderiam razoáveis para a negociação em seus tratados, indicando-se, para esta finalidade, a tabela *v.g.* definida pelo ICSID para arbitragens envolvendo entes estatais.

45. Outro tema de profundo interesse na designação de convenção arbitral nos acordos pátrios seria a escolha do procedimento aplicável à arbitragem.

46. Nesse esteio, destacou-se que estariam as partes e o árbitro livres para definir o procedimento adequado à espécie, inclusive por ocasião da ata de missão, desde que o

processo fosse pautado pela observância dos princípios da igualdade, ampla defesa, contraditório, livre convencimento motivado e imparcialidade. A esse respeito, muito embora não se descarte a possibilidade de adoção da *last best offer arbitration*, o modelo tradicional da arbitragem (*independent opinion approach*) seria mais satisfatório ao caso brasileiro, seja pela sua proximidade com a nossa experiência, seja pelos tipos de controvérsias surgidos na aplicação dos acordos brasileiros.

47. O mesmo entendimento, aliás, vale para a instrução do processo arbitral, de tal sorte que, à exceção dos casos em que as partes apontem em sentido diverso, deverá o órgão julgador ser dotado de amplos poderes, acolhendo e designando a produção das provas que julgar necessárias e suficientes à solução do caso. Quanto a este aspecto, é válida a crítica feita ao modelo adotado pela CMOUDE, na medida em que não se justifica a limitação feita à utilização apenas das provas existentes por ocasião do procedimento amigável.

48. A definição da sede da arbitragem também não pode ser deixada de lado, tal como foi feito nos modelos da OCDE e da ONU. De fato, consoante restou demonstrado no Capítulo 5, a sua definição é de grande importância, especialmente no sentido de conferir uma maior segurança jurídica às partes. Nesse sentido, entende-se que o ideal seria designar como *sede* uma das jurisdições envolvidas, uma vez que nelas será executada, necessariamente, a sentença arbitral.

49. No que atine à participação do contribuinte no processo arbitral, a seu turno, ressaltou-se, oportunamente, que haveria duas possibilidades igualmente disponíveis e aplicáveis no Brasil:

- (i) a definição de um modelo mais restrito de participação do contribuinte, limitando-se à produção de alegações por escrito, bem como comparecimento perante o tribunal nos casos em que este entender válido, postergando-se a renúncia aos remédios internos para o momento seguinte à prolação da sentença, firmado por ocasião da expressa aceitação de seus termos (v.g. CMOUDE), ou
- (ii) a construção de um modelo de maior participação do contribuinte, atuando como parte em igualdade de condições ao longo do processo arbitral, o que poderia deslocar a renúncia dos remédios internos ao momento inicial, como autêntico

requisito à instauração da arbitragem, o que seria interessante, na medida em que evitaria a prática apontada pela doutrina como *cherry-picking*.

50. Destacou-se, ainda, ao longo do Capítulo 5, a necessidade de atribuição de natureza jurisdicional à sentença arbitral, cuja adoção fosse vinculante aos Estados, na hipótese de devidamente aceita pelo contribuinte. Referido *decisum*, como se viu, deveria ser dotado de requisitos mínimos de eficácia, atinentes (i) à preservação da regra da maioria, ressalvada nos casos em que não se pudesse identificá-la, incumbindo ao presidente a prolação do voto de minerva, (ii) apresentação por escrito, requisito necessário ao seu reconhecimento perante o Poder Judiciário brasileiro, bem como (iii) à fundamentação, entendida como garantia processual basilar do ordenamento jurídico pátrio.

51. Quanto ao prazo para sua prolação, demonstrou-se que poderia, eventualmente, ser repensado o limite de seis meses previsto pela OCDE, uma vez insuficiente para comportar a definição de temas de notória complexidade, especialmente em virtude dos problemas logísticos que poderiam advir de uma arbitragem como a ora comentada. Além disso, consoante restou asseverado, não parece que seria necessária a concessão de nova oportunidade de negociação pelos Estados no período de seis meses após a comunicação da sentença arbitral, tal como preconizado pela CMONU, na medida em que levaria a uma desnecessária mora na aplicação do *decisum*.

52. Os custos e a definição de questões logísticas e práticas também foram devidamente analisados nesta tese, na medida em que necessária a referida abordagem na formulação de uma convenção arbitral adequada ao Brasil.

53. No tocante ao primeiro aspecto, pontuou-se a adequação do tratamento conferido pela CMOCDE, por meio do qual cada parte deveria suportar os respectivos custos, bem como os dispêndios relativos aos árbitros por ela indicados, cumprindo os custos logísticos ao país em relação ao qual foi requerida a instauração dos mecanismos de solução de controvérsias, bem como os demais gastos igualmente suportados pelos Estados.

54. Apesar da citada adequação, nada obstaría a construção de um modelo capaz de imputar ao perdedor os ônus sucumbenciais, tal como ocorre nas arbitragens comerciais, em

especial nos casos em que sua posição adotada fosse manifestamente contrária ao texto da convenção (*frivolous position*).

55. No tocante às questões logísticas, por sua vez, demonstrou-se que o cenário ideal levaria à atribuição da competência para solucioná-las ao próprio presidente do tribunal arbitral, responsável pela definição do procedimento adequado ao caso concreto, o que abrangeria não apenas a escolha do seu secretariado, cargos notoriamente de confiança, como as demais questões práticas que poderiam surgir.

56. Por derradeiro, também restou abordada a questão do direito aplicável à espécie pelos julgadores. No tocante ao tema, teve-se a ocasião de explicitar que os tratados brasileiros deveriam prever as fontes jurídicas, destacando-se (i) as regras do próprio acordo de bitributação, (ii) demais documentos necessários à interpretação do tratado, tais como os Comentários da OCDE, bem como, por exemplo, as diretrizes da OCDE a respeito de preços de transferência (*OECD Transfer Pricing Guidelines*). Note-se, em relação ao tema, que o Brasil, muito embora não seja membro do organismo, adota substancialmente o modelo formulado por ela, não se vislumbrando qualquer problema na sua adoção como fonte para a solução das controvérsias.

57. Feitos os comentários precedentes a respeito de critérios processuais e materiais inerentes à formulação de uma cláusula arbitral adequada aos interesses brasileiros, destacou-se, ao longo do Capítulo 6 da tese, a inexistência de qualquer óbice constitucional à negociação de uma arbitragem mandatária nos acordos brasileiros, na medida em que (i) inexistente perda de soberania, mas sua mera autolimitação pela convenção, cujos termos seriam aplicados pelos árbitros; (ii) ausente também eventual violação às garantias processuais previstas pelo art. 5º, incisos XXXV, LIV e LV, da CF, especialmente em relação ao contribuinte, que acabaria tendo, no mais das vezes, a solução do processo de forma ainda mais célere, bem como (iii) plenamente arbitráveis os litígios envolvendo o Estado brasileiro, e também atinentes à própria matéria tributária no cenário internacional.

58. Finalmente, ao longo do Capítulo 7, destacou-se a necessária definição da natureza jurisdicional da sentença arbitral, possibilitando não apenas o acolhimento *ex officio* de seus termos pelo Poder Executivo, como também o reconhecimento e execução perante o Poder Judiciário local, observando-se, neste caso, (i) pelo critério da especialidade, os óbices eleitos,

para tanto, pelo próprio acordo de bitributação, ou, subsidiariamente, (ii) o quanto estabelecido pela Convenção de Nova Iorque, devidamente ratificada e internalizada por meio do Decreto n.º 4.311/2002.

59. Nesse diapasão, aliás, note-se que se destacou, oportunamente, a utilidade da definição da sentença proferida em tais espécies de arbitragem como *internacionais* ou *estrangeiras*, independentemente do critério geográfico adotado pela legislação brasileira, na medida em que tal previsão permitiria um controle compatível com um processo arbitral como o ora comentado.

60. De uma forma geral, portanto, sem a pretensão de esgotar completamente o tema, ainda rico em vivas discussões e debates ao longo do planeta, pretendeu-se apresentar um panorama mais detido a respeito da adoção da arbitragem nos acordos de bitributação, especialmente naqueles celebrados pelo País.

61. Nesse sentido, muito embora seja este o primeiro passo para um futuro aprofundamento no tema pelas autoridades brasileiras, acredita-se haver suficientes evidências no sentido de justificar a adoção do referido mecanismo de solução de controvérsias, que certamente permitirá uma maior uniformização do entendimento pátrio à luz dos conceitos consagrados internacionalmente, bem como possibilitará a redução das controvérsias surgidas da aplicação dos tratados, atualmente fonte inesgotável de bitributação.