

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

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.

Monteiro, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo.

A arbitragem como mecanismo suplementar de solução de controvérsias nos acordos contra a bitributação celebrados pelo Brasil. / Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro; orientador: Hermes Marcelo Huck. – São Paulo, 2014.

342 f.

Tese (Doutorado) -- Universidade de São Paulo, 2014.

1 Direito Tributário. 2. Arbitragem. 3 Procedimento Amigável. 4 Bitributação. 5 Acordo Internacional. I.Huck, Hermes Marcelo. II. Título.

CDU 349:336.225.676

Nome: Monteiro, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo

Título: 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.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof. Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

*A Deus e à minha família, sem os
quais esta tese não teria sido
possível.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, a Deus, que me concedeu a oportunidade de realizar um dos grandes objetivos de minha vida, que sempre foi cursar o programa de pós-graduação *stricto sensu* da Universidade de São Paulo.

À minha família, especialmente minha mãe, Luiza Rangel de Moraes, que sempre me deu todo carinho, apoio e motivação para alçar voos cada vez mais altos em minha vida acadêmica e profissional, e meu pai de criação, Adhemar Castilho, igualmente responsável por tudo que hoje sou.

À minha esposa, Ane Caroline Thé Bonifácio Freire, pela sua paciência, amor, dedicação e carinho durante todo este período, sem os quais, certamente, não teria sido possível a elaboração deste trabalho.

Ao meu amigo e irmão de coração, Leonardo Freitas de Moraes e Castro, pela seu incessante apoio em todos os aspectos de minha vida pessoal e profissional, e por ter sido o grande responsável pelo meu interesse em Direito Tributário, em especial na seara internacional. Sem sua ajuda, com certeza a minha evolução acadêmica não teria sido possível.

Ao meu orientador, Professor Hermes Marcelo Huck, não apenas pela indispensável ajuda e incondicional apoio ao longo da elaboração desta tese, mas também pelas infindáveis lições recebidas ao longo do período de estágio em docência. Se hoje posso me considerar apto para a docência, não há dúvidas de que devo isso a ele, razão pela qual essa singela referência representa apenas uma pequena parcela de toda a minha gratidão.

Ao Professor Arnoldo Wald, Alexandre de M. Wald e Arnoldo Wald Filho, pelo irrestrito apoio conferido durante todos esses anos, possibilitando que ao lado de minha experiência acadêmica, pudesse continuar utilizando as ferramentas do aprendizado também em minha vida profissional.

Ao meu chefe e querido amigo, Alexandre Naoki Nishioka, e aos demais membros e ex-membros da equipe de Direito Tributário do escritório Wald e Associados Advogados, em especial a Suzana Soares Melo, Marcelo Miranda Dourado Fontes Rosa, Ana Cristina C. de V. Bandeira, Carolina Virgillito, que sempre me deram todo o suporte necessário para que pudesse alcançar esse objetivo.

Aos meus grandes amigos, Riccardo Giuliano Figueira Torre, Sérgio Papini de M. U. Filho, Anna Lygia Costa Rego, Pedro Santos Cruz, Alexandra Frigotto e Maurício Vasconcellos, bem como a todos os demais que, direta ou indiretamente, me ajudaram ao longo de todo este processo.

Por fim, aos meus amigos do programa de *International Taxation* da New York University, especialmente Gabriel Coutinho, Matheus Senna, Camila Bacellar, Francisco Moreira, Fernando Moura e Nathalia Brandão, essenciais na reta final de elaboração da tese.

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 precípua 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, (ix) 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.

SIGLAS

ADI –	Ato Declaratório Interpretativo
ALALC –	Associação Latino-Americana de Livre-Comércio
APA –	Advanced Pricing Arrangement
CARF –	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CCBC –	Câmara de Comércio Brasil-Canadá
CCI (ICC) –	Câmara de Comércio Internacional
CEJ	Corte Europeia de Justiça
CF –	Constituição Federal
CIJ –	Corte Internacional de Justiça
CMOCDE –	Convenção – Modelo da OCDE
CMONU –	Convenção – Modelo da ONU
COFINS –	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
COSIT –	Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal
CPC –	Código de Processo Civil
CSSL –	Contribuição Social Sobre o Lucro
CTN –	Código Tributário Nacional
CVDT –	Convenção de Viena sobre os Direitos dos Tratados
DRJ –	Delegacia da Receita Federal de Julgamento
EC –	Emenda Constitucional
ECJ –	European Court of Justice (Corte Europeia de Justiça)
EUA –	Estados Unidos da América
ESC –	Entendimento sobre Solução de Controvérsias da OMC
GATT/OMC –	General Agreement on Tariffs and Trade
IBA –	International Bar Association
ICMS –	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
ICSID –	International Centre for Settlement of Investment Disputes
ICSID –	International Center for Settlement of Investment Disputes
IFA –	International Fiscal Association
IPI –	Imposto sobre Produtos Industrializados
JCP –	Juros sobre o Capital Próprio
JTPF –	EU Joint Transfer Pricing Forum
JWG –	Joint Work Group
LCIA –	London Court of International Arbitration
Lianco –	Lybia American oil Company
LOB –	Clauses – Limitation on Benefits clause
MAP –	Mutual Agreement Procedure
MEMAP –	Manual para Efetivação do Procedimento Amigável
MERCOSUL –	Mercado Comum do Sul
NAFTA –	Tratado Norte-Americano de Livre-Comércio (North American Free Trade Agreement)
OCDE –	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OECD –	Transfer Pricing Guidelines
OECE –	Organização Europeia para Cooperação Econômica
OMC –	Organização Mundial do Comércio
ONU –	Organização das Nações Unidas

PIS –	Contribuição para o Programa de Integração Social
RIR –	Regulamento do Imposto sobre a Renda
STF –	Superior Tribunal Federal
TCU –	Tribunal de Contas da União
TRF –	Tribunal Regional Federal
TRIPLE A / AAA –	American Arbitration Association
U.S.MODEL –	Convenção – Modelo dos Estados Unidos da América
UNCITRAL –	Comissão da ONU sobre o Direito do Comércio Internacional (United Nations Commission on International Trade Law)
URSS –	União Soviética
USD –	Dólar americano (United States Dollar)

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
1.1	Considerações propedêuticas	15
1.1.1	Os acordos para evitar a dupla tributação (acordos de bitributação)	15
1.1.1.1	<i>Linhas gerais</i>	15
1.1.2	Breve histórico e importância dos modelos de convenções existentes	21
1.2	Delimitação do tema da tese	24
1.2.1	Relevância, justificação e originalidade do tema	24
1.2.2	Definição do tema, limitações e estrutura do trabalho	29
2	A ORIGEM DAS CONTROVÉRSIAS NOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO	32
2.1	As causas das controvérsias nas convenções internacionais para evitar a dupla tributação	32
2.2	A interpretação dos acordos de bitributação	35
2.2.1	A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT)	35
2.2.2	Análise do art. 3(2) da Convenção-Modelo da OCDE	40
2.3	Conflitos de qualificação e competência qualificatória	45
2.3.1	Teorias a respeito da competência qualificatória: panorama geral	47
2.3.2	O <i>new approach</i> da OCDE: o fim dos problemas?	50
2.4	Espécies de controvérsias derivadas da aplicação dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil	53
3	OS MECANISMOS DE SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS EXISTENTES NOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO: ANÁLISE DO PROCEDIMENTO AMIGÁVEL ...	61
3.1	À guisa de introdução.....	61
3.2	Breve evolução histórica do procedimento amigável	63
3.3	Espécies de procedimento amigável	67
3.4	Procedimento amigável em sentido estrito	70
3.4.1	Linhas gerais	71
3.4.2	Obrigatoriedade ou mera faculdade de dar início à fase bilateral do procedimento amigável?	76
3.4.3	Análise a respeito do caráter vinculante dos acordos alcançados pelos Estados no âmbito do procedimento amigável	79
3.4.4	Procedimento amigável e regras procedimentais para sua aplicação no âmbito interno	83
3.5	Deficiências do instituto na solução efetiva de controvérsias nos acordos de bitributação e formas para sua mitigação	85
4	A ARBITRAGEM NOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO. EVOLUÇÃO DO TEMA E ANÁLISE DA EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL	89
4.1	Aspectos gerais	89
4.2	Arbitragem voluntária no âmbito dos acordos de bitributação	94
4.3	Propostas para introdução da arbitragem compulsória (<i>mandatory arbitration</i>)	100
4.3.1	Convenção de arbitragem da União Europeia (<i>EC Arbitration Convention</i>)	101

4.3.1.1	<i>União Europeia e as regras de preços de transferência: breve histórico da edição da Convenção de Arbitragem</i>	101
4.3.1.2	<i>Análise do processo arbitral na Convenção Europeia de Arbitragem</i>	104
4.3.1.3	<i>O Caso Electrolux</i>	114
4.3.1.4	<i>Avaliação crítica do mecanismo de solução de desavenças</i>	118
4.3.2	<i>Alteração da Convenção-Modelo da OCDE (Improving the resolution of Tax Treaty Disputes)</i>	119
4.3.2.1	<i>Histórico de estudos e a posição adotada pela OCDE</i>	120
4.3.2.2	<i>A arbitragem instituída pelo art. 25(5) da CMOCDE</i>	125
4.3.2.3	<i>Análise crítica da doutrina internacional</i>	134
4.3.3	<i>Estudos realizados pela ONU para introdução da arbitragem como mecanismo de solução de controvérsias nos acordos de bitributação</i>	136
4.3.3.1	<i>Histórico da posição adotada pela ONU</i>	136
4.3.3.2	<i>A arbitragem prevista no Art. 25 (B) da Convenção-Modelo da ONU (CMONU)</i>	139
4.3.3.3	<i>Análise crítica da doutrina internacional</i>	144
4.4	Análise da experiência internacional	146
4.4.1	Estados Unidos da América	146
4.4.2	Áustria	153
4.4.3	Alemanha	156
4.4.4	Reino Unido	158
4.4.5	Holanda	160
4.4.6	Síntese da experiência internacional	162
5	ASPECTOS PROCESSUAIS E MATERIAIS DA INCLUSÃO DE CONVENÇÃO ARBITRAL NOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO CELEBRADOS PELO BRASIL	165
5.1	Introdução	165
5.2	Litígios arbitráveis e os requisitos para instauração do processo arbitral	169
5.3	Definição da ata de missão dos árbitros (<i>terms of reference</i>)	179
5.4	A constituição do painel arbitral: evitando-se cláusulas compromissórias vazias ou patológicas nos tratados celebrados pelo Brasil	183
5.4.1	Processo de nomeação dos árbitros e dos presidentes do painel arbitral	185
5.4.2	Qualificação dos árbitros: observância aos <i>Standards</i> de imparcialidade, independência, competência, diligência e discricção	191
5.4.3	Métodos de objeção à indicação de árbitros para composição do painel arbitral	199
5.4.4	Determinação de critérios para remuneração dos árbitros	201
5.5	Sigilo (confidencialidade) e privacidade	203
5.6	Escolha do modelo de arbitragem, dos procedimentos e definição dos poderes instrutórios atribuídos aos julgadores no processo arbitral	206
5.7	Local da sede da arbitragem	213
5.8	Atuação do contribuinte no processo arbitral (<i>taxpayer's legal position</i>). Propostas e discussões levantadas no âmbito internacional	216
5.9	Sentença (ou laudo) arbitral	221
5.10	Questões logísticas e práticas	226
5.11	Repartição dos custos	228
5.12	Fontes jurídicas à disposição do tribunal arbitral para a solução da controvérsia	230

6	A CONSTITUCIONALIDADE DA UTILIZAÇÃO DA ARBITRAGEM (TWO-STEP APPROACH) COMO MECANISMO DE SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS NOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO BRASILEIROS	234
6.1	Introdução	234
6.2	Soberania fiscal e a adoção da arbitragem mandatória nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil	235
6.2.1	Brevíssimas notas a respeito da evolução histórica do conceito de <i>soberania</i> e de sua faceta fiscal	236
6.2.2	Mutação constitucional e o conceito de soberania fiscal	241
6.2.3	Soberania fiscal e a arbitragem mandatória	244
6.3	Análise frente ao art. 5º, XXXV, LIV e LV da CF: a renúncia ao acesso ao Poder Judiciário	246
6.4	Arbitrabilidade e Direito Público	248
6.4.1	Arbitrabilidade subjetiva	249
6.4.2	Arbitrabilidade objetiva	253
6.4.3	Arbitrabilidade em matéria tributária no direito interno e nos acordos de bitributação	257
6.4.3.1	<i>Arbitrabilidade objetiva e legalidade estrita, tipicidade fechada e capacidade contributiva...</i>	258
6.4.3.2	<i>Arbitrabilidade e a indisponibilidade do crédito tributário</i>	260
6.4.4	Arbitrabilidade da matéria tributária em outros tratados celebrados pelo Brasil.....	264
7	RECONHECIMENTO E EXECUÇÃO DAS SENTENÇAS ARBITRAIS PROFERIDAS NO ÂMBITO DOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO	270
7.1	Introdução	270
7.2	Reconhecimento e execução das sentenças arbitrais proferidas no âmbito dos acordos de bitributação	271
7.2.1	Reconhecimento <i>ex officio</i> pela Administração Pública	272
7.2.2	Utilização da sentença arbitral pelo contribuinte em face da Administração Pública	277
7.3	Análise das formas de reconhecimento e execução da sentença arbitral de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro	279
7.3.1	Reconhecimento e execução de sentenças arbitrais proferidas no exterior, no tocante aos acordos para evitar a dupla tributação	283
7.3.1.1	<i>Análise da legitimidade ativa do contribuinte para instaurar o processo de reconhecimento de sentença arbitral</i>	286
7.3.1.2	<i>Causas de não reconhecimento da sentença arbitral proferida no âmbito dos acordos de bitributação</i>	288
7.3.1.2.1	<u>Artigo V(1) “a” da Convenção de Nova Iorque</u>	291
7.3.1.2.2	<u>Artigo V(1) “b”, “c” e “d” da Convenção de Nova Iorque</u>	293
7.3.1.2.3	<u>Artigo V(1) “e” da Convenção de Nova Iorque</u>	296
7.3.1.2.4	<u>Artigo V(2) “a” e “b” da Convenção de Nova Iorque. Arbitrabilidade objetiva do litígio e ordem pública</u>	298
8	SÍNTESE CONCLUSIVA	302
	REFERÊNCIAS	316

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 *pluriritributação das rendas*, na medida em que, consoante demonstra, *é considerável a possibilidade de eclodir não apenas uma bitributação*, mas, sim, uma *pluriritributação* no cenário globalizado, caracterizada pelo acúmulo de pretensões fiscais sobre os mesmos rendimentos. (TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluriritributação 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 consequente 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 Anzilloti, 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.

2 A ORIGEM DAS CONTROVÉRSIAS NOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO

2.1 As causas das controvérsias nas convenções internacionais para evitar a dupla tributação

Conforme exposto nas páginas introdutórias deste estudo, a celebração de acordos para evitar a dupla tributação de rendas é fenômeno crescente, especialmente em virtude do notável estreitamento de fronteiras globais, proporcionado principalmente pelos avanços tecnológicos, conduzindo ao conseqüente incremento do comércio internacional. Efetivamente, sendo escopo das economias modernas a facilitação do fluxo das relações jurídicas em patamar global, a redução de entraves tributários passou a constar, frequentemente, na agenda dos países, dentre os quais a República Federativa do Brasil.⁶⁵

Conjuntamente com a celebração, cada vez maior, de acordos internacionais visando a evitar a dupla tributação de rendas, verifica-se, igualmente, maior aplicação dos referidos tratados, não raras vezes ocasionando conflitos entre os Estados signatários e afetando, igualmente, os contribuintes envolvidos⁶⁶, por vezes surpreendidos por casos de dupla tributação ou de tributação em desconformidade com o texto da convenção internacional.

São diversas as causas de tributação em desconformidade com o texto das convenções internacionais, abrangendo, assim, não apenas conflitos meramente fáticos, como, também, inúmeras e infundáveis questões jurídicas.⁶⁷

As primeiras, por sua vez, poderiam ser detectadas, *verbi gratia*, nas hipóteses de questionamento da existência de *estabelecimento permanente*, na forma do Art. 5º da

⁶⁵ O Brasil, até 2013, celebrou acordos de bitributação com os seguintes Estados Soberanos: África do Sul, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos, Peru, Portugal, República Eslovaca, República Tcheca, Suécia e Ucrânia.

⁶⁶ Como lembra Züger, os conflitos na aplicação dos tratados de bitributação atingem tanto os países signatários como, principalmente, os contribuintes, cuja renda seria inevitavelmente afetada. (ZÜGER, 2001a, p. 3).

⁶⁷ ARNOLD, Brian J.; McIntyre, Michael J. **International tax primer**. 2nd ed. London: The Hague; New York : Kluwer law international, 2002. p. 133.

CMOCDE⁶⁸, ou da permanência de determinado empregado no território de um dos Estados por período superior aos 183 (cento e oitenta e três) dias, tal como preconizado pela regra do Art. 15 da CMOCDE. Tais casos, muito embora igualmente relevantes, seriam mais escassos⁶⁹ e menos problemáticos, especialmente sob o ponto de vista da harmonização de entendimento entre as autoridades competentes.

Diversamente, as questões relativas à interpretação de regras e vocábulos previstos nos acordos de bitributação, bem como a qualificação jurídica⁷⁰, em especial de itens de rendimentos, vêm se mostrando um tema de grande relevância no tocante à efetividade das convenções internacionais.

Nesse sentido, não obstante o entendimento, de todo louvável, de Klaus Vogel⁷¹, defendendo a chamada interpretação ou qualificação autônoma pelos países da fonte e do domicílio dos termos em que se redigem os acordos internacionais para evitar a dupla tributação das rendas, fato é que, como muito bem pontua Züger, não há, no âmbito do direito internacional, qualquer obrigação no sentido de determinar uma interpretação (*lato sensu*) uniforme entre os Estados dos termos do acordo.⁷²

A autonomia na interpretação e na qualificação de determinado fato ou rendimento em consonância com os termos do acordo internacional, seja dos órgãos judiciais ou executivos de cada Estado contratante, é, segundo afirma Blaz Pate, a razão primordial para a divergência

⁶⁸ ZÜGER, 2001a, p. 1.

⁶⁹ SANTIAGO, 2006, p. 78.

⁷⁰ A atividade de interpretação dos acordos de bitributação, como lembra Daniel Vitor Bellan, se relaciona com a atividade humana realizada a partir dos enunciados legais (neste caso dos tratados) com o escopo precípua de construir as normas, resultado da atividade hermenêutica. Diferentemente, a qualificação pressuporia, logicamente, a atividade de interpretação (conhecimento da norma), consistindo na tarefa de conhecimento do fato para posterior subsunção à norma, percorrendo, assim, caminho inverso (do fato à norma, e não da norma ao fato). (BELLAN, Daniel Vitor. A interpretação dos tratados internacionais em matéria tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2005a. v. 3. p. 611-612). Note-se, no entanto, que há quem critique a distinção entre a interpretação e a aplicação ao caso concreto (*subsunção* ou *qualificação*), entendendo que não seriam tarefas logicamente separadas, uma vez que a interpretação da norma dependerá da sua utilização para aplicação no caso concreto, interpretando-se, assim, os fatos e o próprio direito para a solução da hipótese. A esse respeito, *vide*: GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 26. Apesar da crítica, optou-se por utilizar a referida distinção, consagrada na doutrina internacional e útil do ponto de vista pragmático.

⁷¹ VOGEL, Klaus. Conflicts of qualification: the discussion is not finished. **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, Amsterdam, p. 41-44, Feb. 2003.

⁷² ZÜGER, 2001a, p. 1-2.

de posicionamento entre as partes⁷³, levando, em certos casos, a situações não previstas pelos acordos, seja de bitributação, dupla não tributação, nos casos em que não prevista nas convenções, seja de outras divergências decorrentes da aplicação dos tratados.

Para Santiago⁷⁴, a razão primordial para as divergências surgidas, principalmente da interpretação ou qualificação dos acordos de bitributação, se deve a uma série de motivos que fariam com que a tarefa de exegese nessa esfera fosse ainda mais complicada que aquela existente nas respectivas legislações internas dos Estados, a saber:

- (i) A polissemia das regras e vocábulos jurídicos, intensificada pela diferença de perspectivas, agravada pela distinção dos respectivos regimes jurídicos;
- (ii) A vaguidade das regras hermenêuticas previstas pela Convenção de Viena do Direito dos Tratados (CVDT);
- (iii) A remissão, feita pelos próprios tratados, à *lex fori*, em constante mutação (*reenvio estático e dinâmico*);
- (iv) A tendência das autoridades judiciais e administrativas de formulação de uma interpretação mais favorável ao país local.

Muito embora não seja o escopo precípua deste trabalho a aferição exaustiva das controvérsias derivadas da interpretação e/ou qualificação dos acordos de bitributação, entende-se que o tema deva ser tratado com destaque, na medida em que se faz necessário para demonstrar a premência em se desenvolver mecanismos mais efetivos de solução de controvérsias no âmbito convencional.

Passar-se-á, portanto, nos itens seguintes, a ingressar na tormentosa temática dos conflitos de interpretação e qualificação, buscando apresentar, assim, um panorama geral que permita ao leitor compreender a importância da discussão jurídica desenvolvida no nosso trabalho.

⁷³ PATE, Blaz. Arbitration procedures in International Tax Law: arbitration convention – Double tax convention – WTO. In: WINTER-HERDIN, Judith (et al.). **The relevance of WTO Law for tax matters**. Viena: Linde, 2007. p. 576-577.

⁷⁴ SANTIAGO, 2006, p. 79.

2.2 A interpretação dos acordos de bitributação

A interpretação dos acordos para evitar a dupla tributação, consoante se adiantou anteriormente, é tema que gera grandes divergências no âmbito internacional, havendo pouco ou quase nenhum consenso nessa seara na doutrina internacional.

Dentre as poucas matérias capazes de gerar certa uniformidade de entendimento na doutrina internacional⁷⁵, 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 CVDT⁷⁶, devidamente ratificada pelo País, inclusive para a finalidade de examinar os limites da própria regra de exegese trazida no bojo das convenções, notadamente no Art. 3(2) da CMOCDE.

Propõe-se, assim, nos itens seguintes, a análise não apenas das regras veiculadas pela CVDT e aplicáveis à interpretação dos acordos de bitributação, mas, também, dos limites do Art. 3(2) da CMOCDE.

2.2.1 A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT)

Como é cediço, a República Federativa do Brasil, representada pelo Chefe do Poder Executivo, ratificou, com a aprovação prévia do Congresso Nacional (Decreto Legislativo n. 496/09), a CVDT em 2009 (Decreto n. 7.030/09), internalizando suas disposições a respeito da criação, modificação, interpretação e aplicação dos tratados, portanto, no direito interno deste país.

⁷⁵ Para o Professor Gerd W. Rothmann, no entanto, devem-se aplicar, inicialmente, as regras internas de interpretação dispostas pelo CTN, para, apenas a seguir, se recorrer ao disposto pela CVDT, posição com a qual não se compactua. *Vide*: ROTHMANN, 1978, p. 31-35.

⁷⁶ Diversos doutrinadores preconizam a aplicação, inclusive, em relação aos países que não ratificaram a referida convenção, por versar a esta a respeito da consolidação de costumes internacionais consagrados, tais como Daniel V. Bellan, Heleno Tórres, Klaus Vogel e Rainer Prokisch, Alberto Xavier e Rodrigo Maitto da Silveira, entre outros. *Vide*: BELLAN, 2005a, p. 614; TÓRRES, 2001, p. 650; VOGEL, Klaus; PROKISCH, Rainer. General Report. In: IFA. **Cahiers de Droit Fiscal International**: interpretation of double taxation conventions. Florence, Deventer: Kluwer Law International, 1993. v. 78. p. 66-67; XAVIER, 2005, p. 184; SILVEIRA, 2006, p. 114.

Dentre as disposições inseridas no bojo da referida convenção, há que se destacar, por relevante ao objeto do presente estudo, as regras de hermenêutica veiculadas pela CVDT, notadamente em seus artigos 31⁷⁷, 32⁷⁸ e 33⁷⁹, cujo conteúdo entende-se relevante expor, ainda que brevemente.

Nesse diapasão, o Art. 31 da CVDT, segundo salienta a doutrina internacional, preconiza uma interpretação baseada na literalidade da convenção internacional, em detrimento de uma perquirição específica de seu caráter subjetivo, buscando evitar, destarte, que o maior subjetivismo possa dar azo à redução desautorizada da soberania estatal⁸⁰, cuja utilização deve ser subsidiária.

A esse respeito, estabelece o Art. 31(1) da CVDT que a interpretação dos tratados e convenções internacionais deverá ser pautada (i) pela boa-fé, nesta incluído como autêntico corolário o *pacta sunt servanda* preconizado pelo Art. 26 da CVDT⁸¹, sem o interesse de fugir às obrigações previstas no acordo⁸², (ii) pela aplicação do *sentido comum* dos seus termos, do

⁷⁷ Cf. “Artigo 31. Regra Geral de Interpretação. 1. Um tratado deve ser interpretado de boa-fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade. 2. Para os fins de interpretação de um tratado, o contexto compreenderá, além do texto, seu preâmbulo e anexos: a) qualquer acordo relativo ao tratado e feito entre todas as partes em conexão com a conclusão do tratado; b) qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes em conexão com a conclusão do tratado e aceito pelas outras partes como instrumento relativo ao tratado. 3. Serão levados em consideração, juntamente com o contexto: a) qualquer acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado ou à aplicação de suas disposições; b) qualquer prática seguida posteriormente na aplicação do tratado, pela qual se estabeleça o acordo das partes relativo à sua interpretação; c) quaisquer regras pertinentes de Direito Internacional aplicáveis às relações entre as partes. 4. Um termo será entendido em sentido especial se estiver estabelecido que essa era a intenção das partes.”

⁷⁸ Cf. “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.”

⁷⁹ Cf. “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 prever 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.”

⁸⁰ VOGEL, Klaus. **Klaus Vogel on double taxation conventions**: a commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the avoidance of double taxation of income and capital (with particular reference to German Treaty Practice). 3.ed. London: Kluwer Law International, 1997. p. 53.

⁸¹ “Artigo 26. *Pacta sunt servanda*. Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa-fé.”

⁸² ROTHMANN, 1978, p. 165; BELLAN, 2005, p. 616.

o que não se confunde com aquele obtido no direito interno dos Estados⁸³ ou mesmo com o significado ordinário ou vulgar do termo, mas com o próprio significado atribuído à expressão no âmbito do Direito Internacional, notadamente no campo tributário, tudo conforme o contexto e a finalidade em que se insere.⁸⁴

Em relação ao último aspecto suscitado, Vogel⁸⁵ sustenta que o *significado comum* dos termos nos acordos de bitributação seria aquele consagrado pelo uso internacional, especialmente a partir dos estudos elaborados pela CMOCDE e dos Comentários divulgados pelo referido organismo internacional, o que poderia ser considerado como verdadeira *international tax language*. O referido entendimento, aliás, se alinha com a tese defendida por Avi-Yonah a respeito da existência de práticas costumeiras capazes de identificar um segmento jurídico próprio, com regras e princípios mais ou menos coincidentes entre as nações (*international customary tax law*)⁸⁶, muito embora a doutrina não seja pacífica em relação à existência de tal linguagem.⁸⁷

Além disso, estabelece o Art. 31(1) da CVDT que a interpretação também deverá ser realizada de acordo com o objetivo e finalidade precípuos do tratado ou acordo internacional⁸⁸, abrangendo, destarte, o aspecto teleológico e axiológico da convenção, inerentes ao processo hermenêutico⁸⁹, adequando-se a norma analisada ao escopo que levou à assinatura do tratado.⁹⁰

Por sua vez, o Artigo 31(2) da CVDT determina que a hermenêutica também deverá levar em consideração o *contexto* em que é inserido o tratado ou acordo analisado. Para tanto, o dispositivo define o que se deveria entender pela referida expressão, dispondo que o vocábulo

⁸³ BELLAN, 2005a, p. 617.

⁸⁴ ENGELEN, Frank. **Interpretation of tax treaties under international law**. Amsterdam: IBFD, 2004, p. 141.

⁸⁵ VOGEL, 1997, p. 37.

⁸⁶ AVI-YONAH, Reuven S. *International tax as international law*. March 2004. University of Michigan Law, Public Law Research Paper No. 41; Michigan Law and Economics Research Paper No. 04-007. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=516382>>. or <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.516382>>. Acesso em: 26 jun. 2013. A esse respeito, vale conferir, também, a seguinte obra do mesmo autor: AVI-YONAH, Reuven S. **International tax as international law: an analysis of the international tax regime**. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.

⁸⁷ BELLAN, 2005a, p. 617.

⁸⁸ No âmbito dos acordos de bitributação, no entanto, salienta Klaus Vogel que o objeto e finalidade do acordo, notadamente a prevenção da dupla tributação, não pode ser utilizada de maneira a estender o significado das normas, sob pena de indevida redução da soberania dos Estados. Apesar da observação feita pelo autor, quer parecer que se volta mais às lacunas (e, portanto, à utilização de eventual analogia, v.g.), porventura existentes, do que à interpretação propriamente dita dos termos do acordo. *Vide*: VOGEL, 1997, p. 37.

⁸⁹ ROCHA, 2008a, p. 110-111.

⁹⁰ ROTHMANN, 1978, p. 177.

contexto abrangeria, para esta finalidade, além do texto do acordo ou convenção (neste incluídos os protocolos⁹¹), (i) o preâmbulo; (ii) os anexos (aqui incluídos os protocolos, notas explicativas e explanações técnicas⁹²); bem como (iii) qualquer instrumento estabelecido por alguma das partes e aceito por todas como aplicável ao tratado na data da sua conclusão, interpretados de forma sistemática.⁹³

Em outras palavras, segundo aponta Edwin van den Bruggen, a exegese dos termos dos acordos de bitributação, em linha com o disposto pela CVDT, exigiria do intérprete a identificação de um *link* entre os documentos celebrados pelas autoridades competentes, podendo-se assumir a conexão entre as disposições, tal como inseridas no texto das convenções.⁹⁴

O Art. 31(3) da CVDT, semelhantemente ao disposto pelo dispositivo tratado anteriormente, prevê a observância também de eventuais acordos interpretativos e práticas posteriores, firmados entre as partes após a conclusão do acordo, bem como as regras de Direito Internacional aplicáveis à relação entre as partes. Entre os apontados acordos interpretativos posteriores, inclusive, parte da doutrina, representada pelo escólio de Ribes Ribes⁹⁵, costuma salientar a importância do procedimento amigável previsto pelo Art. 25 (3) da CMOCDE (*interpretative provision*).

No que atine ao seu Art. 31(4), a CVDT preconiza, ainda, a necessidade de observância ao *sentido especial* dos termos contidos nos tratados ou acordos, desde que eventualmente previsto pelas partes na convenção⁹⁶. É o que ocorre, v.g., com os termos definidos pela CMOCDE em seu Art. 3º, bem como em outros dispositivos, tais como os Arts. 5º, 10º e 11º, tal como aponta Bellan.⁹⁷

⁹¹ BELLAN, 2005a, p. 618.

⁹² SILVEIRA, 2006, p. 118.

⁹³ Cf. ROCHA, 2008a, p. 108; CALIENDO, Paulo. **Estabelecimentos permanentes em Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 265.

⁹⁴ BRUGGEN, Edwin van den. Unless the Vienna Convention Otherwise Requires: Notes on the Relationship between Article 3(2) of the OECD Model Tax Convention and Articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties. **European Taxation**, Amsterdam, p. 143, may 2003.

⁹⁵ RIBES RIBES, 2003, p. 385.

⁹⁶ Há quem sustente a possibilidade de obtenção do sentido especial do termo de forma tácita, muito embora seja recomendável a sua expressa menção no texto do tratado, de maneira a evitar a aplicação do sentido comum da palavra, preconizada pelo Art. 31(1) da CVDT. A este respeito, *vide*: SILVEIRA, 2006, p. 120.

⁹⁷ BELLAN, 2005a, p. 619.

Subsidiariamente, dispõe o Art. 32 da CVDT a respeito de métodos suplementares de interpretação, notadamente os trabalhos preparatórios e as circunstâncias de sua conclusão (*interpretação histórica*⁹⁸), quando a utilização dos demais métodos previstos pelo Art. 31 seja insuficiente, conduzindo a um resultado ambíguo ou obscuro, ou naquelas em que levem ao absurdo (*interpretação ab absurdo* ou *reduction ad absurdum*⁹⁹).

Por fim, o Artigo 33 da CVDT estabelece regras acerca da interpretação do texto dos tratados, quando redigidos em uma pluralidade de línguas, presumindo-se que todas as versões oficiais do acordo internacional guardarão o mesmo significado normativo, devendo-se adotar em caso de divergência, caso não estabelecido de outra maneira pelas partes¹⁰⁰, a interpretação que melhor se concilie com o objetivo e finalidade do tratado. A referida regra, como lembra Bellan, poderá ser de grande utilidade também nos acordos de bitributação celebrados pelo País, na medida em que todas as convenções, à exceção daquela firmada com Portugal, encontram-se redigidas em duas ou mais línguas.¹⁰¹

De todo modo, ainda que as regras hermenêuticas previstas pela CVDT sejam sobretudo úteis na interpretação dos tratados e acordos internacionais, com especial referência aos acordos de bitributação, fato é que não são capazes de solucionar as divergências entre os Estados, mesmo porque, como se sabe, as próprias regras de interpretação estão sujeitas à exegese pelo intérprete e aplicador do Direito.

Feitas as precedentes ressalvas, passar-se-á à análise do Art. 3(2) da CMOCDE, considerado regra especial de interpretação (*lex specialis derogat generali*) em relação ao disposto pelos artigos da CVDT.¹⁰²

⁹⁸ ROCHA, 2008a, p. 113.

⁹⁹ Consoante salienta Tércio Sampaio Ferraz Jr., o absurdo, como argumento, não é o destituído de sentido, mas o que tem um sentido falso (isto é, inaceitável para o senso comum). (FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do Direito:** técnica, decisão, dominação. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 350).

¹⁰⁰ As partes podem, nos termos do Art. 31(1) da CVDT, estabelecer a prevalência de uma das versões do texto do tratado sobre as demais, em caso de divergência.

¹⁰¹ BELLAN, 2005a, p. 620.

¹⁰² VOGEL, 1997, p. 209.

2.2.2 Análise do Art. 3(2) da Convenção-Modelo da OCDE

Em linhas gerais, preconiza-se no cenário internacional a interpretação a partir do próprio texto do acordo, recorrendo-se, apenas subsidiariamente, à legislação dos Estados Contratantes para tal finalidade específica. Justamente nesse diapasão, e levando em consideração as regras da CVDT, a CMOCDE buscou-se estabelecer o significado de grande parte dos termos que seriam utilizados nos acordos de bitributação, determinando a aferição de seu significado por meio da *lex fori* apenas subsidiariamente (*cláusula de reenvio*¹⁰³), caso o sentido não pudesse ser encontrado no texto da convenção, e desde que o contexto não impusesse interpretação diversa¹⁰⁴, em consonância com o disposto pelo Art. 3(2) da CMOCDE.¹⁰⁵

É imperioso, portanto, para os fins de aplicação do Art. 3(2) da CMOCDE, definir-se o que poderia ser entendido como *contexto* dos acordos de bitributação, para o fim específico de se evitar o recurso à *lex fori* pelas partes. Em termos mais precisos- discute-se, na doutrina, se o vocábulo utilizado na CMOCDE teria o mesmo significado daquele preconizado pelo Art. 31(2) da CVDT, ou mesmo pelo Art. 31(3) do mesmo diploma internacional.

O tema é, certamente, dos mais intrincados no âmbito dos acordos de bitributação, havendo mesmo quem entenda, como Prokisch e Vogel, que a sua menção gera mais controvérsias do que as dissipa.¹⁰⁶

¹⁰³SILVEIRA, 2006, p. 123.

¹⁰⁴ Propõe-se, portanto, uma ordem sucessiva de ações, em primeiro lugar partindo-se para a busca do significado específico no tratado, em seguida para uma aferição do sentido do termo de acordo com o contexto em que é inserido, para, enfim, mover-se à aferição segundo a *lex fori*, absolutamente subsidiária para que se evite o descumprimento dos objetivos precípuos do acordo. *Vide*: SCHOUERI, 1995, p. 34-35; TÔRRES, 2001, p. 640, entre outros.

¹⁰⁵ “Article 3. General Definitions 1. [...] 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.”

¹⁰⁶ VOGEL; PROKISCH, 1993, p. 168.

Adotando visão amplamente restritiva em relação ao tema, Giuliani¹⁰⁷ afirma que o vocábulo teria significado idêntico àquele previsto pelo Art. 31(2) da CVDT. Semelhantemente, Bellan sustenta que o vocábulo *contexto* deveria ser considerado a partir de uma análise do Art. 31 da CVDT, na medida em que, quisesse a OCDE estabelecer de modo distinto, certamente teria optado por atribuir um significado específico ao contexto que diferisse daquele preconizado pela CVDT.¹⁰⁸

Em que pese à importância dos entendimentos trazidos à baila, quer parecer que tais visões, notoriamente mais restritivas em relação à abrangência da expressão, não correspondem ao posicionamento majoritário da doutrina internacional, mesmo porque acabam por ignorar o fato de que o Art. 3(2) da CMOCDE, tal como inicialmente idealizado, foi redigido em data anterior à elaboração da CVDT (1969), de tal maneira que não seria correto supor que o sentido utilizado pelo modelo de convenção seja idêntico àquele adotado, anos depois, pela CVDT.¹⁰⁹

De fato, muito embora a doutrina divirja bastante a respeito do tema, boa parte dela concorda em relação à maior abrangência do termo no Art. 3(2) da CMOCDE em relação à CVDT, abrangendo, assim, não apenas os elementos puramente textuais, mas também os aspectos subjetivos¹¹⁰, neles incluída a intenção das partes¹¹¹, de tal sorte a permitir a utilização de todos os métodos previstos pela CVDT, notadamente no que atine aos Arts. 31 a 33 da CVDT¹¹² e a evitar o recurso à *lex fori*¹¹³, prejudicial à eliminação da dupla tributação.

¹⁰⁷ GIULIANI, Federico Maria. La interpretazione delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi. In: UCKMAR, Victor (Coord.). Corso de Diritto Tributario Internazionale. Padova: Cedam, 2002. p. 136.

¹⁰⁸ BELLAN, 2005a, p. 637.

¹⁰⁹ BRUGGEN, 2003, p. 155.

¹¹⁰ SILVEIRA, 2006, p. 125.

¹¹¹ Essa é a dicção, aliás, dos próprios Comentários da OCDE, nos parágrafos 12 e 13 do Art. 3º de sua convenção-modelo. (OECD, 2010a, p. 81-82). Também nesse sentido: ROCHA, 2008a, p. 164. Acreditando que a intenção só seria considerada se objetiva e expressamente positivada pelas partes: VOGEL; PROKISCH, 1993, p. 164.

¹¹² BRUGGEN, 2003, p. 155.

¹¹³ ROCHA, op. cit., p 153-154.

Nesse aspecto, muito se debate acerca do enquadramento dos Comentários da OCDE (ou de outros modelos como o da ONU) como *contexto*¹¹⁴, para os fins específicos de aplicação do Art. 3(2) da CMOCDE.

Também em relação a esse ponto a doutrina não é uníssona, havendo quem (i) entenda não existir qualquer vinculação dos Estados ao seu texto (sendo ou não membros da OCDE), (ii) defenda a sua necessária aplicação, em regra, aos países membros¹¹⁵, (iii) admita-o como *instrumento estabelecido pelas partes na data de conclusão do tratado*, isto é, albergado pelo Art. 31(2) da CVDT, (iv) acredite ter relevância na definição do *sentido comum* dos termos do tratado, ou mesmo de seu *sentido especial*, tal como estabelecido, respectivamente, pelos Arts. 31(1) e 31(4) da CVDT¹¹⁶, na construção do que se designou *international tax language*¹¹⁷, ou mesmo, por fim, (v) entenda que poderiam ser enquadrados no Art. 32 da CVDT.¹¹⁸

O tema, como se percebe, gera inúmeras discussões doutrinárias, apenas havendo algum consenso em relação à importância de sua utilização¹¹⁹ como *soft law* na perquirição do significado dos dispositivos¹²⁰, seja em relação aos países membros, ou mesmo àqueles não membros (v.g. o Brasil¹²¹), notadamente nos casos em que a CMOCDE tenha sido utilizada como base para a negociação dos acordos de bitributação¹²², e, destarte, o dispositivo tenha

¹¹⁴ Note-se que intrinsecamente relacionada à questão está a discussão referente à aplicação dos Comentários de forma estática ou dinâmica, isto é, se seriam aplicáveis aqueles previstos à época de conclusão do tratado, em homenagem ao *pacta sunt servanda*, ou os produzidos posteriormente à celebração do acordo, primando pelo *rebus sic stantibus*. Enquanto a primeira hipótese levaria a uma paralização no processo hermenêutico e teria problemas em relação à praticabilidade, a segunda poderia permitir uma alteração do significado inicialmente imaginado pelas autoridades competentes, alterando o sentido do tratado. A respeito do tema, cuja análise foge ao escopo do presente trabalho, confira-se: SILVEIRA, 2006, p. 150-154.

¹¹⁵ VOGEL, 1997, p. 45.

¹¹⁶ VOGEL, 1997, p. 44.

¹¹⁷ PROKISCH, Rainer. A interpretação dos tratados de dupla tributação. **Fisco**, Lisboa, ano 4, v. 68, p. 23, 1994.

¹¹⁸ VOGEL, Klaus. Influence of the OECD commentaries on treaty interpretation. **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, Amsterdam, p. 614, Dec. 2000.

¹¹⁹ Nesse sentido, aliás, os próprios Comentários da OCDE, em sua introdução, estabelecem a importância de sua utilização na resolução de controvérsias. *Vide*: OECD, 2010a, p. 9-10.

¹²⁰ Heleno Taveira Tôrres chega a sugerir que as convenções estabeleçam, em seu texto, a possibilidade de utilização dos Comentários como instrumentos de interpretação autêntica. (TÔRRES, 2001, p. 654).

¹²¹ Como se sabe, o Brasil, apesar de não ser membro da OCDE, utiliza a sua convenção-modelo para negociação dos seus tratados, apresentando, inclusive, reservas em relação a determinados dispositivos não contemplados pela política de negociação de tratados brasileira.

¹²² VOGEL, 2000, p. 614; AULT, Hugh J. The role of the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties. **Intertax**, n. 4, p. 146, 1994.

sido incluído de forma idêntica na convenção.¹²³

Ainda em relação à aferição do que se possa entender como *contexto* para fins do Art. 3(2) da CMOCDE, cumpre analisar a importância da análise de eventuais decisões estrangeiras para a interpretação dos termos dos acordos de bitributação.¹²⁴ Abarcar-se-ia, nesta análise, a própria eficácia de eventuais decisões proferidas em arbitragens, na forma como atualmente proposto pelo Art. 25(5) da CMOCDE, bem como pela CMONU, se pudessem consistir em *contexto* para os fins da referida regra, em especial nos casos em que a análise tenha sido feita no mesmo acordo de bitributação ou em outro com idêntica redação.

Em que pese à impossibilidade de caracterização como *contexto*, quer parecer nítido que eventual decisão, especialmente proferida em arbitragem suscitada nos termos do Art. 25(5) da CMOCDE, poderia ser utilizada como precedente, ainda que não vinculante, de maneira a permitir, a médio e longo prazo, uma maior harmonização da legislação¹²⁵, muito embora o tema não seja pacífico.

Feitos os esclarecimentos prévios acerca do que se entende por *contexto*, para os fins de aplicação do Art. 3(2) da CMOCDE, cumpre analisar, brevemente, como se daria a remissão à *lex fori*, preconizada como etapa subsidiária na regra de interpretação referida.

No que toca à aludida análise, dois temas específicos, de maior relevância, encontrariam divergência na doutrina, a saber: (i) qual seria a legislação interna aplicável à espécie, se aquela relativa ao tributo ou imposto referido nos acordos de bitributação, ou qualquer outra legislação interna, bem como (ii) o reenvio preconizado pela norma seria à legislação da época da celebração do acordo (*reenvio estático*) ou o do momento em que aplicado o tratado (*reenvio dinâmico*).

¹²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário internacional. Acordos de bitributação. Imposto de renda: lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior. Disponibilidade. Efeitos do artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35: Parecer. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 16, p. 198, 2011; BELLAN, 2005a, p. 652-653; SILVEIRA, 2006, p. 141.

¹²⁴ SKAAR, Arvid Aage. In: IFA. **Cahiers de Droit Fiscal International**: interpretation of double taxation conventions. Deventer: Kluwer Law International, 1993. p. 504.

¹²⁵ Nesse sentido, em relação à utilidade das decisões estrangeiras, *vide*: BELLAN, 2005a, p. 646.

Quanto à primeira indagação posta, verifica-se que a maior parte da doutrina¹²⁶ entende ser necessário o reenvio à legislação aplicável aos *impostos visados*, ainda que se possa, posteriormente, recorrer ao significado previsto em outros ramos do Direito do país que aplica o tratado.

O referido entendimento se coaduna com os Comentários da OCDE que, principalmente após a alteração do texto do Art. 3(2) em 1995, estabeleceu em seu item 13.1 (Art. 3(2) da CMOCD), explicitamente, que os demais ramos jurídicos como plausíveis para busca do significado do vocábulo não previsto no acordo¹²⁷, caso não seja possível a solução do impasse pela utilização da legislação do *imposto visado*.¹²⁸

No que atine à segunda questão posta, referente ao *reenvio estático ou dinâmico* à legislação interna, verifica-se que o *reenvio estático*¹²⁹ preconizaria a manutenção do *status quo ante* das partes, garantindo maior previsibilidade e garantia do *pacta sunt servanda*, em detrimento da *praticabilidade*, inevitavelmente abalada com uma utilização *arqueológica* do Direito.

Por sua vez, em favor da interpretação dinâmica pesam não apenas a citada *praticabilidade*¹³⁰, permitindo, inclusive, uma maior facilidade de compreensão da norma pelo seu aplicador, como, igualmente, a necessidade de adaptação da convenção internacional às mudanças ocorridas em ambos os Estados, para sua prolongação no tempo¹³¹. Além disso, tal como salienta a doutrina, os acordos de bitributação restringem a competência dos Estados caracterizada pela sua legislação interna aplicável ao fato tributável. Não poderiam admitir,

¹²⁶ Entre nós, *vide*: BELLAN, 2005a, p. 634; SILVEIRA, 2006, p. 132. Em sentido contrário, entendendo que apenas se aplicaria a legislação tributária relativa aos impostos visados, *vide*: VOGEL, 1997, p. 79; XAVIER, 2005, p. 187.

¹²⁷ OECD, 2010a, art. 3(2), parágrafo 13, item 1, p. 82.

¹²⁸ Em relação ao tema, também há dúvidas acerca do enquadramento dos chamados *parallel treaties*, isto é, da interpretação de regras concernentes a outros acordos de bitributação celebrados pelo Estado, para o fim de interpretação do sentido de determinado vocábulo. Para nós, muito embora não se possa entender que os *parallel treaties* se amoldem, perfeitamente, ao que se entende por *lex fori*, tal como lecionado por Castro, fato é que a sua utilização poderá ser de grande valia em um determinado processo hermenêutico. A respeito do tema, *vide*: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. *Parallel treaties* e a interpretação dos acordos para evitar a dupla tributação: a experiência brasileira em face dos artigos 7, 12 e 21 da Convenção Modelo OCDE. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rego; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes; UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça (Coord.). **Tributação, comércio e solução de controvérsias internacionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 160. Em sentido contrário, entendendo tratar-se de direito interno, *vide*: XAVIER, 2005, p. 188.

¹²⁹ Posicionando-se de forma contrária à interpretação dinâmica, *vide*: BAKER, Philip. *Double tax conventions* London: Sweet & Maxwell, 2002. p. E-26

¹³⁰ SILVEIRA, 2006, p. 134.

¹³¹ XAVIER, op.cit., p. 184.

como de fato não admitem, um congelamento da legislação no momento da celebração do tratado, sob pena de indevida supressão da soberania interna dos Estados.

Assim é que, apesar de toda a celeuma doutrinária ainda existente em relação ao tema, os Comentários à CMOCDE já tiveram a ocasião de se posicionar no sentido da necessidade de se utilizar o *reenvio dinâmico*¹³², em detrimento da aplicação estática da legislação existente à época da celebração do tratado.

Por fim, independentemente da posição que se adote em relação aos temas suscitados anteriormente, o que fica claro, a partir da análise proposta, é que, efetivamente, o tema da interpretação dos acordos de bitributação, em especial dos limites atribuídos à regra do Art. 3(2) da CMOCDE, é origem de uma vasta gama de controvérsias entre os Estados, consistindo, assim, importante seara para atuação dos mecanismos de solução de controvérsias, dispostos nas convenções.

2.3 Conflitos de qualificação e competência qualificatória

Associada aos problemas inerentes à interpretação dos dispositivos e termos previstos nos tratados se encontra a questão relativa aos conflitos de qualificação de fatos ou elementos de conexão¹³³ à luz dos dispositivos previstos nos acordos de bitributação. Nesse sentido, enquanto as questões de hermenêutica se preocupam em etapa lógica anterior, atinente a definir o significado jurídico de determinado agrupamento de vocábulos previstos em textos jurídicos, como o acordo de bitributação, a qualificação percorre caminho inverso, passando dos *fatos*, tal como identificados pelo aplicador, à norma jurídica, aplicável às situações verificadas no caso concreto em uma autêntica atividade dedutiva, de subsunção dos fatos à lei.¹³⁴

¹³² OECD, 2010a, parágrafo 11 do art. 3(2) da CMOCDE.

¹³³ Como lembra Gerd W. Rothmann, os elementos de conexão, no Direito Tributário Internacional, seriam os seguintes: domicílio/residência, sede e direção, estabelecimento permanente, situação do bem, fonte de rendimento, país de origem ou do destino, e, em alguns casos, a nacionalidade. *Vide*: ROTHMANN, 2002, p. 34.

¹³⁴ BELLAN, Daniel Vitor. O instituto da qualificação no Direito Tributário Internacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 120, p. 44-45, set. 2005b.

Rothmann, nesse esteio, citando Vogel em seu excerto doutrinário, aponta que os conflitos de qualificação entre os Estados estariam inexoravelmente atrelados aos casos em que a diversidade de tratamento de situações fáticas pela legislação interna de cada país originasse divergência no seu enquadramento à luz dos acordos de bitributação, sendo uma das mais ocorrentes causas de bitributação internacional ou de tributação em desacordo com os termos das convenções contra a dupla tributação de rendimentos¹³⁵. Tratar-se-ia, como explicitado de forma sintética por Xavier, de alocar os elementos de conexão e as regras de direito interno em que se subsomem nas *gavetas* dos tratados de bitributação.¹³⁶

Como aponta parte da doutrina, caracterizada pelo escólio de Rodrigo Maitto da Silveira, a qualificação jurídica ainda poderia ser classificada como (i) primária, relativa à verificação de determinados fatos e de sua natureza jurídica, para a aplicação do regime jurídico à luz do direito interno dos países, ou (ii) secundária, atinente ao enquadramento de um dado conceito jurídico de direito interno em consonância com o disposto pelos tratados de bitributação.¹³⁷

Independentemente da classificação em primária ou secundária, fato é que a divergência de qualificação das situações jurídicas à luz dos acordos de bitributação é uma das constantes causas de bitributação, ou, de forma mais técnica, de tributação em desconformidade com o texto dos acordos de bitributação, razão pela qual é de nosso interesse tratar, ainda que brevemente, da discussão travada internacionalmente em relação à chamada competência qualificatória, isto é, atinente à verificação de qual dos países teria, em regra, competência para *alocar os elementos de conexão nas gavetas dos acordos de bitributação*.

Para tanto, serão tecidas breves explicações acerca das diferentes correntes doutrinárias surgidas no âmbito internacional, para, em momento subsequente, tratar do modelo preconizado pela OCDE (*new approach*). O escopo, portanto, seria aferir, com base no entendimento internacional, se a discussão estaria encerrada, ou se, contrariamente, ainda seriam os conflitos de qualificação relevantes causas de controvérsias no cenário internacional.

¹³⁵ ROTHMANN, op. cit, p. 34-35.

¹³⁶ XAVIER, 2005, p. 197.

¹³⁷ Cf. SILVEIRA, 2006, p. 163-165; CALIENDO, Paulo. Do conflito de qualificações no direito internacional tributário. In: Tôrres, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. v. 5. p. 304. A distinção apontada por Rodrigo Maitto da Silveira, no entanto, não é unânime, havendo quem, como Igor Mauler Santiago, critique a existência de dois estágios de qualificação, na medida em que, muitas vezes, a operação de subsunção se mostra única e à luz do direito internacional. *Vide*: SANTIAGO, 2006, p. 93.

É o que se passa a verificar.

2.3.1 Teorias a respeito da competência qualificatória: panorama geral

Considerando-se que a *qualificação jurídica* é, de fato, fonte inesgotável de conflitos na aplicação dos acordos para evitar a dupla tributação, o que não raro ocasiona a ocorrência de dupla tributação, ou mesmo de dupla não tributação em casos não previstos pelo acordo, buscou-se, no cenário internacional, a definição do país que teria a competência para exercer, em primeiro lugar, a atividade de subsunção dos fatos ou elementos de conexão ao texto dos acordos de bitributação.

Quanto a esse aspecto, desenvolveram-se, precipuamente, alguns entendimentos doutrinários que se formaram com vistas à eliminação ou definição da questão em caráter definitivo, sendo possível distinguirem-se, nitidamente, aqueles que (i) pretendiam a qualificação por ambos os países que aplicariam o acordo (*competência qualificatória cumulativa*), (ii) preconizavam, de um lado, a qualificação exclusivamente pelo país da fonte dos rendimentos, ou, de outro lado, apenas pelo país da residência, (iii) defendiam a chamada *qualificação autônoma*, consistente na harmonização do entendimento por ambos os Estados, e, por fim, (iv) advogavam a ideia de qualificação pela *lex situationis*, isto é, pelo país que tivesse maior conexão com os conceitos jurídicos objeto da subsunção.

Em primeiro plano, como se vê, há aqueles que defendem a qualificação de acordo com a *lex fori* de ambos os países¹³⁸, permitindo, destarte, que ambos os Estados contratantes qualifiquem determinado conceito jurídico à luz das respectivas legislações internas.¹³⁹ A referida teoria, ainda que preconize a irrefutável vantagem de permitir uma maior familiaridade dos aplicadores do direito com os conceitos aplicados, certamente traz consigo a desvantagem de gerar ou possibilitar a ocorrência de inúmeras controvérsias, permitidas pelo descasamento das regras de um e outro Estado contratante, possibilitando a aplicação dos dispositivos de forma inadequada, principalmente por levarem a consequências distintas dos objetivos dos acordos de bitributação.

¹³⁸ BELLAN, 2005b, p. 59.

¹³⁹ Cf. SILVEIRA, 2006, p. 163-165.

Diversamente da teoria da *competência qualificatória cumulativa*, desenvolveu-se, também, por um grupo de especialistas capitaneado por John Avery Jones (*International Tax Group*)¹⁴⁰, a tese de que a qualificação, em especial dos itens de rendimento, deveria ser feita pelo país de sua fonte, que ficaria incumbido da tarefa de subsunção dos fatos à luz da respectiva legislação interna e sua posterior qualificação de acordo com as regras distributivas previstas nos acordos de bitributação.¹⁴¹

Nesse sentido, incumbiria ao Estado da residência acatar a qualificação realizada pela Fonte, atribuindo, destarte, isenção ou crédito de acordo com as respectivas regras do acordo (Art. 23-A e 23-B da CMOCDE), ressalvando-se, apenas, os casos em que tiver havido qualificação incorreta pelo Estado da Fonte à luz de sua própria *lex fori*, caso em que o Estado da residência ficaria liberado do mister de conceder crédito ou isentar os rendimentos.

O fundamento que subjaz a teoria da competência qualificatória pelo Estado da fonte se relaciona à investigação do conteúdo normativo do Art. 23-A e do Art. 23-B da CMOCDE (*new approach*), por meio do qual caberia ao Estado da Residência conceder crédito ou isenção sempre que o Estado da Fonte tributasse determinado rendimento, a menos que a qualificação tenha sido equivocada à luz do direito interno do país da fonte¹⁴², vedando-se, destarte, nova qualificação à luz da legislação interna da Residência, e evitando-se também a dupla tributação ou divergência de qualificação à luz do acordo de bitributação.

Por outro lado, suas flagrantes desvantagens seriam não apenas um possível desbalanceamento na distribuição das competências tributárias, na medida em que um país poderia, naturalmente, abranger maior gama de situações tributáveis à luz da respectiva legislação interna do que outro, mas, também, uma possível perda de soberania acarretada pelo necessário acatamento da qualificação feita pelo outro Estado contratante. Acrescente-se a isso, ainda, a existência de determinadas hipóteses, tais como em relação ao disposto pelo

¹⁴⁰ JONES, John F. Avery et. al. The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3(2) of the OECD Model. **British Tax Review**, London, p. 54, 1984.

¹⁴¹ *Vide*: JONES, John F. Avery. Tax treaty interpretation in the United Kingdom. In: LANG, Michael (Coord.). **Tax treaty interpretation**. The Hague: Kluwer Law International, 2000. p. 371.

¹⁴² A referida ressalva, ressalte-se, foi apontada em estudo posterior apresentado pelo *International Tax Group*, constando do seguinte excerto: JONES, John Avery et al. Credit and Exemption under tax Treaties in cases of differing income characterization. **European Taxation**, Amsterdam, p. 146, Apr. 1996.

Art. 19 da CMOUDE, em que seria impossível ou impraticável a qualificação exclusiva pelo Estado da Fonte.¹⁴³

Semelhantemente, as mesmas críticas poderiam ser atribuídas ao entendimento sustentado por Vogel¹⁴⁴, fundamentado na atribuição da competência qualificatória, em regra, ao Estado da Residência, em detrimento do Estado da Fonte, agravadas pelas hipóteses de dupla residência, nas quais ficaria indefinida ou dificultada a definição da competência qualificatória.

Ao mesmo autor, por sua vez, é atribuída a teoria da *interpretação* ou *qualificação autônoma*, defendendo ele, nesse sentido, que a utilização seja para fins de interpretação ou mesmo de qualificação da situação fática deve ser feita por meio de uma suposta *harmonia decisória*, de acordo, exclusivamente, com os termos do respectivo tratado e de seu contexto, entendido de forma mais ampla possível. Segundo se entende, portanto, a qualificação não ocorreria, a princípio, de acordo com nenhuma das legislações internas, mas em consonância somente com os termos do próprio acordo de bitributação, de forma igual ou equivalente pelas partes que o aplicam.¹⁴⁵

Tal teoria, conquanto louvável a intenção em reduzir os conflitos de qualificação, é de reduzida utilidade prática, na medida em que, em muitos dos casos, será difícil ou impossível a definição de um consenso *a priori* em relação à qualificação ou interpretação dos termos do tratado.

Por fim, não se pode olvidar o entendimento preconizado por Alberto Xavier¹⁴⁶, para quem a competência qualificatória deverá ser exclusiva do Estado que detenha um vínculo natural de proximidade com a circunstância, atribuindo-a de acordo com a respectiva *lex situationis*. Exemplificando, aduz o autor que casos como a verificação da nacionalidade e/ou residência deveriam ser aferidos pela legislação de acordo com a qual se alega a existência de tais vínculos, ao passo que a definição da competência qualificatória dos itens de rendimento incumbiria ao País da Fonte.

¹⁴³ SILVEIRA, 2006, p. 166-168.

¹⁴⁴ VOGEL, 1997, p. 58.

¹⁴⁵ VOGEL, Klaus. Harmonia decisória e problemática da qualificação nos acordos de bitributação. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 78-81.

¹⁴⁶ XAVIER, 2005, p. 203-206.

Independentemente dos méritos e deméritos de cada teoria, sucintamente explanados neste item, parece estreme de dúvidas a irrefutável proximidade entre a qualificação e o surgimento de controvérsias no âmbito internacional, sendo um dos grandes exemplos de conflitos na aplicação dos acordos de bitributação que justificam o aperfeiçoamento dos respectivos mecanismos de solução de desavenças.

Exatamente por esse motivo, aliás, justamente por enxergar na *qualificação* problemas possíveis ou prováveis decorrentes da aplicação de diferentes dispositivos a uma dada circunstância, é que a OCDE buscou definir um modelo para definição das respectivas competências qualificatórias, evitando-se, assim, as controvérsias que pudessem surgir em relação ao tema. Passar-se-á, a seguir, portanto, à explicitação do modelo adotado pela OCDE (*new approach*), verificando-se, em seguida, se o referido modelo teria sido suficiente para eliminar os conflitos nesse campo específico.

2.3.2 O *new approach* da OCDE: o fim dos problemas?

Consoante tangenciado anteriormente, o *new approach*, baseado nos ajustes feitos pela teoria preconizada pelo *International Tax Group*, que defendia a competência qualificatória exclusiva pelo Estado da Fonte, fundava-se na necessidade, em regra, de aceitação da qualificação dos rendimentos por este Estado, cumprindo ao Estado da Residência acatar a qualificação então realizada *em consonância com o acordo de bitributação*, na esteira do quanto disposto pelos Arts. 23-A e 23-B da CMOCDE, sendo esta a teoria acolhida pelo Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE.¹⁴⁷

¹⁴⁷ OECD. **Issues in International Taxation n. 6**: the application of the OECD Model Tax Convention to partnerships. Paris: OECD, 1999, p. 38. Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/the-application-of-the-oecd-model-tax-convention-to-partnerships_9789264173316-en>. Acesso em: 01 jul. 2013.

Em breve síntese, portanto, e no que toca aos conflitos relativos a itens de rendimentos¹⁴⁸, o *new approach* estabelece a competência qualificatória do Estado da Fonte, ao entender que a correspondente tributação e qualificação dos fatos à luz de seu direito interno se alinharia com a aplicação dos termos do próprio acordo, que define a remissão à *lex fori* com base no disposto pelo Art. 3(2) das CMOCDE.

Assim sendo, havendo o país da fonte tributado os itens de rendimentos a partir de sua qualificação, realizada em consonância com o disposto pelo referido dispositivo previsto nos acordos de bitributação, deve o Estado da Residência acolher a qualificação feita pela Fonte *de acordo com a convenção contra a dupla tributação*¹⁴⁹, tal como determinado pelos Arts. 23-A e 23-B da CMOCDE.

Competirá ao país de residência, como visto, apenas aferir se o país da fonte qualificou corretamente o rendimento à luz de seu próprio direito interno, sem realizar, portanto, nova qualificação.

Apesar da adoção de um modelo específico de competência qualificatória, e nada obstante as desvantagens apresentadas em relação à competência qualificatória exclusiva pelo Estado da Fonte, aplicáveis integralmente ao *new approach*¹⁵⁰, parte da doutrina internacional ainda levanta algumas dúvidas, seja em relação à sua aplicabilidade em relação aos acordos celebrados anteriormente à alteração dos Comentários da OCDE (2000)¹⁵¹ ou quando seguem a redação específica do Art. 23 da CMOCDE, seja quanto à aplicabilidade em certas

¹⁴⁸ Alexander Rust, analisando as hipóteses de conflitos negativos de competência, também se refere à prática das autoridades competentes alemãs para demonstrar a possibilidade de inclusão das chamadas *switch-over clauses*, por meio das quais seria possível, no caso de haver conflito na qualificação dos rendimentos, a alteração do método de isenção para o de crédito, evitando-se, destarte, a possibilidade de dupla não tributação das rendas. *Vide*: RUST, Alexander. The new approach to qualification conflicts has its limits. **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, Amsterdam, p. 47, Feb. 2003.

¹⁴⁹ Confira-se, *verbi gratia*, o disposto pelo Art. 23-B, adotado, *ipsis litteris*, por diversos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil: “Art. 23 B. Credit Method. 1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow: [...].”

¹⁵⁰ SILVEIRA, 2006, p. 181.

¹⁵¹ RUST, 2003, p. 45.

hipóteses específicas.¹⁵²

No tocante às críticas levantadas pela doutrina, não se poderia deixar de lado os questionamentos feitos por Rust¹⁵³ em relação à aplicabilidade do *new approach* quanto aos itens de rendimentos sujeitos, exclusivamente, à tributação pelo Estado da Residência, nas chamadas regras distributivas fechadas ou completas (*complete distributive rules*). De fato, segundo o autor, os Arts. 23-A e 23-B da CMOCDE não seriam suficientes para a resolução dos conflitos de competência nos casos em que a residência, aplicando-se os termos do acordo, entendesse que seria hipótese de sua tributação exclusiva, optando por não conceder crédito ou isenção aos rendimentos que, no seu entender, teriam sido tributados incorretamente pelo Estado da Fonte.

Além desses casos, Vogel aponta a insuficiência do *new approach* também em relação aos conflitos de qualificação inerentes a outros dispositivos, distintos das regras de distribuição de competências (*distributive rules*), tais como a definição da residência de determinada entidade para fins dos acordos de bitributação (*i.e.* dupla residência)¹⁵⁴, em especial nos casos relativos às *partnerships*, tratados com maior vagar por Silveira¹⁵⁵, em relação às quais entende a OCDE que o Estado da Fonte deveria aceitar a qualificação feita pelo país de residência do ente, o que nem sempre soluciona a questão.¹⁵⁶

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 Sasseville¹⁵⁷, 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

¹⁵² Note-se, a esse respeito, que mesmo o *International Tax Group*, capitaneado por John Avery Jones, em sua remodelagem que veio a conferir a base para a formação do *new approach*, chegou a apontar a existência de casos em que a qualificação pelo Estado da Residência não seria afastada no caso concreto, tornando-se insuficiente a teoria apresentada, tais como os seguintes: (i) casos em que o tratado se referir, expressamente, à legislação do Estado da Residência; (ii) hipóteses em que os acordos prevejam redação distinta dos Arts. 23-A e 23-B da CMOCDE, referindo-se à concessão de créditos em consonância com a legislação interna do país da residência, e, por fim, (iii) casos nos quais os tratados optem por não se referir a artigos específicos dos tratados, mas apenas descrever as espécies de rendimentos sujeitas a crédito ou isenção, o que não descartaria a qualificação pela residência. (JONES, 1996, p. 145-146.).

¹⁵³ RUST, 2003, p. 48-49.

¹⁵⁴ VOGEL, 2003, p. 43.

¹⁵⁵ SILVEIRA, op. cit., p. 184-186.

¹⁵⁶ SILVEIRA, 2006, p. 184-186.

¹⁵⁷ SASSEVILLE, Jacques. Klaus Vogel Lecture: Tax Treaties and Schrödinger's cat. **Bulletin - Tax Treaty Monitor**, Amsterdam, p. 51, Feb. 2009.

uma possível ou provável *tributação em desconformidade com os acordos de bitributação*, o que justifica o tratamento minucioso do tema dos mecanismos de solução das controvérsias.

Em vista do exposto, e esclarecendo-se que não constitui escopo do presente trabalho investigar os fundamentos, vantagens e desvantagens inerentes às diversas teorias existentes, bem como as críticas inerentes ao chamado *new approach* da OCDE, entende-se restar estreme de dúvidas a existência, de todo inevitável, originária dos conflitos de qualificação, mesmo porque, consoante salienta Rocha, sequer haveria a certeza da aplicação da referida teoria no Brasil.¹⁵⁸

De maneira a explicitar, no caso brasileiro, as diferentes hipóteses de conflitos de interpretação ou qualificação dos acordos de bitributação, apresentar-se-ão, no item seguinte, exemplos de controvérsias inerentes à aplicação das convenções brasileiras, de forma a justificar e exemplificar a necessidade/utilidade no aprimoramento dos mecanismos de solução de controvérsias previstos nos acordos brasileiros.

2.4 Espécies de controvérsias derivadas da aplicação dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil

Sendo o escopo precípuo deste trabalho o estudo da inserção dos mecanismos de solução de controvérsias nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, nada mais adequado do que aferir, também, algumas espécies de controvérsias erigidas da aplicação de tratados pelas autoridades competentes brasileiras.

De uma forma geral e sem a pretensão de esgotar o tema, além das questões meramente fáticas¹⁵⁹, inerentes à verificação, por exemplo, da configuração de um estabelecimento permanente, ou mesmo à permanência superior aos 183 (cento e oitenta e três) dias no território de um Estado Contratante, poder-se-ia enxergar um grupo de controvérsias referentes à aplicação dos acordos de bitributação pelas autoridades brasileiras, em que seria

¹⁵⁸ ROCHA, 2008a, p. 185.

¹⁵⁹ SANTIAGO, 2006, p. 77-78.

possível imaginar a necessidade de aprimoramento dos mecanismos de solução de litígios nos acordos de bitributação celebrados pelo País.

Nesse sentido, haveria as controvérsias inerentes (i) à interpretação e qualificação de itens de rendimentos à luz do disposto nos acordos de bitributação, (ii) à própria aplicação do acordo de bitributação (*treaty entitlement*), (iii) à eficácia das convenções, atinentes à definição da residência da pessoa visada para fins convencionais (v.g. *tie-breaker rules*), (iv) à aplicação das regras de preços de transferência e de subcapitalização brasileiras em situações abrangidas pelos acordos, bem como (v) aos casos de aplicação do princípio da não discriminação.

No que atine à primeira hipótese, alusiva aos conflitos na qualificação de itens de rendimentos, Schoueri¹⁶⁰ traz um exemplo clássico que reflete a divergência existente entre o posicionamento das autoridades brasileiras e de outros países, signatários de acordos com o Brasil, qual seja, a questão da qualificação das rendas decorrentes da prestação de serviços técnicos, sem a transferência de tecnologia.¹⁶¹

Segundo lembra o autor¹⁶², as autoridades brasileiras vêm, sistematicamente, adotando o entendimento de que os referidos rendimentos deveriam ser qualificados como *rendimentos não expressamente mencionados*, tal como previsto no Art. 21 da CMOCDE, autorizando-se, destarte, a sua tributação de forma ilimitada pelo País, tal como redigido o dispositivo nas convenções brasileiras (Ato Declaratório COSIT n.º 1/2000)¹⁶³, ao contrário do quanto estabelecido pela maioria dos países, que entendem que tais rendimentos se subsumiriam ao Art. 7º da CMOCDE (*lucros das empresas*).

A divergência interpretativa referida restou manifesta com as negociações iniciadas entre Brasil e Espanha que resultou na elaboração do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) n.º 4/2006 (sucessor do ADI 27/04), por meio do qual restou definido que (i) os serviços técnicos e de assistência técnica estariam incluídos no conceito de *royalties*, ainda que não haja a transferência de tecnologia; (ii) os serviços técnicos de caráter profissional referentes à

¹⁶⁰ SCHOUERI, 2009, p. 303-304.

¹⁶¹ De acordo com o Ato Declaratório COSIT n.º 01/2000, consideram-se serviços sem transferência de tecnologia aqueles *não sujeitos à averbação ou registro no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e Banco Central do Brasil*.

¹⁶² SCHOUERI, 2009, p. 303.

¹⁶³ Ressalte-se que, diversamente do disposto pela CMOCDE, a redação do artigo referente a *outros rendimentos* nos acordos de bitributação prevê a tributação pelo Estado da Fonte.

qualificação de pessoas se amoldaria ao dispositivo relativo às profissões independentes; (iii) em nenhuma hipótese seria aplicável o dispositivo relativo aos *rendimentos não expressamente mencionados*, bem como (iv) reconheceriam os Estados a natureza limitada do Art. 7º da CMOCDE no que atine aos serviços técnicos e de assistência técnica.

Nesse sentido, independentemente da aplicação dos chamados *parallel treaties* para interpretação do texto de outras convenções, que poderia levar a uma possível ineficácia do Ato Declaratório Cosit n.º 1/2000 após a celebração, especialmente, do ADI n.º 04/2006, defendida por Castro¹⁶⁴, entre outros doutrinadores, fato é que a divergência na qualificação dos itens dos rendimentos pelas autoridades brasileiras decerto conduziria a infundáveis casos de bitributação.

Essa discussão, aliás, é retratada nos próprios tribunais locais brasileiros no conhecido *Caso Copesul*, no qual, o Tribunal Regional Federal (TRF) da 4ª Região, em decisão ainda sujeita à análise de recurso especial interposto pela União, entendeu indevida a tributação dos rendimentos derivados da prestação de serviços técnicos sem transferência de tecnologia (com base no Art. XXI) prestados por entidades canadenses e alemãs a empresas brasileiras, que deveriam ser enquadrados no Art. 7º da CMOCDE.¹⁶⁵

Obviamente, a questão não se limita à qualificação dos rendimentos decorrentes da prestação de serviços sem transferência de tecnologia, muito embora tal exemplo seja bastante elucidativo. Há, portanto, diversas outras hipóteses, como, *verbi gratia*, a qualificação dos *juros sobre o capital próprio* (JCP) à luz dos acordos de bitributação, que ora poderiam ser entendidos como *juros* (Art. 11 da CMOCDE), e ora como *dividendos* (Art. 10 da CMOCDE), o que poderia levar a situações de controvérsia, em especial nos tratados em que o tratamento dos citados itens seja diverso.¹⁶⁶

¹⁶⁴ CASTRO, 2011, p. 182.

¹⁶⁵ A respeito, *vide*: MATARAZZO, Giancarlo Chamma; ARAÚJO, Joana Franklin de. Caso Copesul: a tributação de serviços pelo imposto de renda e os tratados para evitar a dupla tributação. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Coord.). **Tributação internacional: análise de casos**. São Paulo: MP Editora, 2010. p. 247-257.

¹⁶⁶ Entendendo ser cabível a qualificação como dividendos, de um lado, e juros, de outro, cumpre conferir, entre outros, os seguintes excertos doutrinários, respectivamente: XAVIER, 2005, p. 590; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira. Os juros nos acordos internacionais celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes; UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça (Coord.). **Tributação, comércio e solução de controvérsias internacionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 126.

Em relação à segunda hipótese analisada, referente à aplicabilidade dos acordos de bitributação, igualmente haveria uma vasta gama de possibilidades de controvérsias na aplicação dos tratados brasileiros. Basta lembrar a frequente discussão a respeito da aplicabilidade das convenções (Art. 2º da CMOCDE) quanto à contribuição social sobre o lucro (CSSL)¹⁶⁷, em especial nos casos em que o contribuinte fosse residente no Brasil para fins convencionais, pleiteando a compensação do imposto recolhido na fonte com a CSSL devida no País.

Ainda em relação à aplicabilidade dos acordos de bitributação, mais especificamente no tocante ao escopo subjetivo dos tratados, não se pode olvidar os eventuais conflitos hermenêuticos em relação à aplicabilidade do conceito de *beneficiário efetivo* às convenções firmadas pelo País, especialmente no que tange àquelas em que não haja a sua previsão expressa, ou a inserção das chamadas *Limitation on Benefits Clause (LOB Clauses)*.

Tome-se, nesse esteio, como exemplo, o conhecido *Caso Tim Nordeste (Maxitel)*¹⁶⁸, por meio do qual uma sociedade brasileira tomou créditos no País por meio da emissão de *eurobonds (floating rate notes)*¹⁶⁹ no mercado internacional por instituições financeiras sediadas no Japão, que seriam adquiridos por credores em partes distintas do mundo. De acordo com a sistemática das operações, os juros (e também o principal) seriam pagos às instituições financeiras, que ficariam obrigadas a repassar os valores aos credores (*paying agents*)¹⁷⁰, efetivos beneficiários dos recursos, razão pela qual entendeu a autoridade fiscal, acompanhada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, que a tributação deveria ter sido feita à alíquota de 15%, não se aplicando o Acordo Brasil-Japão e, destarte, a limitação de tributação

¹⁶⁷ A respeito, *vide*: ROSA, Marcelo Miranda Dourado Fontes. A contribuição social sobre o lucro líquido (CSSL) e os tratados internacionais para evitar a dupla tributação. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça (Coord.). **Tributação, comércio e solução de controvérsias internacionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 143-156.

¹⁶⁸ MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; NISHIOKA, Alexandre Naoki. Caso Tim Nordeste (Maxitel): pagamento de juros a residente no Japão e a aferição da aplicabilidade da cláusula de beneficiário efetivo ao acordo para evitar a dupla tributação celebrado entre Brasil e Japão. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal: análise de casos**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. v. 3.

¹⁶⁹ As *floating rate notes* são títulos de crédito transacionados no mercado internacional, com obrigações a taxa flutuante.

¹⁷⁰ O agente, portanto, realiza papel essencial na sistemática de pagamento dos bonds, exercendo, entre outras funções, a de liberar os empréstimos para o tomador, receber o pagamento dos juros e do principal e repassá-los aos beneficiários (Cf. WOOD, Philip R. *International loans, bonds and securities regulation*. London: Sweet & Maxwell, 1995. p. 99, *apud* MARTINS, José Augusto. **Endividamento privado internacional: Eurobonds e instrumentos análogos**. 1999. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. 1999. p. 56).

à razão de 12,5%, aos juros pagos a instituição financeira que não seria a beneficiária efetiva dos recursos.

No *Caso Tim Nordeste*, muito embora tenha o Primeiro Conselho de Contribuintes, ora Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), reformado a decisão de primeira instância, entendendo não ser possível a aplicação do conceito de beneficiário efetivo aos acordos que não o prevejam¹⁷¹, fato é que seria possível a manutenção do entendimento fazendário acolhido pela DRJ, o que levaria, indiscutivelmente, a um conflito possível de interpretação entre as respectivas autoridades competentes, na medida em que o Japão poderia entender plenamente aplicável o Acordo Brasil-Japão e, assim, rejeitar a compensação da diferença entre os 15% tributados e os 12,5% admitidos pelo tratado.¹⁷²

Quanto aos conflitos inerentes à definição da residência para fins dos acordos de bitributação, não se pode olvidar a plena possibilidade de ocorrência de casos de dupla residência, notadamente nos casos em que o Brasil não preveja a possibilidade de aplicação imediata das chamadas *tie-breaker rules* (Art. 4(2) da CMOCDE), determinando-se a resolução do conflito por meio do procedimento amigável diretamente, como sói ocorrer no Acordo Brasil-Japão.

Exemplificativamente, colhe-se da jurisprudência nacional um caso envolvendo o contribuinte Nobuo Naya (*Caso Nobuo Naya*)¹⁷³, no qual entendeu o CARF ser inaplicável o Acordo Brasil-Japão, em virtude da ausência de previsão direta dos testes seriais (*tie-breaker rules*) para a eliminação dos casos de dupla residência¹⁷⁴, tais como previstos no Art. 4(2) da CMOCDE, havendo a necessidade de recurso direto ao procedimento amigável, cuja eficácia

¹⁷¹ Primeiro Conselho de Contribuintes, Segunda Câmara, Acórdão n.º 102-49.480, relator conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, julgado em 04.02.2009.

¹⁷² Outro exemplo em que se discute, também, a questão da aplicação do conceito de beneficiário efetivo se refere ao *Caso Volvo*. A respeito, confira-se: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. *Caso Volvo 1: possibilidade de aplicação do Art. 10 (Juros) do Tratado Brasil-Japão à filial do banco japonês sediada no Panamá*. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Coord.). **Tributação internacional: análise de casos**. São Paulo: MP Editora, 2010. p. 341-358.

¹⁷³ CARF, Segunda Seção, Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara, Acórdão n. 2101-00.858, relator Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, sessão de 21.10.2010.

¹⁷⁴ Uma maior digressão a respeito do tema pode ser encontrada no seguinte excerto: ANDRADE, Paulo Roberto. *Dupla residência de empresas: repercussões e soluções no âmbito da CM-OCDE*. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 19, 2005, p. 256-272; CARVALHO, André. *O escopo subjetivo de aplicação dos acordos para evitar a dupla tributação: a residência*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. v. 5.

é praticamente inexistente no País.¹⁷⁵

Na referida hipótese, caso verdadeira a assertiva do contribuinte relativa à efetiva tributação dos valores no Japão, certamente não restaria eliminada a controvérsia, na medida em que os mesmos dispositivos acabaram sendo tributados no Brasil, tal como restou decidido pelo CARF no aresto citado.

Além das hipóteses mencionadas, também não se afiguraria rara a possibilidade de surgimento de controvérsias em relação à aplicação das regras brasileiras de preços de transferência, especialmente ante o disposto pelo Art. 9(1) da CMOCDE.

Com efeito, em que pese à inexistência da regra do Art. 9(2) da CMOCDE nos tratados celebrados pelo Brasil, fato é que, como salienta Schoueri, há divergências a respeito da aplicação das margens predeterminadas definidas nas regras da Lei n. 9.430/96 e, principalmente, nas instruções normativas, e o princípio *at arm's length*, preconizado nos acordos de bitributação¹⁷⁶. Isso sem falar na discussão inerente à compatibilidade entre os conceitos de *pessoa vinculada* previsto na legislação interna (art. 23 da Lei n. 9.430/96) e de *peçoas associadas*, tal como disposto pelo Art. 9(1) da CMOCDE, e da aferição da aplicabilidade das regras aos paraísos fiscais (art. 24 da Lei n. 9.430/96) nos casos em que não prevista pelo acordo celebrado pelo País.¹⁷⁷

Nesse sentido, muito embora as autoridades brasileiras e os órgãos julgadores na esfera administrativa venham entendendo que as regras de preços de transferência brasileiras não colidiriam com o disposto pelo Art. 9(1) da CMOCDE, tal como constatado na Solução de Consulta COSIT n. 01/2001 e também no *Caso Philips Eletrônica da Amazônia*¹⁷⁸, não seria absurdo supor que outros Estados adotassem base de cálculo distinta do imposto, que gerasse a dupla tributação das rendas.

¹⁷⁵ Maiores detalhes acerca do caso podem ser encontrados no nosso: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Caso Nobuo Naya: dupla residência da pessoa física no Acordo Brasil-Japão e os reflexos da inexistência de tie-breaker rules na convenção internacional*. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Coord.). **Tributação internacional: análise de casos**. São Paulo: MP Editora, 2013. v. 2. No prelo.

¹⁷⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência e acordos de bitributação*. In: ROCHA, Valdir Oliveira (Coord.). **Tributos e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 1997. p. 70.

¹⁷⁷ *Ibid.*, p. 68.

¹⁷⁸ CARF, Primeira Seção de Julgamento, Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara, Acórdão n. 1401-000.801, relator Conselheiro Antônio Bezerra Neto, julgado em 12.06.2012.

De tal sorte, ainda que não fosse possível a requisição do ajuste correlativo (Art. 9(2) da CMOCDE), certamente seria possível a alegação de que os ajustes feitos pelas autoridades brasileiras não teriam respeitado o disposto nos tratados internacionais, o que nos remeteria, novamente, à temática atinente ao aprimoramento dos mecanismos de solução de controvérsias no âmbito dos acordos de bitributação.

Os mesmos questionamentos, por sua vez, aplicar-se-iam às regras de subcapitalização, inseridas no ordenamento jurídico pátrio por meio da Lei n. 12.249/10, na medida em que seria questionável a sua aplicação sem a observância do princípio *at arm's length* (Art. 9(1) da CMOCDE), seja no que atine ao valor dos juros pactuados, seja no tocante à aferição da compatibilidade da transação encarada *prima facie* como um mútuo e a observância das demais condições de mercado que estariam presentes, caso o contrato fosse celebrado entre partes independentes.¹⁷⁹

Por fim, na análise das possíveis controvérsias relativas aos acordos de bitributação celebrados pelo País não poderia faltar a menção aos casos em que se alegaria aplicável o princípio da não discriminação, consagrado pelo Art. 24 da CMOCDE. Para não ficar no campo meramente abstrato, pode-se citar importante precedente, ainda não analisado em caráter definitivo pelo Superior Tribunal Federal (STF), envolvendo o pagamento de dividendos da Volvo do Brasil Ltda. para a sua controladora sueca (*Caso Volvo 2*), por meio do qual o egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ) entendeu que a tributação dos citados rendimentos apenas em relação à distribuição de lucros para controladoras não residentes no País violaria o princípio da não discriminação, eis que não seria autorizado como critério de *discrímen* a residência da destinatária dos recursos.¹⁸⁰

À luz do citado *Caso Volvo 2*, portanto, parece restar evidente a possibilidade de conflitos também em relação à definição dos critérios de *discrímen* possíveis que, notadamente poderiam conduzir a uma tributação em desconformidade com o texto do acordo de bitributação, passível de correção por meio do procedimento amigável e, bem assim, pela própria arbitragem.

¹⁷⁹ Quanto à aplicabilidade do art. 9(1) da CMOCDE em relação às regras de subcapitalização, *vide*: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. As regras de subcapitalização adotadas pela Lei n. 12.249/10 e sua aplicação em situações abrangidas por acordos para evitar a dupla tributação celebrados pelo Brasil. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 24, p. 146-149, 2010b.

¹⁸⁰ Confira-se, nesse sentido, o nosso: MONTEIRO, 2010a, p. 359-382.

De uma forma geral, pois, parece restar estreme de dúvidas a importância do desenvolvimento de mecanismos eficientes de solução de divergências no âmbito dos acordos de bitributação, razão pela qual se tratará nos próximos capítulos deste trabalho, especificamente a respeito do procedimento amigável e da arbitragem previstos nos modelos de convenção atualmente existentes (OCDE E ONU).

3 OS MECANISMOS DE SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS EXISTENTES NOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO: ANÁLISE DO PROCEDIMENTO AMIGÁVEL

3.1 À guisa de introdução

Conforme restou demonstrado no capítulo anterior, são diversas as causas que podem originar controvérsias no âmbito dos acordos para evitar a dupla tributação, dentre as quais os conflitos de interpretação/qualificação, a violação ao princípio da não discriminação, casos de dupla residência, disputas a respeito da aplicação da legislação interna de preços de transferência, entre outras que podem surgir da divergência de perspectiva entre os Estados da Fonte e da Residência, precipuamente.

No âmbito do Direito Internacional Público, também designado como Direito das Gentes, desenvolveram-se diversos mecanismos tendentes à solução dos litígios eventualmente ocorrentes entre os Estados Soberanos, dentre os quais aqueles que envolveriam meios (i) diplomáticos, caracterizados pela ausência de vinculação do seu resultado; (ii) políticos, notabilizados pelo recurso a organizações políticas internacionais, ou mesmo (iii) jurisdicionais, cujas decisões são fundadas na aplicação jurídica e vinculantes no caso concreto.¹⁸¹

Entre os chamados métodos diplomáticos de solução de desavenças, destacam-se (i) a negociação direta entre os Estados, seja ou não por meio de consultas, (ii) os bons ofícios, concernentes na ação amistosa de um terceiro, alheio à lide e aos fatos, com o objetivo de aproximação entre os contendentes; (iii) a mediação, em que um terceiro, a par dos motivos de cada parte, age no sentido de levá-las a um acordo, e (iv) a conciliação, derivação desta última modalidade em que, no entanto, há um maior regramento com contraditório, produção de provas, entre outros atos de maior formalidade. Também costuma ser incluído como meio diplomático o inquérito, muito embora sua relevância seja atinente à apuração dos fatos, em etapa preliminar às demais modalidades de solução de litígios.

¹⁸¹ SANTIAGO, 2006, p. 121; REZEK, 2011, p. 385-412.

Por sua vez, os métodos políticos se caracterizam pelos recursos a organizações internacionais, precipuamente, que analisando os fatos envolvidos preferirão decisão de caráter vinculante, como sói ocorrer nos mecanismos de solução de controvérsias da Organização Mundial do Comércio (OMC)¹⁸², ou facultativa, como mero aconselhamento, como nas recomendações da Assembleia-Geral ou do Conselho de Segurança da ONU.¹⁸³

Por fim, os métodos jurisdicionais seriam aqueles caracterizados pela atuação de um terceiro independente, cuja decisão seja vinculante aos envolvidos, dentre os quais se pode destacar a arbitragem, tema central deste trabalho, explorado oportunamente, e a formação de tribunais ou cortes permanentes, tais como a Corte Europeia de Justiça (CEJ) ou Corte Internacional de Justiça (CIJ).

No que atine aos acordos de bitributação, por sua vez, destacam-se, nitidamente, os métodos diplomáticos e jurisdicionais, havendo pouco ou nenhum espaço para os chamados métodos políticos.

Nesse diapasão, muito embora se comente a utilização da mediação ou conciliação, no que atine aos mecanismos de diplomacia, ou mesmo o acesso a cortes internacionais permanentes como a CEJ e CIJ (Acordo Alemanha-Áustria e Alemanha-Suécia, respectivamente), em relação aos métodos jurisdicionais, fato é que os mecanismos classicamente adotados nesta seara específica são, justamente, a negociação direta, por meio de um mecanismo *sui generis* denominado procedimento amigável¹⁸⁴, e a arbitragem, seja ela voluntária (*compromisso arbitral*) seja mandatária (*cláusula compromissória*).

Tratar-se-á, neste capítulo, a respeito do procedimento amigável, mecanismo clássico de solução de controvérsias no âmbito dos acordos para evitar a dupla tributação.

¹⁸² Cf. MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Os métodos de solução de controvérsias entre Estados Soberanos no âmbito do Comércio Internacional. Análise dos mecanismos instituídos pela OMC e contidos na Convenção-Modelo para evitar a dupla tributação da OCDE. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. **Tributação, comércio e solução de controvérsias internacionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 433-463.

¹⁸³ SANTIAGO, 2006, p. 132.

¹⁸⁴ Consoante aponta Igor Mauler Santiago, o procedimento amigável, muito embora não se confunda com os métodos diplomáticos, pode ser apontado como uma forma de negociação direta entre os Estados, ainda que possua diversas especificidades (Ibid., p. 178). Em sentido contrário, entendendo que o procedimento amigável se daria fora dos canais diplomáticos, não possuindo as características inerentes aos referidos mecanismos, *vide*: ROCHA, Sérgio André. Solução de divergências hermenêuticas nos tratados internacionais tributários. **Revista de Direito Tributário Internacional**, São Paulo, n. 10, p. 191, 2008; TÔRRES, 2001, p. 686.

3.2 Breve histórico e evolução das cláusulas relativas à solução de conflitos

Nos primeiros modelos de convenção (Ia, Ib e Ic) criados pela Liga das Nações em 1928, tal como oportunamente salientado na introdução desta tese, verifica-se a inclusão de um mecanismo embrionário de solução de disputas, à semelhança do que já vinha ocorrendo na prática em determinados acordos celebrados anteriormente, havendo, destarte, em cada um dos projetos (A – Artigo 14º; B – Artigo 5º; e C – Artigo 13º) uma cláusula específica para solução de divergências atinentes, precipuamente, à interpretação e aplicação do acordo.

No que toca aos projetos de convenção elaborados pelo comitê de *experts* reunido em 1928, verifica-se, desde já, um modelo de solução de controvérsias aberto e flexível, responsável por incitar os Estados a procurarem a conciliação ou, ainda, possibilitar a utilização de outros mecanismos livremente pactuados especificamente para solução dos litígios.

Apenas no caso de insucesso dos referidos meios, indicam os tais projetos a submissão do *case* a um organismo técnico indicado pela Liga das Nações (*technical body*), que elaboraria um parecer, em regra não vinculante¹⁸⁵, a respeito de uma possível solução para a controvérsia, eventualmente sujeito a recursos de ordem interna nos Estados-partes, ou, igualmente, à jurisdição da CIJ, qual tal fosse possível.

Por sua vez, no que se convencionou chamar de *Mexico Draft*, verifica-se, precisamente em relação ao *procedimento amigável em sentido estrito*, uma simplificação do texto da convenção, deixando de prever, assim, o recurso a um organismo técnico indicado pelo Conselho da Liga das Nações, ou mesmo a referência à CIJ. Nesse sentido, observa-se, de uma análise do seu artigo XVI, uma previsão geral que possibilitava ao contribuinte, caso lograsse comprovar a ocorrência de tributação em desconformidade com os termos do acordo, acionar o Estado em que é residente (ou nacional, nas hipóteses em que o acordo os estabelece como beneficiários os nacionais dos Estados) para que este, reconhecendo como fundada a reclamação, de comum acordo com o outro Estado aliviasse os efeitos da dupla tributação.

¹⁸⁵ Poderiam as partes estabelecer, no entanto, o caráter vinculante do parecer exarado pelo *technical body*, caso assim preferissem.

É possível notar, desde já, além da alteração indicada no parágrafo antecedente, algumas características do procedimento amigável, tal como estabelecido pelo *Mexico Draft*, a saber:

- (i) estabelecia apenas um controle repressivo de atos em desconformidade com o acordo e não preventivos;
- (ii) não previa, em caráter expresso, a relação do mecanismo com os demais remédios internos utilizados pelo contribuinte, o que poderia gerar alguma dúvida em relação à autonomia do procedimento;
- (iii) não estabelecia limite temporal para sua utilização pelo contribuinte interessado;
- (iv) não previa qualquer determinação inicial de recurso às medidas unilaterais de alívio fiscal, antes do início da fase bilateral do procedimento amigável;
- (v) não previa a possibilidade de execução dos termos do acordo pelo contribuinte;
- (vi) não estabelecia, expressamente, o dever de envidar esforços para a conclusão do processo, com a consequente solução da controvérsia, como posteriormente seria incluído nas convenções internacionais.

Nada obstante, o modelo de convenção elaborado na reunião realizada no México foi responsável por sensível avanço no delineamento do procedimento amigável, desenvolvendo modelo embrionário do que viria a se denominar procedimento amigável interpretativo (*interpretative provision*) e integrativo (*integrative provision*), iniciado de ofício entre os Estados para esclarecer hipóteses de aplicação dos tratados (Artigo XVII do *Mexico Draft*).

Tendo-se por base o *Mexico Draft*, mais precisamente no tocante aos mecanismos de solução de controvérsias, podem ser identificados novos avanços verificados por ocasião do novo modelo de convenção, denominado *London Draft*.

Nesse esteio, a primeira das alterações refere-se à inclusão de um dispositivo que garantia autonomia entre o procedimento amigável e os processos judiciais e administrativos em curso de acordo com a legislação interna dos Estados. De acordo com o referido dispositivo,

incluído como artigo XVIII da convenção-modelo, *in fine*, as regras previstas pelo acordo não poderiam ser erigidas de forma a excluir o direito do contribuinte à impugnação administrativa ou judicial.

No tocante aos procedimentos amigáveis interpretativos e integrativos, por sua vez, a convenção-modelo explicita a sua utilização pelos Estados nas hipóteses em que, diante de substancial alteração da legislação interna, houvesse um incremento inesperado da carga fiscal dos contribuintes e, destarte, uma tributação contrária ao espírito do acordo.

Feitos esses breves esclarecimentos acerca dos modelos de convenção elaborados sob os auspícios da Liga das Nações, cumpre mover aos avanços realizados no âmbito da OCDE.

A esse respeito, nota-se que a CMOCDE, 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. Primeiramente, no que atine aos aspectos meramente formais, passou-se a tratar em um mesmo dispositivo, o artigo 25, todas as hipóteses de procedimento amigável, separadas apenas por parágrafos.

Nesse sentido, em relação ao *procedimento amigável em sentido estrito*, inserido no artigo 25(1) da CMOCDE de 1963, passou-se a se estabelecer, como único legitimado para instaurar o processo, o residente de um ou ambos os Estados contratantes, não se mencionando, assim, os nacionais que poderiam ser objeto de ações em desconformidade com o dispositivo atinente à não discriminação (artigo 24).

Dentre as demais alterações no famigerado artigo 25(1) da Convenção-Modelo, pode-se destacar que:

- (i) passa a estabelecer um modelo de controle preventivo, ao lado do repressivo de atos em desconformidade com o acordo e não preventivos;
- (ii) estabelece, no próprio dispositivo, a autonomia do recurso ao procedimento amigável, sem inviabilizar o acesso às ações movidas internamente pelo contribuinte;

- (iii) determina o recurso subsidiário ao procedimento amigável, necessário apenas quando o Estado acionado não for capaz de solucionar a questão mediante o recurso às medidas unilaterais;
- (iv) passa a prever o dever dos Estados de envidar esforços conjuntos para solução do impasse (*shall endeavour*), ainda que não se alcançasse uma solução efetiva.

Quanto ao procedimento amigável interpretativo, passou a estabelecer o novo *Draft* que as autoridades deverão se esforçar para solucionar impasses relativos tanto à interpretação, inclusive em caráter preventivo, quanto no tocante à própria aplicação do tratado. No que concerne à *integrative provision*, por fim, adota-se uma redação mais flexível e ampla do dispositivo, semelhante àquela já existente quando do *Mexico Draft*.

Uma última, e não menos importante, novidade identificada na CMOCDE de 1963 refere-se à expressa previsão de um caráter informal de realização dos citados procedimentos amigáveis, que deveriam ser feitos de maneira direta, inclusive pelos meios de comunicação existentes, isto é, telefone, posteriormente transmissão via *fac-simile*, dentre outras formas, tais como a utilização, em casos em que tal fosse necessário, de comissões mistas para negociação direta.¹⁸⁶

O referido modelo, apresentado no ano de 1963, subsistiu, em sua maior parte, na convenção-modelo elaborada em 1977 e nas sucessivas alterações promovidas de 1992 até os dias de hoje¹⁸⁷, ressaltando-se, apenas, três alterações no âmbito do procedimento amigável em sentido estrito. A primeira no âmbito da legitimidade de instauração, corrigindo equívoco a nosso ver existente no modelo anterior, passando a prever o recurso ao mecanismo aos nacionais, nas hipóteses de violação ao artigo 24 da CMOCDE. Em segundo lugar, passou-se a estabelecer um prazo para instauração do mecanismo pelo contribuinte, desvinculando-se, por fim, o resultado do acordo a qualquer prazo existente na legislação interna dos Estados Contratantes para o cumprimento de seus termos.

¹⁸⁶ Cf. RIBES RIBES, 2003, p. 375.

¹⁸⁷ Cumpre estabelecer, nesse sentido, que apenas se está a referir apenas às alterações existentes no âmbito do mecanismo de solução de controvérsias, de modo que não se está tratando da recente inclusão do procedimento arbitral como etapa supletiva ao MAP.

Nesse mesmo diapasão, deve-se frisar que os modelos de convenção elaborados pela ONU¹⁸⁸, desde 1980¹⁸⁹, e também a convenção-modelo utilizada para negociação dos tratados norte-americanos¹⁹⁰ adotam regras praticamente idênticas àquelas preconizadas pela CMOCDE em relação ao procedimento amigável, razão pela qual optou-se por não trazer, neste item, notas acerca de sua evolução histórica.

3.3 Espécies de procedimento amigável¹⁹¹

Como lembra Ribes Ribes¹⁹², em que pese o fato de a CMOCDE dispensar um mesmo dispositivo para tratar, de modo genérico, do procedimento amigável, mais precisamente em seu artigo 25, o referido dispositivo alberga três espécies absolutamente distintas de

¹⁸⁸ Vale frisar, ainda no tocante ao exposto, que as alterações sugeridas pelo modelo elaborado pela ONU referem-se, única e exclusivamente, à sugestão aos Estados que apontem, de maneira uniforme, procedimentos bilaterais e unilaterais relativos aos métodos, condições, técnicas, enfim, regras procedimentais mínimas atinentes à instauração e curso do procedimento amigável, com o fito de garantir maior eficácia do instituto.

¹⁸⁹ Com o nítido propósito de facilitar a negociação de acordos entre países em desenvolvimento e países desenvolvidos, eis que o modelo da OCDE privilegiava, notoriamente, os países exportadores de capital, o Secretário-Geral das Nações Unidas convocou um Grupo *ad hoc* de Peritos em Dupla Tributação para discutir um novo modelo que, nos termos expostos por Dornelles, (i) “fosse compatível com a desigualdade de situações existentes entre Estados desenvolvidos e em desenvolvimento e que levasse em conta a maior vulnerabilidade dos últimos”, e (ii) tornasse “os acordos um instrumento capaz de gerar um fluxo de investimentos útil aos países em desenvolvimento, tanto por meio de isenções fiscais diretas, quanto através de medidas assecuratórias da efetividade dos incentivos concedidos pelos países recipientes do investimento”. (DORNELLES, 1979, p. 49) Os estudos especiais da ONU, nesse sentido, 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. (XAVIER, 2005, p. 98-99).

¹⁹⁰ 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. Model*), inspirado no modelo OCDE, preconizando, portanto, a tributação pelo país da residência. Algumas alterações, no entanto, devem ser destacadas no modelo norte-americano, no tocante às regras relativas ao procedimento amigável, a saber: (i) não há prescrição de um limite temporal para o pleito do contribuinte; (ii) há a previsão, nesse modelo, de apresentação da reclamação por parte do contribuinte a ambos os Estados, e não apenas àquele em que é residente, como ocorre, via de regra, nas convenções-modelo da ONU e OCDE; (iii) há a previsão expressa da fiscalização e do recolhimento de tributos, durante o curso do procedimento amigável; (iv) no tocante aos procedimentos amigáveis interpretativo e integrativo, a Convenção-Modelo norte-americana explícita, de antemão, algumas matérias que devem ser objeto de negociação e uniformização pelos Estados.

¹⁹¹ Alguns autores classificam como espécie preventiva de procedimento amigável em sentido estrito os acordos bilaterais prévios de preços (*Advanced Pricing Arrangement*, ou simplesmente “APA”), para evitar conflitos na aplicação de preços de transferência que possam ocasionar dupla tributação, não prevista nos acordos. Não será tratado, neste tópico, das APAs bilaterais, na medida em que são absolutamente desconhecidos na prática brasileira, dos tratados brasileiros, e por não consistir em tema atrelado ao tópico discutido nesta tese. A respeito, confira-se: SANTIAGO, 2006, p. 188-194. A respeito da utilidade do procedimento nos acordos de bitributação, *vide*: OECD. Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure (MAP APA). Paris: OECD, 1999.

¹⁹² RIBES RIBES, 2003, p. 374.

procedimentos que de similar guardam, segundo se entende, apenas a regra comum estabelecida pelo art. 25(4).¹⁹³

Com efeito, o procedimento amigável, tal como se encontra redigido na CMOCDE, atualmente aplicado, de maneira substancialmente semelhante, nos demais modelos existentes (notadamente da ONU), incorpora três mecanismos distintos, o primeiro iniciado após requerimento expresso formulado pelo contribuinte, designado procedimento amigável em sentido estrito (*specific case provision*), e os demais fundamentados em iniciativa de ofício das autoridades de ambos os Estados, tanto relativas à solução de divergências quanto à interpretação e aplicação dos acordos (*legislative provision*), como, igualmente, visando a conferir tratamento adequado a hipóteses não abrangidas pelos tratados (*integrative provision*).

Em virtude da maior aproximação com o tema ora proposto, o procedimento amigável em sentido estrito, utilizado para solucionar casos em que é alegada tributação em desconformidade com as provisões do tratado, será abordado de maneira mais específica posteriormente.

No que atine, primeiramente, à chamada *legislative provision*, consagrada na parte primeira do Art. 25(3) do texto da Convenção-Modelo, verifica-se, como adverte Ribes Ribes, que vem a consagrar o entendimento segundo o qual deve ser preconizada a interpretação bilateral conferida pelos Estados aos dispositivos convencionais, em detrimento daquela realizada de maneira autônoma e unilateral por cada um.¹⁹⁴

De acordo com os Comentários da OCDE atualizados em 2010, mais especificamente em seu parágrafo 52 (Art. 25), os Estados podem, particularmente, por meio do referido procedimento amigável (i) esclarecer a definição de termo ou expressão conceituado de maneira ambígua no texto do acordo; (ii) determinar os efeitos de eventual alteração legislativa no âmbito interno de cada Estado que venha a modificar o equilíbrio da convenção, fornecendo caminhos para a solução de eventuais dificuldades surgidas de violação do

¹⁹³ De acordo com os termos do Art. 25(4) da CMOCDE e CMONU, é possível aos Estados se organizarem em comissões específicas para tratar a respeito de questões atinentes ao procedimento amigável. Diversas convenções firmadas pelo País, no entanto, não preveem tal possibilidade, notadamente as firmadas com os seguintes países: Chile, Peru, Filipinas, Holanda, Hungria, Israel, Itália, Japão, México, Noruega, Paraguai, Peru, Portugal, República Tcheca, República da Eslováquia e Ucrânia.

¹⁹⁴ RIBES RIBES, 2003, p. 376.

espírito do acordo, ou mesmo; por fim, (iii) determinar as hipóteses em que os juros, de acordo com a legislação de combate à subcapitalização, poderiam ser requalificados como dividendos nos termos dos acordos de bitributação.

Também com fundamento nos Comentários da OCDE, os acordos firmados entre os organismos de ambos os Estados têm, em regra, efeito vinculante no tocante à administração pública, como indicativo, portanto, da hermenêutica a ser seguida pelas autoridades de cada uma das partes. Vale frisar, nesse esteio que, muito embora, majoritariamente, se reconheça a vinculação da administração aos termos do acordo amigável¹⁹⁵, segundo demonstra Ribes Ribes¹⁹⁶, no tocante aos Tribunais existentes no âmbito interno de cada país, a maioria dos Estados entende que não haveria referida vinculação, a menos que cancelada pelo Poder Legislativo, podendo, portanto, ter interpretação diversa por parte do Poder Judiciário.¹⁹⁷

Independentemente da posição que se queira adotar, no entanto, quer parecer que o acordo alcançado pelas autoridades competentes pode e, diga-se de passagem, deve ser levado em consideração pelos Tribunais de cada Estado-membro, não apenas como forma de salvaguardar um dos principais objetivos dos acordos de bitributação, que é justamente valorizar a segurança jurídica dos contribuintes, mas também em virtude do princípio da boa-fé, previsto no Art. 31 da CVDT, recentemente promulgada no Brasil após muitos anos de sua assinatura, explicitamente consagrado na hipótese específica do Art. 31, 3, 'a'¹⁹⁸, que determina a consideração, no ato hermenêutico, juntamente com o contexto de “*qualquer acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado ou à aplicação de suas disposições*”.

No que toca à *integrative provision*, por sua vez, consoante salienta Santiago, haveria dois posicionamentos distintos. O primeiro deles apontando para uma cláusula aberta, que

¹⁹⁵ Neste sentido, vale trazer à colação o entendimento manifestado por Xavier, *verbis*: “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 até 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 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, 2005, p. 168).

¹⁹⁶ RIBES RIBES, 2003, p. 388.

¹⁹⁷ Nesse sentido, segundo aponta a autora, estariam albergados os seguintes países: Bélgica, Alemanha, Canadá, Espanha, Irlanda, Itália, França e Nova Zelândia. (RIBES RIBES, 2003, p. 388).

¹⁹⁸ Cf. RIBES RIBES, 2003, p. 385.

conferiria às autoridades de cada Estado contratante a solução de todo e qualquer caso não contemplado nos termos do tratado, equivalendo, como afirma, a “*uma autorização geral para sua suplementação*” e, uma segunda corrente, mais restritiva, da qual faz parte Tôrres, segundo a qual a referida previsão possuiria menores extensões, devendo 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 termos do art. 4º da convenção*”.¹⁹⁹

Vê-se, no entanto, que o Art. 25(3), em sua parte final, ao estabelecer mecanismo de caráter integrativo, não o faz de maneira ampla e ilimitada, isto é, admitindo a formulação de normas não anteriormente previstas, nos termos do tratado, mas, sim, no sentido de conferir às autoridades a legitimidade de ratificar entendimento ao qual seja possível alcançar mediante interpretação dos princípios e fundamentos que norteiam ou nortearam os Estados na celebração do acordo de bitributação.

É preciso frisar, neste ponto, que interpretação em sentido contrário dos termos da *integrative provision* levaria ao óbice intransponível, no direito pátrio, do necessário referendo do Congresso Nacional, na forma do art. 49, I da Constituição, o que retiraria qualquer aplicabilidade do comando em referência.

3.4 Procedimento amigável em sentido estrito

Consoante devidamente apontado anteriormente, as convenções internacionais adotam, historicamente, como método de solução de controvérsias derivadas da aplicação dos acordos de bitributação, uma modalidade especial de proteção diplomática²⁰⁰ designada *procedimento*

¹⁹⁹ TÔRRES, 2001, p. 690-691.

²⁰⁰ Cf. ZÜGER, 2001a, Chapter 1, p. 3. Diferentemente da proteção diplomática prevista no âmbito do Direito Internacional, o procedimento amigável pode ser utilizado quando o ato lesivo seja oriundo de um ou outro Estado signatário do acordo de bitributação, e não apenas nos casos em que o causador do dano seja o outro Estado, que não a pátria do cidadão. Além dessa distinção, Santiago aponta outras diferenças, a saber: (i) o procedimento amigável está à disposição dos residentes de um ou ambos os Estados, em regra, ao passo que a proteção diplomática favorece os nacionais; (ii) na proteção diplomática exige-se o esgotamento das vias internas, o que não ocorre com o MAP; (iii) o Estado a quem é dirigida a instauração do procedimento amigável fica sujeito à obrigação, firmada na convenção, de instaurar o mecanismo, o que não ocorre na via diplomática, em que não há qualquer obrigação neste sentido. (SANTIAGO, 2006, p. 180-181).

amigável em sentido estrito, por meio do qual o contribuinte interessado estaria legitimado a requerer a análise do seu caso específico, no qual entenda haver tributação em desconformidade com os termos da convenção, ou sua ameaça, devidamente identificada e demonstrada.

Em razão de sua especial importância *in casu*, notadamente em virtude de sua intrínseca relação com o tema da arbitragem no contexto dos acordos de bitributação, entende-se necessária uma aferição mais abrangente do tópico, o que se passa a proceder.

3.4.1 Linhas gerais

No que atine ao procedimento amigável em sentido estrito, o Art. 25 (1) e (2) da CMOCDE, integralmente reproduzidos pelo modelo de convenção adotado pela ONU, dispõe, em sua versão original em inglês, o seguinte, *in verbis*:

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 remedies²⁰¹ 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 with this Convention. Any agreement reached shall be*

²⁰¹ Não havendo previsão a respeito da relação entre os remédios internos e o início do procedimento amigável, concorda-se com Santiago, para quem a instauração do referido mecanismo independe do esgotamento das medidas judiciais internas, mesmo porque, segundo se entende, havendo decisão judicial o procedimento amigável não seria apto a contrapor-la em relação ao caso específico. Como será visto no capítulo relativo à arbitragem, foco do presente estudo, uma previsão de renúncia aos remédios internos sem a salvaguarda das garantias fundamentais processuais do contribuinte violaria o disposto pelo art. 5º, XXXV, da CF. Restaria, portanto, a possibilidade de requerer a suspensão do processo por prejudicialidade externa, segundo se entende, com fundamento no disposto pelo art. 265, IV, “a”, do CPC, limitada ao prazo legal previsto no *códex*. A respeito, Cf. SANTIAGO, 2006, p.211-212.

*implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.*²⁰²

Diversamente do que ocorre em relação às demais hipóteses contempladas anteriormente, a legitimidade para a instauração do procedimento amigável em sentido estrito é do contribuinte interessado, que deverá apresentar um pedido de instauração ao Estado de sua residência²⁰³ (a qualquer um deles, quando se tratar de dupla residência), ou ao Estado em que seja nacional²⁰⁴, caso se trate de não residente e a ofensa se referir à aplicação do princípio da não discriminação.

De acordo com os termos do Manual para Efetivação do Procedimento Amigável elaborado, mais recentemente, pela OCDE (MEMAP), os Estados deverão regular, internamente, a forma de protocolizar o requerimento de instauração do procedimento amigável, prevendo, expressamente, quais os documentos e informações minimamente necessários para a

²⁰² Ressalte-se que na vasta maioria dos acordos celebrados pelo Brasil, não há a previsão da parte final do Art. 25(2) da CMOCDE, o que, para autores como Santiago, levaria ao entendimento de que a implementação estaria subordinada aos prazos previstos pela legislação interna, em especial para repetição de indébito, tal como expressamente contemplado pela convenção firmada com a Finlândia, o que parece acertado, desde que o respectivo *dies a quo* seja contado da data em que foi notificado o contribuinte do resultado do procedimento amigável (SANTIAGO, 2006, p. 196).

²⁰³ De acordo com o estabelecido no Manual para Efetivação do Procedimento Amigável elaborado pela OCDE (MEMAP), nos casos de *transfer pricing*, o pedido de instauração poderá ser feito pelo contribuinte que tenha sofrido o ajuste inicial na base de cálculo, ou mesmo àquele que tenha se negado a realizar o correspondente ajuste para evitar a dupla tributação. Nos acordos firmados pelo Brasil, no entanto, tal possibilidade parece inexistir, na medida em que não há a adoção do Art. 9 (2) da CMOCDE, de modo que, como salienta Santiago, o pedido deverá ser encaminhado ao país que realizou o primeiro ajuste, apenas. (SANTIAGO, 2006, p. 197). Se o contribuinte, porventura, transferir a sua residência, os Comentários da OCDE (parágrafo 17) preveem que o pedido deverá ser feito ao Estado em que era residente à época dos fatos.

²⁰⁴ Em praticamente todos os tratados celebrados pelo Brasil, no entanto, como salienta Sérgio André Rocha, não há a previsão de instauração do procedimento amigável pelo nacional, mas, apenas, pelo residente. (ROCHA, 2008a, p. 203).

identificação dos fatos e da controvérsia²⁰⁵, o que poderá também constar dos termos da própria convenção.²⁰⁶

Importante mencionar, nesse sentido, que os acordos de bitributação preconizam, em primeiro plano, o recurso às soluções unilaterais tendentes a eliminar a tributação em desconformidade com o texto da convenção, notadamente as medidas unilaterais para eliminar a dupla tributação, deixando apenas as hipóteses remanescentes a cargo da fase bilateral do procedimento amigável.

Em relação a esse ponto, muito embora Santiago²⁰⁷ pareça reticente quanto à possibilidade de eliminação da controvérsia em etapa anterior à instauração do procedimento amigável quando já haja auto de infração ou formalização do crédito tributário, notadamente em virtude da

²⁰⁵ A OCDE aponta para as seguintes informações que deverão constar no requerimento inicial, no original: “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.” (OECD. **Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)**. Feb. 2007b. Disponível em: < <http://www.oecd.org/ctp/dispute/36249394.pdf>. Acesso em: 11 jun. 2013).

²⁰⁶ Esta última opção é aconselhável no caso de se prever a arbitragem como mecanismo suplementar, na medida em que permitirá uma maior uniformidade a respeito dos critérios para que se considere iniciado o prazo de dois anos para sua instauração, conforme será explicitado adiante.

²⁰⁷ SANTIAGO, 2006, p. 202. Também adota posição similar Heleno Taveira Tôrres. Cf. TÔRRES, 2001, p. 694.

impossibilidade de alteração do lançamento (art. 145 do CTN), não se compactua com o referido entendimento. Isso porque, em verdade, a eliminação da controvérsia de maneira unilateral seria possibilitada, inclusive, pela utilização das medidas unilaterais de eliminação da dupla tributação, disponíveis aos contribuintes pessoas físicas e jurídicas (art. 103²⁰⁸ e 395²⁰⁹ do RIR/99).

Na realidade, as medidas unilaterais, como destacam Guedes e Cavalcanti²¹⁰, estão disponíveis às autoridades também nos casos de eventual conflito de qualificação, quando o contribuinte já tenha feito o recolhimento do tributo no outro Estado, independentemente de eventual controvérsia a respeito da competência para efetuar a cobrança do tributo no outro país.

De fato, em virtude da eficácia negativa dos tratados, não seria lícito recusar ao contribuinte afetado a possibilidade de compensação do tributo pago, disponível pela legislação interna do País, notadamente nos casos referentes às pessoas jurídicas, em que não há qualquer ressalva neste sentido. O mesmo se aplica no tocante às pessoas físicas, muito embora, neste caso, haja discussões a respeito da reciprocidade do tratamento conferido pelo outro Estado.²¹¹

Em todo caso, parece restar nítido que a mera possibilidade de compensação dos tributos recolhidos no exterior não tem o condão de alterar o lançamento do crédito tributário, tal como aponta Santiago, sendo mera forma de pagamento (compensação) do valor exigido no país por meio do lançamento tributário.

Feitas as precedentes ressalvas, na hipótese de o Estado de residência entender incabível a solução por meio da medida unilateral de alívio fiscal, no entanto, deverá, segundo informa

²⁰⁸ Cf. “Art. 103 As pessoas físicas que declararem rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior poderão deduzir, do imposto apurado na forma do art. 86, o cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos, desde que (Lei nº 4.862, de 1965, art. 5º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 98): I - em conformidade com o previsto em acordo ou convenção internacional firmado com o país de origem dos rendimentos, quando não houver sido restituído ou compensado naquele país; ou II - haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil.”

²⁰⁹ Cf. “Art. 395. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 15).”

²¹⁰ GUEDES, João Victor; CAVALCANTI, Flávia. Compensação de imposto pago no exterior: a aplicabilidade de medidas unilaterais em casos de inobservância de limitações contidas no tratado. **Revista de Direito Tributário Internacional**, São Paulo, n. 10, p. 107, 2008.

²¹¹ MONTEIRO, 2013. v. 2. No prelo.

Santiago, notificar o outro Estado contratante da solicitação do contribuinte, dando início às negociações e determinando, *a priori*, suas respectivas posições a partir de suas leis e do tratado.²¹²

Quanto ao requisito material da instauração do procedimento amigável, é dizer, aos fatos que ensejariam o recurso ao referido mecanismo, destacam-se as hipóteses em que a aplicação dos tratados pelos Estados tenha gerado tributação em desconformidade com os seus termos ou, igualmente, naquelas em que, muito embora inexistam um ato efetivo, há o risco de tributação contrária aos dispositivos do acordo de bitributação.

Nesse sentido, compete ao Estado requerido a análise do cabimento do pleito do contribuinte, apenas iniciando o procedimento amigável nas hipóteses em que haja fundamentos para a sua reclamação.

Por fim, no que toca o estabelecimento de prazo para requerimento, pelo contribuinte, atinente à instauração do procedimento amigável, indicam os modelos da OCDE e ONU um período de 3 (três) anos²¹³ da notificação do ato que resultou em tributação em desconformidade com os termos do acordo, ressalvando-se, no caso, a ausência de prazo nas hipóteses preventivas.

Cumprido frisar, por derradeiro, que a Convenção-Modelo dos Estados Unidos da América (U.S. Model) não estabelece qualquer prazo para o ingresso pelo contribuinte²¹⁴, ao contrário do previsto pelos modelos da ONU e da OCDE.

²¹² SANTIAGO, 2006, p. 204.

²¹³ Nada obstante, o Brasil não costuma prever prazos para a utilização do procedimento amigável, o que ocorre, apenas, nas convenções firmadas com a Argentina, Bélgica Portugal e Equador (dois anos), China e Finlândia (três anos), bem como Holanda e Índia (cinco anos). Em alguns casos, no entanto, prevê-se que deverão ser observados os prazos previstos pela legislação interna de cada país, tal como só ocorrer nos tratados com África do Sul, Peru e Ucrânia. Na ausência de previsão de qualquer prazo, deve-se entender que as partes optaram por não estabelecer limites, na medida em que, como destacado nos Comentários da OCDE (parágrafo 20), o referido prazo é estabelecido para salvaguardar os respectivos Estados competentes, caso entendam necessário.

²¹⁴ Confira-se: “*Article 25. 1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for such person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, it may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, and the time limits prescribed in such laws for presenting claims for refund, present its case to the competent authority of either Contracting State.*” United Nations (U.S.). Model Income Tax Convention of November, 2006. Disponível em: <<http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16801.pdf>>. Acesso em: 26 jun. 2013).

3.4.2 Obrigatoriedade ou mera faculdade de dar início à fase bilateral do procedimento amigável?

Consoante estabelecido pelos principais modelos de convenção utilizados para negociação dos acordos de bitributação, nas hipóteses em que se funda a reclamação dirigida à autoridade competente pelo contribuinte, o Estado deve envidar todos os esforços para solução da controvérsia (*shall endeavour*), ainda que não seja obrigado a chegar, de fato, a um acordo específico.²¹⁵

Trata-se, de acordo com os termos em que está redigido o Art. 25(2) da CMOCDE e CMONU, de verdadeira obrigação de dar início às negociações, não havendo qualquer discricionariedade por parte da Administração, consoante salienta Zuger²¹⁶, nas hipóteses em que seja considerada total ou parcialmente acertada a pretensão do contribuinte, e esta não seja apta, unilateralmente, a dar solução ao impasse.²¹⁷

A obrigatoriedade de dar início às negociações diretas, portanto, por meio do procedimento amigável está sujeita ao cumprimento de duas condições cumulativas, a saber: (i) impossibilidade de solução da controvérsia de forma unilateral por um dos Estados, bem como (ii) verificação da razoabilidade do pleito do contribuinte, isto é, se aos olhos do Estado em relação ao qual foi requerida a instauração do procedimento amigável, a pretensão da parte envolvida se mostra acertada.

²¹⁵ Vale notar, nesse sentido, a constatação de Joachim English: “*However, this procedure is usually very cumbersome, and there is no guarantee that the controversy will eventually be settled.*” (ENGLISH, Joachim. German experience on alternative modalities of tax conflicts solution and the application of mutual tax agreements. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. v.5. p. 567).

²¹⁶ ZUGER, 2001a, p. 10.

²¹⁷ Igor Mauler Santiago, por sua vez, analisando a obra de Koch e Baker, salienta, apenas, algumas hipóteses em que poderia ser recusada a instauração do procedimento arbitral pela Administração, a saber: “*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 [...]; a.3) pertinência do caso exclusivamente ao direito interno do Estado requerido[...]; 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); 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 [...]; e) prática de fraude fiscal pelo requerente, relativamente ao objeto do pedido [...]; f) ameaça a interesses públicos do Estado requerido no estrangeiro, caso em que a situação deverá ser contornada por medidas unilaterais.*” (SANTIAGO, 2006, p. 200-201).

Ora, muito embora o primeiro requisito não gere maiores problemas, na medida em que a solução unilateral teria o condão de extinguir a controvérsia, fato é que a segunda hipótese, preconizada pelo Art. 25 (2) dos modelos de convenção utilizados pelo Brasil para negociação dos seus acordos de bitributação, confere excessiva discricionariedade aos Estados, no tocante à verificação ou não da razoabilidade do pedido.

Com efeito, de acordo com os termos dos Comentários da OCDE (parágrafo 35 do art. 25), o Estado em relação ao qual o contribuinte requereu a instauração do procedimento amigável com o protocolo das informações minimamente necessárias à identificação da controvérsia não deverá rejeitar o pedido, a não ser nos casos em que haja *uma boa razão* para tanto. Não há a previsão, no entanto, na convenção, do que seja considerado *um bom motivo* para a rejeição do pleito do contribuinte, o que acaba deixando a análise sujeita à discricionariedade dos Estados, de tal sorte que não haveria, ao menos no âmbito internacional, qualquer mecanismo à disposição do contribuinte para forçar o início da fase bilateral do procedimento amigável, como aponta Santiago.²¹⁸

A tarefa, portanto, ficaria sujeita às regras internas de cada Estado, caso houvesse previsão a respeito de eventuais modalidades de se forçar judicialmente o início do procedimento amigável. O referido remédio interno, no entanto, é escasso, apenas existindo em poucos países, tais como Dinamarca e Bélgica²¹⁹, sendo, nos demais, considerado matéria sujeita à absoluta discricionariedade dos Estados, tais como os Estados Unidos²²⁰, consoante restou decidido no *Caso Yamaha*²²¹, entre outros países.²²²

Em relação a esse aspecto, portanto, de forma a garantir uma maior eficácia não apenas do procedimento amigável, como também da própria arbitragem, que será discutida nos

²¹⁸ SANTIAGO, 2006, p. 199.

²¹⁹ Ibid., p. 199.

²²⁰ BITTKER, Boris I; LOKKEN, Lawrence. **Fundamentals of International Taxation**. 2013/2014 Edition. New York: Thomson Reuters, 2013, p. 77-79.

²²¹ *Yamaha Motor Corp. USA v. United States*, 779 F. Supp 610 (D.D.C. 1991). Disponível em: <http://dc.findacase.com/research/wfrmDocViewer.aspx/xq/fac.19911219_0000240.DDC.htm/qx>. Acesso em: 25 jun. 2013. A questão, inclusive, foi tratada administrativamente de forma expressa pelo Internal Revenue Service americano, destacando o caráter discricionário da decisão da autoridade competente de deferir o início da fase bilateral do procedimento amigável. A respeito, *vide*: Revenue Procedure n. 2006-54 e 2006-49, IRB 1035, § 9.01. Disponível em: http://www.irs.gov/irb/2006-49_IRB/ar13.html e < <http://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-06-49.pdf>>. Acesso em 10 Nov. 2013.

²²² Uma análise específica do tema no Direito Comparado pode ser encontrada no seguinte excerto doutrinário: FARAH, Ehab. Mandatory arbitration of international tax disputes: a solution in search of a problem. **Florida Tax Review**, Miami, v. 9, n. 8, 2009. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1115178>> e <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1115178>>. Acesso em: 25 maio 2013.

próximos capítulos, faz-se mister a adoção das sugestões feitas no âmbito do MEMAP pela OCDE, mais especificamente das melhores práticas contidas no verbete de número 12 (*Best Practices n. 12*), de maneira a tentar reduzir ou eliminar os casos não sujeitos ao MAP, ou, caso existentes, que sejam expressamente enumerados e publicados por meio da legislação interna dos Estados²²³, de modo a nortear a atuação do contribuinte.²²⁴

Além disso, sugere-se, que se estabeleça, seja no âmbito interno ou mesmo nas convenções firmadas pelo país, no caso o Brasil, a necessidade de avaliação dos fundamentos do contribuinte e da documentação no prazo máximo de 1 (um) mês, dentro do qual deverá a autoridade competente aceitar o pedido e instaurar o procedimento amigável, ou recusá-lo de forma fundamentada, notificando a parte interessada a respeito da recusa.²²⁵

A adoção das sugestões feitas pela OCDE para as convenções firmadas pelo Brasil, na realidade, terá como consequência, entende-se que, a criação de uma via de acesso ao Poder Judiciário, seja nos casos em que não for cumprido o prazo de um mês previsto na legislação, seja, principalmente, nas hipóteses em que a fundamentação apresentada pelo Estado se distanciar das razões legalmente previstas para impedir o acesso ao procedimento amigável por parte do contribuinte. Isso porque no Brasil, especialmente no campo da tributação, vigora o princípio da legalidade, não sendo lícito à Administração rejeitar o acesso à via prevista no tratado nos casos em que a legislação não preveja a exceção, de tal sorte que o ato administrativo seria, sempre, vinculado e não discricionário.

Alternativamente, poder-se-ia imaginar, ainda, o encaminhamento do pedido de instauração do procedimento amigável a um ou ambos os Estados, tal como sugerido pelos Comentários

²²³ Santiago, nesse sentido, destaca as seguintes hipóteses em que os Estados, por vezes, optam por rejeitar o início do procedimento amigável: a) falta de perspectiva de sucesso, em razão da insuficiência de dados, divergência entre os fatos e direitos posto pelo contribuinte e aqueles preconizados pelo Fisco, pertinência da discussão ao Direito Interno, existência de procedimento amigável anterior sem sucesso, expiração dos prazos e inexistência de dupla tributação; b) compromisso anterior entre Estado e contribuinte para solucionar a lide; c) ausência de utilização dos remédios internos; d) insignificância do valor envolvido; e) prática de fraude fiscal e f) ameaça a interesses públicos, neste caso necessariamente secundários. (SANTIAGO, 2006, p. 200-201).

²²⁴ Confira-se: “**Best Practice N°12: Countries eliminate or minimize “exceptions” to MAP.**” *It would be considered in the best interest of all stakeholders and would better reflect the spirit and purpose of the tax conventions for countries to rectify inconsistencies between domestic laws or policies and their network of tax conventions by eliminating issues that they exclude from MAP considerations. At the very least, these countries should publicise the exclusion so that taxpayers and other tax administrations are aware of the MAP exceptions. A competent authority relying upon a domestic law or policy impediment as the reason for not allowing a MAP to be initiated by a taxpayer should inform the other competent authority of this and duly explain the legal basis of its position.*” (OECD, 2007b, p. 23).

²²⁵ OECD, 2007b, p. 45.

da OCDE no parágrafo 19 do Art. 25, de tal sorte a reduzir ou eliminar as possibilidades de ocorrência de eventual arbitrariedade, ou mesmo de maneira a evitar excessiva discricionarieidade nas mãos das autoridades competentes do Estado de residência (ou nacionalidade) do contribuinte afetado.

Ressalta-se, por fim, que a adequação dos requisitos necessários à instauração do procedimento amigável é absolutamente salutar no sentido de evitar um eventual efeito negativo da inclusão da arbitragem, posteriormente discutida neste trabalho, designado por Ehab Farah como *efeito bloqueador* (“*blocking effect*”).²²⁶ Nesse esteio, consoante salienta o autor, na hipótese de se permitir a citada discricionarieidade no momento de instauração do procedimento amigável, é bem possível que os Estados, receosos de virem a enfrentar um processo arbitral, venham a recusar a instauração do primeiro de forma absolutamente discricionária (e mesmo arbitrária).

Por todos esses motivos, sendo certo que, como ressaltado pela própria OCDE e pela ONU, incumbe aos Estados o *dever de negociar* para solução do litígio. Deve-se ajustar a primeira etapa do procedimento, retirando-se a discricionarieidade atualmente existente em relação à aferição do pedido de instauração do MAP pelo contribuinte.

3.4.3 Análise a respeito do caráter vinculante dos acordos alcançados pelos Estados no âmbito do procedimento amigável

Como verberado anteriormente em relação aos procedimentos amigáveis interpretativos e integrativos, igualmente causa espécie a existência de um caráter vinculante dos acordos alcançados na fase bilateral do procedimento amigável em sentido estrito em relação à Administração, em primeiro plano, e ao Poder Judiciário, em segundo.

Assim se pontuou linhas atrás, igualmente defende-se, com Xavier²²⁷, no que toca ao procedimento amigável em sentido estrito, estar a Administração Pública de cada um dos

²²⁶ FARAH, 2009, p. 28.

²²⁷ XAVIER, 2005, p. 168. Nesse sentido: ROCHA, 2008b, p. 207.

Estados contratantes vinculada aos termos do acordo firmado no âmbito internacional para solução do caso específico levado pelo contribuinte ao Estado de sua residência.

Em consonância com a CVDT, expressamente ratificada pelo Brasil, a interpretação e aplicação dos tratados deve ser pautada pela boa-fé entre os administradores²²⁸, razão pela qual não se poderia admitir, em oposição ao entendimento do mencionado jurista, a prática do *venire contra factum proprium*.

Nesse sentido, pois, havendo a celebração, pelo representante do Governo brasileiro, na forma prevista por tratado, de acordo para resolução de controvérsias, não se poderia admitir que a Administração, agindo contrariamente aos termos do acordo, pudesse *sponte própria* violar a justa expectativa das demais partes, a saber, o outro Estado contratante e o próprio contribuinte.²²⁹

Em linha com esse entendimento, portanto, sendo certo que o próprio tratado é quem prevê a possibilidade de negociação direta entre as autoridades competentes, na forma do Art. 25 dos modelos de convenção da ONU e OCDE, quer parecer que eventual desfecho do procedimento amigável com a exoneração do tributo devido no País constituiria inegável *fato novo*, não conhecido à época pelas autoridades fiscais brasileiras, fundamento suficiente para revisão de eventual lançamento lavrado em face do contribuinte (art. 145, III²³⁰ c/c art. 149, VIII²³¹, do CTN).

De mais a mais, a própria previsão do procedimento amigável para os casos de violação ou ameaça de violação ao texto do tratado consistiria previsão legal para utilização do procedimento amigável, de tal sorte que eventual decisão proferida nesta esfera teria o condão

²²⁸ A respeito da necessária observância do princípio da boa-fé, *vide*: RIBES RIBES, 2003, p. 396.

²²⁹ Em sentido diametralmente diverso, no entanto, encontra-se a posição de Daniel Vitor Bellan, para quem o princípio da legalidade vedaria o reconhecimento da eficácia do procedimento amigável. *Vide*: BELLAN, Daniel Vitor. **Direito Tributário Internacional**: rendimentos de salário e aposentadoria nos acordos de bitributação. 2004. 242f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2004. p. 78-79.

²³⁰ “Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: [...] III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.”

²³¹ “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...] VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior [...]”

de retificar o ato do lançamento, realizado pelas autoridades em desconformidade com o disposto pelo acordo de bitributação (art. 145, III c/c art. 149, I, do CTN²³²).

De toda sorte, de maneira a evitar quaisquer dúvidas que possam existir em relação à possibilidade de alteração do lançamento diante do desfecho do procedimento amigável, entende-se, por bem, regular o referido mecanismo internamente no Brasil, alterando-se, expressamente, o disposto pelo art. 145 do CTN de modo a contemplar como possibilidade de modificação do ato de lançamento em virtude da instauração do procedimento amigável.²³³

Questão diversa, no entanto, cinge-se à análise da vinculação do Poder Judiciário²³⁴ aos termos da conclusão alçada no âmbito do procedimento amigável, em especial nas hipóteses em que a demanda for levada a juízo pelo contribuinte.

Posição interessante, a esse respeito, é aquela defendida por Sérgio André Rocha. Este autor, em texto dedicado ao tema, defende que os acordos firmados pelas partes seria uma espécie de interpretação autêntica da convenção, não sendo admissível, pois, a revisão de seus critérios jurídicos pelos Tribunais da cada Estado. De acordo com seu posicionamento, assim, caberia ao Poder Judiciário, apenas, a verificação da correção procedimental do feito²³⁵, e não do mérito, propriamente dito, do acordo firmado.

Em que pese o posicionamento do referido autor, no entanto, tomou-se a liberdade de discordar de tal entendimento, ao menos sob o prisma do Direito pátrio.²³⁶

²³² “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine [...].”

²³³ Cf. SANTIAGO, 2006, p. 203.

²³⁴ Ressalve-se, neste aspecto, o entendimento de que é inaplicável o acordo amigável nas hipóteses em que houver ocorrido o fenômeno da coisa julgada, na forma do preconizado pelo art. 5º, XXXVI, da Constituição, ainda que posteriormente objeto de lei ordinária ou medida provisória, tendo em vista a impossibilidade de retroação de referidos atos normativos à hipótese alcançada sob o égide da legislação vigente à época. Em sentido contrário, vide: SANTIAGO, 2006, p. 211-212. A respeito da temática da coisa julgada em matéria tributária, cumpre mencionar recentíssima dissertação de mestrado elaborada: MOJICA, Rodrigo Chinini. **A revisão da coisa julgada em matéria tributária diante da consolidação do entendimento das cortes superiores em sentido diametralmente oposto**. 2010. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. 2010.

²³⁵ ROCHA, 2008b, p. 207-208.

²³⁶ Com efeito, como salienta Alberto Xavier, “a análise do tema deve, obviamente, ser feita à luz do direito positivo de cada Estado envolvido. 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 em sentido diverso.” (XAVIER, 2005, p. 167).

De fato, sendo a tributação uma limitação ao direito fundamental da propriedade, expressamente garantido pelo art. 5º, XXII²³⁷, da Constituição, a arrecadação de tributos deve ser feita de maneira vinculada aos termos da legislação, garantia esta expressamente contemplada pelo art. 142 do CTN.²³⁸ Nesse sentido, pois, havendo, no entender do contribuinte, lesão ao seu direito de propriedade, com a arrecadação fora dos termos previstos pelo tratado, regularmente incorporado ao ordenamento jurídico do Estado contratante, a Constituição expressamente garante o irrestrito acesso ao Poder Judiciário, na forma preconizada pelo art. 5º, XXXV²³⁹ da Constituição.

Diz-se irrestrito acesso, pois, tratando-se de garantia individual do contribuinte, a este é conferido o direito de ter a sua demanda encaminhada ao Poder Judiciário de forma plena, tanto no que atine aos aspectos formais da instauração do procedimento amigável, como, igualmente, no que toca ao mérito da solução alcançada pelos Estados.

Vale lembrar, nesse esteio, que a solução sugerida pelo referido autor aplica-se, no âmbito interno, apenas às hipóteses de exercício de poder discricionário pela administração pública, isto é, mediante a análise da conveniência e da oportunidade pelo administrador, em consonância com o preceito da supremacia do interesse público e de sua indisponibilidade. A tributação, no entanto, como faz inferir a Carta Magna, e como estatui expressamente CTN, sem deixar dúvidas, é exercida em caráter vinculado, devendo obedecer, assim, aos critérios taxativamente previstos em lei, de tal sorte que não se pode pretender aplicar o modelo referido por Rocha à hipótese vertente.

Não obstante todo o exposto, não se pode olvidar, como inclusive será visto posteriormente, que o procedimento amigável em sentido estrito não garante a participação do contribuinte, sendo, ao contrário, procedimento de negociação entabulado apenas entre os Estados contratantes, de maneira que eventual solução alcançada, sem a possibilidade de contraditório, não pode ser vinculante ao contribuinte, sob pena de violação aos princípios da ampla defesa

²³⁷ “Art. 5º. [...] XXII - é garantido o direito de propriedade [...].”

²³⁸ “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.”

²³⁹ “Art. 5º. [...] XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito [...].”

e do contraditório, e, igualmente, do devido processo legal (*due process of law*) plasmado no art. 5º, incisos LIV²⁴⁰ e LV²⁴¹ da Constituição.

Por derradeiro, vale frisar que, muito embora o entendimento alcançado não seja vinculante ao contribuinte, seus termos devem ser levados em consideração pelo Judiciário, como elemento de interpretação dos tratados, na forma do Art. 31(3), “a” e “b”, da CVDT.²⁴²

3.4.4 Procedimento amigável e regras procedimentais para sua aplicação no âmbito interno

Consoante destaca Tôrres, e muito embora a própria OCDE recomende uma maior regulação interna do procedimento amigável para garantir sua maior eficácia, fato é que a norma preconizada pelo Art. 25 da CMOCDE e CMONU é autoaplicável, não demandando, para a sua aplicação, qualquer procedimento interno tendente à sua regulamentação.²⁴³

Com efeito, compulsando-se os termos dos artigos 25(1) e 25(2) verifica-se a presença dos requisitos mínimos para a aplicação da norma, a saber: (i) a legitimação ativa, conferida, via de regra, ao residente; (ii) a capitulação dos aspectos materiais que ensejam o acesso à via do procedimento amigável; (iii) a demarcação do prazo para o exercício do direito pelo contribuinte; (iv) o estabelecimento de seu caráter autônomo; bem como (v) a determinação da autoridade competente para realizar o juízo de admissibilidade da reclamação feita pelo contribuinte.

Em que pese à existência dos referidos parâmetros, que justificam a utilização imediata do mecanismo pelo contribuinte, e, igualmente, o caráter absolutamente informal conferido ao procedimento amigável, atribuindo ampla liberdade para as partes determinarem a melhor maneira de entabular a negociação, no entanto, seria recomendável às partes, visando a conferir maior efetividade ao recurso, dispor a respeito de regras mínimas procedimentais,

²⁴⁰ Cf. “Art. 5º. [...] LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal [...]”

²⁴¹ Cf. “Art. 5º. [...] LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes [...]”

²⁴² XAVIER, 2005, p. 1 68. Nesse mesmo sentido: RIBES RIBES, 2003, p. 401-402.

²⁴³ TÔRRES, 2001, p. 687. Também nesse sentido: SANTIAGO, 2006, p. 202.

especialmente com o intuito de informar os contribuintes sobre seus direitos e obrigações no âmbito do procedimento.

Em relação a esse aspecto, inclusive, a OCDE, por ocasião da análise e revisão dos mecanismos de solução de controvérsias disponíveis no âmbito dos acordos de bitributação, teve a ocasião de identificar, no bojo do MEMAP, a necessidade de elaboração de normas internas para conferir efetividade ao procedimento amigável (*Best Practice n. 4*), nas quais fossem previstas questões como as seguintes:

- (i) arrolamento dos documentos necessários para a sua instauração pelo contribuinte, inclusive a disponibilização de requerimento eletrônico (*Best Practice n. 6*);
- (ii) explicitação dos casos em que a demanda não seria considerada justificada por parte do Fisco, definindo prazos para resposta e notificação do contribuinte em eventual negativa (*Best Practice n. 12*), devidamente motivada;
- (iii) aumento da participação do contribuinte²⁴⁴, em especial em casos de maior complexidade técnica, prevendo-se, assim, explicações ou apresentações do contribuinte às autoridades competentes, que deverão atuar em regime de cooperação (*Best Practice n. 13 e 14*);
- (iv) previsão da elaboração de documentos por parte da autoridade competente que adotou o ato que levou à bitributação (*position papers*), explicitando as suas razões e permitindo maior conhecimento por parte do outro Estado (*Best Practice n. 15*);
- (v) previsão de um resumo da decisão no caso concreto e de seus fundamentos, que facilitará a análise do contribuinte, que poderá servir, inclusive, como parâmetro para casos substancialmente semelhantes (*Best Practice n. 17*);
- (vi) criação de prazos específicos para as autoridades se reportarem ao contribuinte, apresentarem manifestações e, principalmente, findarem as negociações, após o

²⁴⁴ Cf. ALTMAN, Zvi Daniel. **Dispute Resolution under Tax Treaties**. Amsterdam: IBFD, 2006. p. 420-421.

que poder-se-ia imaginar o início da arbitragem, como será isto posteriormente (*Best Practices n. 17 e 18*);

- (vii) criação de regras para interação entre o procedimento amigável e os demais remédios internos, prevendo-se, por exemplo, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário²⁴⁵ (*Best Practice n. 21*) com o pedido de instauração do MAP (alterando-se, portanto, o art. 151 do CTN), bem como prevendo-se a necessidade/possibilidade de suspensão do curso de demandas até o final julgamento do procedimento amigável, suspendendo-se, de igual modo, o prazo eventualmente previsto pelos tratados brasileiros para implementação da decisão a que, eventualmente, chegarem as autoridades competentes;
- (viii) estruturação e determinação do órgão competente para apreciar questões atinentes ao procedimento amigável (*Best Practice n. 22*), que possua a *expertise* necessária para a função, entre outras modificações que possam parecer pertinentes.

Como base para regulação dos procedimentos inerentes ao mecanismo, poder-se-ia adotar os prazos preconizados no MEMAP (Anexo 1), o que permitiria uma maior interação entre o MAP e a própria arbitragem como mecanismo suplementar à resolução de disputas, eis que os prazos seriam condizentes com uma proposta de arbitragem no período de dois anos.

3.5 Deficiências do instituto na solução efetiva de controvérsias nos acordos de bitributação e formas para sua mitigação

O Art. 25 da CMOCDE (e também da ONU), conquanto, no entender desta própria organização²⁴⁶ constitua, em geral, um mecanismo efetivo e eficiente para a resolução das

²⁴⁵ Este, aliás, o modelo adotado pelos Estados Unidos em seu modelo de convenção. Confira-se: *Article 25. Mutual Agreement Procedure. 1. 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 or other procedural limitations in the domestic law of the Contracting States. Assessment and collection procedures shall be suspended during the period that any mutual agreement proceeding is pending.*”

²⁴⁶ Antes da incorporação da arbitragem ao modelo da OCDE, foram disponibilizados os seguintes documentos pela referida organização: OECD, 2006; OECD, 2007a.

controvérsias suscitadas no âmbito internacional, comporta diversas deficiências, que precisam ser corretamente ajustadas para que se aumente a segurança jurídica dos contribuintes afetados.

A doutrina internacional, nesse sentido, representada pelo escólio de Aurora Ribes Ribes²⁴⁷, e Fernando Serrano Antón,²⁴⁸ enumera, como causas da insuficiência do instituto, (i) a inexistência de obrigação para que as partes cheguem a um acordo²⁴⁹; (ii) ausência de qualquer prazo para a composição do litígio, tornando-o excessivamente lento; (iii) a falta de uniformização a respeito da publicação do acordo adotado para o caso concreto; (iv) inexistência de meios aptos que garantam a execução do acordo adotado; (v) escassa informação sobre o seu funcionamento e desinteresse dos Estados na celebração de acordos.

Além dos aspectos salientados pela autora, acrescenta-se aquele oportunamente apontado por Werninger²⁵⁰, isto é, que o referido mecanismo, atendendo aos interesses do contribuinte, sequer permite a sua efetiva participação, sendo inclusive utilizado, por vezes, não de maneira individualizada, mas no bojo de uma negociação ampla, como salienta Zuger, nos chamados casos de *package deals* e *horse trading*.²⁵¹

Consoante sumariamente aduzido, pois, o procedimento amigável, adotado isoladamente por boa parte dos acordos celebrados pelo Brasil no âmbito internacional, constitui técnica limitada para a solução de conflitos, sendo digno de menção, por oportuno, que, no caso brasileiro, não se tem notícia de qualquer utilização de referido mecanismo para solução de controvérsias surgidas com os demais Estados²⁵², o que vem certamente contribuindo não apenas para diversas violações ao texto dos acordos internacionais, como, também, para a

²⁴⁷ RIBES RIBES, 2003, p. 403-406.

²⁴⁸ SERRANO ANTÓN, Fernando. La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado. **Crónica Tributaria**, n. 114, p. 167-168, 2005.

²⁴⁹ Cf. ENGLISH, 2008, p. 567.

²⁵⁰ Cf. WERNINGER, Patrick. The Role of Arbitration in Resolving Qualification Conflicts under Tax Treaties. In: BURGSTALLER, Eva; HASLINGER, Katharina (Ed.). **Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law**. Viena: Linde, 2007. p. 352).

²⁵¹ ZÜGER, 2001a, p. 6.

²⁵² SCHOUERI, 2009, p. 309.

denúncia de determinados tratados, como ocorrido com relação ao acordo celebrado com a Alemanha.²⁵³

Ainda no que atine à questão sob a ótica brasileira, deve-se citar o recente precedente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais envolvendo o contribuinte Nobuo Naya, versando a respeito de conflito de imposições tributárias ocasionadas pela dupla residência do contribuinte, no qual este acabou sendo tributado no Japão e no Brasil, na medida em que não existe qualquer mecanismo para instauração do procedimento amigável tendente à aferição das chamadas *tie-breaker rules*, disponíveis para a aferição de sua residência para fins do Acordo Brasil – Japão.²⁵⁴

Nesse sentido, pois, não restam dúvidas de que o procedimento amigável, por si só, não vem sendo suficiente para a solução de contendas surgidas, em especial, na interpretação e aplicação dos acordos de bitributação, o que conduz à conclusão de que se faz mister, mormente no caso nacional, uma revisão do modelo até então proposto para que se possa garantir, com maior eficácia²⁵⁵, a segurança jurídica almejada no plano internacional.²⁵⁶

Em relação a esse ponto, aliás, entende-se, tal como adiantado no item anterior, que se faz necessária a regulação do instituto no Brasil, primeiramente, a partir da adoção das *melhores práticas* contempladas no MEMAP, principalmente, viabilizando, assim, a mitigação ou eliminação de diversas deficiências apontadas ao instituto; na medida em que (i) aumenta a participação do contribuinte e a sua interação com o procedimento, (ii) regula os prazos, criando, inclusive, um limite para a definição do caso por meio do procedimento amigável (em geral de dois anos); (iii) permite maior informação aos Estados e ao próprio contribuinte; (iv) proporciona uma análise de cada caso especificamente, e não em uma negociação ampla entre os Estados, enfim, uma gama de alterações necessárias à eficácia do instituto.

²⁵³ Cf. ROTHMANN, Gerd W. A denúncia do acordo de Bitributação Brasil-Alemanha e suas consequências. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2005. v. 9. p. 147-148.

²⁵⁴ CARF, Segunda Seção, Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara, Acórdão n. 2101-00.858, relator Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, sessão de 21.10.2010.

²⁵⁵ A doutrina diverge a respeito da eficácia do procedimento amigável, sob o ponto de vista do ordenamento jurídico brasileiro. Contrariamente à sua eficácia no Brasil, notadamente em virtude da aplicação do princípio da legalidade, vide: BELLAN, 2005a, p. 661-662.

²⁵⁶ Uma das finalidades essenciais dos acordos de bitributação, para Rocha, seria justamente a garantia da segurança jurídica. ROCHA, 2008a, p. 49.

De toda sorte, como o mecanismo, ainda que aperfeiçoado, não garante a solução da controvérsia ao fim e ao cabo das negociações, ainda assim far-se-ia necessária a sua complementação com outros mecanismos mais efetivos que permitissem a solução da controvérsia, dentre os quais (i) a conciliação ou mediação, apontada por Tillinghast como opção viável, principalmente, em conjunto com o procedimento amigável, aumentando as chances de acordo entre as partes ao longo do processo²⁵⁷; (ii) a arbitragem, mandatária ou voluntária como etapa suplementar ao MAP, ou mesmo outras vias, como a submissão necessária do caso à Corte Europeia de Justiça (Acordo Áustria – Alemanha²⁵⁸) ou à CIJ (Acordo Alemanha – Suécia²⁵⁹), ou criação de tribunais internacionais para a solução de conflitos interpretativos.²⁶⁰

Em relação ao exposto, destaca-se que será abordada, com maior vagar, a possibilidade de suplementação do procedimento amigável com a inclusão de uma cláusula arbitral mandatária (*two-step approach*), o que será objeto dos próximos capítulos deste trabalho.

²⁵⁷ TILLINGHAST, David R. Issues in the implementation of the arbitration of disputes arising under Income Tax Treaties. **Bulletin - Tax Treaty Monitor**, Amsterdam, n. 56, p. 95, mar. 2002.

²⁵⁸ HOFBAUER, Ines. Settlement of Disputes in Austrian Tax Treaty Law. In: ZÜGER, Mario; LANG, Michael (Ed.). **Settlement of Disputes in Tax Treaty Law**. Viena: Linde, 2002. p. 74; BASLER, Johannes. Settlement of disputes in German Tax Treaty Law. In: ZÜGER, Mario; LANG, Michael (Ed.). **Settlement of Disputes in Tax Treaty Law**. Viena: Linde, 2002. p. 258.

²⁵⁹ ZÜGER, Mario. Settlement of disputes in Tax Treaty Law: general report. In: ZÜGER, Mario; LANG, Michael (Ed.). **Settlement of Disputes in Tax Treaty Law**. Viena: Linde, 2002. p. 39.

²⁶⁰ A esse respeito, *vide*, entre outros: ROCHA, 2008b, p. 217; SANTIAGO, 2006, p. 236; ZÜGER, op. cit., p. 38.

4 A ARBITRAGEM NOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO. EVOLUÇÃO DO TEMA E ANÁLISE DA EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

4.1 Aspectos gerais

Antes de ingressar no tema da arbitragem voltada para a solução de controvérsias no campo dos acordos de bitributação, cabe notar que, como lembra Werninger²⁶¹, a arbitragem internacional envolvendo entidades governamentais, entre si ou entre estas e particulares, representou, e ainda representa, importante instrumento de resolução de controvérsias em diversas áreas do Direito, destacando-se as realizadas no âmbito da OMC²⁶², NAFTA²⁶³, Centro Internacional de Solução de Disputas sobre Investimentos (ICSID)²⁶⁴ e, inclusive, no Mercosul.²⁶⁵

De uma maneira geral, a arbitragem, no contexto internacional, é reconhecida como um mecanismo de solução de desavenças surgidas entre sujeitos internacionais, nos quais se confere a um terceiro, alheio à controvérsia, a competência para adotar, por meio de um

²⁶¹ WERNINGER, 2007, p. 353.

²⁶² Cf. LAFER, Celso. O sistema de solução de controvérsias da Organização Mundial do Comércio. In: CASELLA, Paulo Borba; MERCADANTE, Araminta de Azevedo (Coord.). **Guerra comercial ou integração mundial pelo comércio: a OMC e o Brasil**. São Paulo: LTr, 1998. p. 747; JUNQUEIRA, Carla. Regras processuais e procedimentais do órgão de solução de controvérsias da OMC. In: LIMA, Maria Lúcia L. M. Padua; ROSENBERG, Barbara. **O Brasil e o contencioso na OMC**. São Paulo: Saraiva, 2009. t. 2.; BAPTISTA, Luiz Olavo. O Direito é História: alocação de abertura da Conferência do Instituto de Direito do Comércio Internacional e Desenvolvimento, em São Paulo. In: BAPTISTA, Luiz Olavo; CELLI JUNIOR, Umberto; YANOVICH, Alan (Coord.). **Dez anos de OMC: uma análise do sistema de solução de controvérsias e perspectivas**. São Paulo: Aduaneiras, 2007. p. 17; CRETELLA NETO, José. Arbitragem internacional: o significado peculiar do instituto no contexto do mecanismo de solução de controvérsias da Organização Mundial do Comércio. **Revista de Direito Internacional e Econômico**, São Paulo, n. 9, p. 26, out./dez. 2004; KARNAS, Vera Serman. Arbitragem para determinação do nível de suspensão de concessões e outras obrigações e/ou do valor das contramedidas apropriadas em caso de não implementação das decisões e recomendações do OSC. In: LIMA, Maria Lúcia L. M. Padua; ROSENBERG, Barbara. **O Brasil e o contencioso na OMC**. São Paulo: Saraiva, 2009. t. 2. p. 229.

²⁶³ Cf. PARK, William W. Arbitration and Tax Measures in North America. In: LANG, Michael; ZÜGER, Mario. **Settlement of Disputes in Tax Treaty Law**. London: Kluwer Law International; Wien: Linde Verlag Wien, 2002a. p. 565-578.

²⁶⁴ A este respeito, confira-se a obra do Professor Titular de Direito Internacional da Universidade de São Paulo: COSTA, José Augusto Fontoura. **Direito Internacional do Investimento Estrangeiro**. Curitiba: Juruá, 2010. p. 203 et seq.

²⁶⁵ Cf. PIMENTEL, Luiz Otávio. O Protocolo de Olivos e a arbitragem como mecanismo de solução de controvérsias no Mercosul. **Revista Brasileira de Arbitragem**, Porto Alegre, n. 13, p. 31-70, jan./mar. 2007; PIRES, Alice Catarina de Souza et al. **Soluções de Controvérsias no MERCOSUL**. São Paulo: LTr, 1998; SOARES, Guido Santiago. Arbitragem no contexto regional: MERCOSUL. **Revista Brasileira de Arbitragem**, Porto Alegre, n. 0, p. 91-103, jul./out. 2003.

procedimento contraditório, uma decisão que ponha fim ao litígio, fundamentada em Direito e de obrigatória observância pelas partes.²⁶⁶

Demonstra Ribes Ribes, nesse contexto, que a adoção da arbitragem no âmbito internacional surgiu juntamente com o desenvolvimento do Direito Internacional Moderno, destacando, nesse esteio, a relevância da Conferência de Paz de Haia, que veio a aprovar, em 1899, uma específica Convenção sobre a solução pacífica de controvérsias baseada no sistema arbitral²⁶⁷, posteriormente revisada na Segunda Conferência de Paz de Haia, realizada em 1907.

Nesse contexto, igualmente, cabe destacar a relevância que passou a assumir diversas arbitragens havidas entre Estados e particulares, especialmente no que atine aos investimentos estrangeiros, surgindo como primeiro caso de que se tem notícia uma disputa envolvendo a URSS e *Lena Goldfields*, investidora estrangeira que explorava recursos naturais deste país, cujo laudo arbitral foi proferido em 1930.²⁶⁸

Também de grande relevância, nesse contexto, os famigerados casos líbios, de nacionalização das companhias *British Petroleum Lybia*, *Tapoco/Cal Asiatic Inc.*(subsidiária da *Texaco Standart Oil of California*) e *Lybia American Oil Company* (Liamco), todos estes casos submetidos à arbitragem internacional.²⁶⁹

Além dos aspectos suscitados, não se pode olvidar, no plano internacional, da incomensurável contribuição, como lembra Ribes Ribes, da Convenção sobre a Solução de Controvérsias Relativas a Investimentos entre Estados e Nacionais de Outros Estados (Convenção de Washington), celebrada em 1965, e da instauração de um tribunal arbitral de reclamações entre Irã e Estados Unidos. A esses acontecimentos históricos acrescenta-se, ainda, a celebração da Convenção de Nova Iorque de 1958, apenas incorporada em definitivo pelo Brasil por meio do Decreto 4.311/2002, aplicável à execução dos laudos arbitrais estrangeiros e, por fim, as regras da UNCITRAL²⁷⁰ a respeito da arbitragem.²⁷¹

²⁶⁶ RIBES RIBES, 2003, p. 419.

²⁶⁷ Ibid., p. 419.

²⁶⁸ COSTA, 2010, p. 183.

²⁶⁹ Ibid., p. 193.

²⁷⁰ Commission that formulates and regulates international trade in cooperation with the World Trade Organisation – UNCITRAL.

²⁷¹ COSTA, 2010, p. 200.

No campo dos acordos de bitributação, por sua vez, extrai-se da lição de Züger que a utilização da arbitragem tomou corpo, pela primeira vez, após um relatório divulgado pelo Comitê de Assuntos Fiscais da Liga das Nações, em 1920, que incluíam o procedimento arbitral como mecanismo de solução de litígios nos artigos 17 a 21²⁷², proposta esta que, segundo indica, apenas teria sido incorporada nos acordos entre Grã-Bretanha e Irlanda (1926) e entre Tchecoslováquia e Romênia (1934).

O tema, após a pequena experiência inicial verificada no início do Século XX, retomaria por ocasião da Associação Mundial dos Advogados (*World Association of Lawyers*), que teria a ocasião de debater as formas e meios necessários ao aperfeiçoamento dos mecanismos de solução de disputas no âmbito tributário, havendo sérios debates à época do Congresso de Madri, organizado pela associação em 1979, no qual foram discutidas as ideias embrionárias de inserção da arbitragem nos acordos de bitributação, principalmente, formuladas por Gustaf Lindencrona e Nills Matsson, posteriormente formalizadas no trabalho intitulado *Arbitration in Taxation*, publicado em 1982.²⁷³

A questão também viria a ser abordada pela Câmara de Comércio Internacional (CCI), importante organismo responsável pela condução de arbitragens institucionais com sede em Paris, que veio a manifestar publicamente a respeito da introdução de convenções arbitrais nos acordos de bitributação em 1984²⁷⁴, e também em 3 de maio de 2000²⁷⁵, ocasião em que veio a reiterar o seu posicionamento. A própria OCDE acabou tratando a respeito do assunto, de forma mais incisiva, por ocasião da elaboração do seu relatório sobre preços de transferência, também em 1984.

Na esteira da discussão institucional verificada ao longo dos anos, diversos países também tiveram a ocasião de inserir as convenções arbitrais como parte relevante na política de negociação dos respectivos acordos de bitributação. Inseridos no rol desses países, pode-se

²⁷² ZÜGER, 2001a, p. 1.

²⁷³ LINDENCRONA, Gustaf. Recent development of Tax Treaty Arbitration. In: International Fiscal Association Congress, 47th. **Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration**. Netherlands: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1994. p. 4.

²⁷⁴ Análise específica a respeito das recomendações da CCI pode ser encontrada no seguinte artigo: ZÜGER, Mario. ICC proposes arbitration in International Tax Matters. **European Taxation**, Amsterdam, v. 41, n. 6, p. 221-224, jun. 2001b.

²⁷⁵ Vide: INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE (ICC). **Arbitration in International Tax Matters**. 3 May 2000. Disponível em: <<http://www.iccwbo.org/Data/Policies/2000/Arbitration-in-international-tax-matters/>>. Acesso em: 20 maio 2013.

mencionar, especialmente, os Estados Unidos da América, Holanda, Canadá, México, Kazaquistão e alguns poucos acordos celebrados pela Alemanha (Alemanha-França e Alemanha-Suécia)²⁷⁶, totalizando em torno de 50 tratados prevendo a arbitragem no ano de 2002.²⁷⁷

Em virtude de tais acordos internacionais, portanto, era possível a submissão de quaisquer casos derivados da interpretação/aplicação do acordo de bitributação, incluindo-se aí não apenas as discussões jurídicas eventualmente existentes, mas, também, as questões de fato controvertidas que influenciavam a aplicação da convenção internacional, ou que pudessem levar a uma tributação em desacordo com as regras previstas pelo tratado.

Obviamente, não se pode deixar de citar algumas exceções à referida regra, na medida em que determinados tratados podem prever a arbitragem apenas para litígios específicos, como seria a hipótese do Acordo México-Luxemburgo, relativo às disputas sobre preços de transferência (Art. 9º)²⁷⁸, ou mesmo recusá-la em casos de se considerar matéria de política fiscal ou relativa à legislação doméstica de cada país, cláusula esta muito comum em acordos firmados pelos Estados Unidos.

As convenções arbitrais celebradas nos acordos de bitributação nesse primeiro momento, contudo, ao contrário da proposta hoje existente e discutida em painéis internacionais e já inserida na CMOCD, adiante discutida com mais vagar, não determinavam a submissão

²⁷⁶ Cf. ZÜGER, 2001a, p. 1-2.

²⁷⁷ Nesse sentido, cumpre trazer à baila breve excerto do texto de Mario Züger, *verbis*: “According to the *IBFD Treaty Database issued in March 2002*, there are about 50 bilateral tax treaties that provide for arbitration at present. The Netherlands has concluded arbitration clauses with Armenia, Canada, Croatia, Egypt, Estonia, Iceland, Kazakhstan, Kuwait, Latvia, Lithuania, Macedonia, Moldavia, Russia, Ukraine, the United States, Venezuela and Uzbekistan. Furthermore, the United States has concluded such provisions in its tax treaties with Canada, France, Germany, Ireland, Italy, Kazakhstan, Mexico and Switzerland. Canada has negotiated arbitration provisions with Chile, Ecuador, France, Germany, Iceland, Kazakhstan, Peru and South Africa; Mexico with Chile, Ireland, Israel, Luxembourg, Singapore, Venezuela and the United Kingdom. Arbitration clauses can also be found in Kazakhstan’s tax treaties with France, Italy, Pakistan and Switzerland; in Germany’s tax treaties with France and Sweden; and in the Azerbaijan–Austria, Chile–Poland, Chile–Ecuador, Ireland–Israel and Italy–Lebanon tax treaties. It is uncertain if the general arbitration provision of the oil agreement between Australia and Indonesia also covers the tax treaty annexed to the oil agreement because this tax treaty contains only the traditional mutual agreement procedure article, without referring to arbitration.” (Cf. *Ibid.* p. 2.).

²⁷⁸ Confirma-se: “Art. 25. [...] 4. Si cualquier dificultad no puede ser resuelta por las autoridades competentes de los Estados Contratantes de conformidad con lo establecido en los párrafos anteriores del presente Artículo, el caso podrá, si ambas autoridades competentes y el contribuyente así lo acuerdan, ser sometido a un arbitraje siempre y cuando el contribuyente acepte por escrito estar obligado por la decisión tomada en dicho arbitraje.” (Disponível em: <ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/legislacion04/luxemburgo.pdf>. Acesso em: 20 maio 2013).

mandatória ou obrigatória da controvérsia à arbitragem nos casos em que a negociação entre os Estados não fosse suficiente à solução amigável da controvérsia.

Na realidade, as convenções arbitrais até então existentes tinham por inspiração a prática norte-americana, em especial com base em cláusula inserida no acordo internacional celebrado entre os Estados Unidos da América e o México²⁷⁹, cuja utilização exigia, além da impossibilidade de solução amigável da controvérsia, um consenso prévio entre ambos os Estados e o próprio particular²⁸⁰, em um modelo que se poderia associar ao compromisso arbitral.²⁸¹

Após esse momento inicial, marcado por convenções arbitrais baseadas, especialmente, na redação do Acordo EUA-México, o cenário vem se alterando, principalmente a partir da celebração da Convenção 90/436/EEC (1990), doravante denominada Convenção Europeia de Arbitragem (EEC), passando-se a optar, cada vez mais, pela negociação de convenções arbitrais de caráter mandatório, isto é, cuja submissão não mais se faz opcional após o decurso de determinado prazo estipulado para a solução amigável da controvérsia.

Considerando esse cenário de avanço da discussão a respeito da arbitragem nos acordos de bitributação, e trazendo para este campo o sucesso reconhecido do mecanismo em outras searas jurídicas, como antes visto, pretende-se tratar, nos itens seguintes: (i) o papel das arbitragens voluntárias (na forma de compromissos arbitrais) no âmbito dos tratados para evitar a dupla tributação; (ii) as diferentes propostas de inclusão de cláusulas arbitrais por organismos internacionais, e (iii) a experiência internacional acerca do tema.

²⁷⁹ Confira-se: “*If any difficulty or doubt arising as to the interpretation or application of this Convention cannot be resolved by the competent authorities pursuant to the previous paragraphs of this Article, the case may, if both competent authorities and taxpayer(s) agree, be submitted for arbitration, provided that taxpayer agrees in writing to be bound in a particular case shall be binding on both States with respect to that case. The procedures shall be established between the States by notes to be exchanged through diplomatic channels. The provisions of this paragraph shall have effect after the States have so agreed through the exchange of the diplomatic notes.*” (Cf. ZÜGER, 2001a, p. 2).

²⁸⁰ A este respeito, consoante aduz Weninger, muito embora as cláusulas arbitrais nos tratados existentes à época não fossem homogêneas, ressalta que teriam elas em comum o fato de não estipularem um procedimento amigável compulsório (*binding arbitration*). (WERNINGER, 2007, p. 354). Também nesse sentido, *vide*: PATE, 2007, p. 580.

²⁸¹ De acordo com o disposto pelo art. 9º da Lei n.º 9.307/96, “*O compromisso arbitral é a convenção através da qual as partes submetem um litígio à arbitragem de uma ou mais pessoas, podendo ser judicial ou extrajudicial.*” Em outras palavras, a referida convenção arbitral, diferentemente da cláusula compromissória, caracteriza-se por ser a submissão de determinado conflito específico à arbitragem.

Em seguida, após traçar esse panorama, mover-se-á ao estudo das discussões processuais e procedimentais surgidas em relação à execução e efetividade da convenção arbitral.

4.2 Arbitragem voluntária no âmbito dos acordos de bitributação

Como verberado anteriormente, o surgimento das cláusulas que introduziram o mecanismo da arbitragem nos acordos de bitributação, em passado recente, tomaram a forma de verdadeiros compromissos arbitrais, caracterizando-se, destarte, pela mera possibilidade de deslinde de controvérsias pelo referido mecanismo nas hipóteses de insucesso do procedimento amigável²⁸², desde que haja consentimento dos Estados envolvidos, bem como inequívoca aceitação do método pelo contribuinte interessado.

É de se dizer, de acordo com as referidas cláusulas, não haveria prerrogativa dos Estados Contratantes, ou mesmo direito subjetivo do contribuinte, no sentido de incitar o início da arbitragem independentemente do interesse da parte *ex adversa*, ainda que não tenham sido os Estados capazes de solucionar a disputa de forma amigável.

Essa espécie de convenção arbitral, baseada no consenso entre as autoridades competentes e o contribuinte, consiste no que a doutrina internacional designou arbitragem opcional (*optional arbitration*) ou de convenção arbitral pós-disputa (*post-dispute arbitration*), cuja sentença apenas será obrigatória e vinculante se as partes tiverem o interesse inequívoco de submeter o conflito específico ao citado mecanismo de solução de disputas.²⁸³

Esse modelo de convenção de arbitragem voluntária foi (e ainda é, em alguns casos) adotado na negociação de acordos contra a bitributação celebrados (*i*) pelos Estados Unidos, muito embora não houvesse inclusão explícita no modelo de negociação de tratados

²⁸² ZÜGER, 2001a, p. 3.

²⁸³ ZÜGER, 2001b, p. 22.

norte-americanos²⁸⁴, (ii) parcialmente pela Holanda²⁸⁵, política esta posteriormente modificada pela preferência por uma convenção prevendo arbitragem compulsória²⁸⁶, (iii) pela Alemanha, com a ressalva de que, em geral, não há a necessidade de anuência do contribuinte²⁸⁷, (iv) pela Itália em determinados acordos (v.g. Acordo Itália-EUA e Itália-Kazaquistão)²⁸⁸, entre outros países.

Nesse esteio, portanto, ainda que seja corriqueira a inclusão de prazos para a solução do conflito pelo procedimento amigável, em acordos de bitributação, nem mesmo o seu descumprimento seria suficiente para ensejar a submissão obrigatória do litígio à arbitragem, na medida em que absolutamente desprovidos de coercitividade²⁸⁹. Significa dizer, portanto, que tais balizas temporais, ainda que existentes, servem apenas de norte às Administrações Públicas, não podendo ser imposto o seu estrito cumprimento, seja por parte do contribuinte, seja por parte de algum dos Estados, configurando-se, destarte, autênticos *prazos impróprios*, no jargão processual pátrio.

É preciso destacar, contudo, que nem sempre as cláusulas se apresentam redigidas de forma a exigir o expreso consentimento de ambos os Estados e do contribuinte.

Na realidade, muito embora tenha se desenvolvido, em um primeiro momento, um padrão de cláusula semelhante à existente no acordo EUA-México, cumpre observar que existem algumas exceções dignas de nota, podendo-se destacar, neste sentido, alguns tratados

²⁸⁴ Um comparativo entre o modelo norte-americano e a CMOCDE, especialmente no tocante ao art. 25, referente aos mecanismos de solução de controvérsias, pode ser conferido na seguinte obra: TITLE, Martin B.; AVI-YONAH, Reuven S. **The integrated 2006 United States Model Income Tax Treaty**, revised edition. U.S.: Vanderplas Publishing: Tax Law Series 3, 2008. p. 219-230.

²⁸⁵ Este país adotou, muito embora não o tenha previsto entre as suas políticas de negociação de convenções, diversas cláusulas de arbitragem, algumas das quais exigiam o consentimento de todos os envolvidos (EUA, Islândia e Kazaquistão), outras exigindo apenas o consentimento dos Estados envolvidos (Croácia, Ucrânia, Canadá, Venezuela e Rússia). Outras, ainda, prevendo a sua instauração com base no interesse de apenas um dos Estados (Egito, Lituânia, Latvia, Estônia, Macedônia e Moldávia). (VELTHUIZEN, Erik. Settlement of Disputes in Dutch Tax Treaty Law. In: ZÜGER, Mario; LANG, Michael (Ed.). **Settlement of Disputes in Tax Treaty Law**, Viena: Linde, 2002. p. 174-175).

²⁸⁶ Em fevereiro de 2011, o Secretário de Finanças holandês elaborou memorando definindo as políticas do Estado na negociação de tratados para evitar a dupla tributação. A esse respeito, vide: VAN DEN BERG, Jean-Paul; VROLIJK, Johan. Highlights of the new Dutch Tax Treaty Policy. **Tax Notes International**, Amsterdam, v. 62, n. 9, p. 727, may 2011.

²⁸⁷ BASLER, 2002, p. 253-254.

²⁸⁸ Ressalte-se, no entanto, que o número de acordos internacionais celebrados pela Itália contendo a arbitragem não permite concluir que o referido país incluisse em sua política de negociação de acordos a citada convenção arbitral. Vide: PISTONE, Pasquale. Settlement of Disputes in Italian Tax Treaty Law. In: ZUGER, Mario; LANG, Michael (Ed.). **Settlement of Disputes in Tax Treaty Law**, Viena: Linde, 2002a. p. 253-254.

²⁸⁹ ZÜGER, 2001b, p. 22.

celebrados pela Holanda (v.g. Egito²⁹⁰, Macedônia e Moldávia), nos quais ambos os Estados podem requerer a instauração da arbitragem, independentemente do consentimento do outro Estado, hipóteses em que, findo determinado prazo para negociação (caso existente), seria cabível a instauração da arbitragem²⁹¹, ou mesmo as hipóteses, não raras, em que a submissão do caso à arbitragem não exige qualquer consentimento por parte do contribuinte, podendo até mesmo ser instaurada contra a sua vontade.²⁹²

Em linhas gerais, a referência à arbitragem voluntária nos acordos de bitributação, como anota Ribes Ribes²⁹³, tem como características comuns, posteriormente retomadas na análise específica do modelo de arbitragem compulsória, na maioria dos casos, as seguintes:

- (i) é suplementar ao procedimento amigável²⁹⁴, sendo apenas possível o recurso à arbitragem quando esgotadas as possibilidades de resolução pela negociação direta entre os Estados envolvidos (*two-step approach*);
- (ii) trata-se de arbitragem instituída *ad hoc* pelos Estados Contratantes²⁹⁵, com o estabelecimento de regras e procedimentos pelas partes para cada caso específico;
- (iii) havendo ou não a previsão convencional de prazo máximo no acordo de bitributação para o término do procedimento amigável, não há qualquer prerrogativa dos Estados ou direito subjetivo do contribuinte a forçar o início da

²⁹⁰ No acordo Holanda-Egito, aliás, há a expressa previsão de prazo de cinco anos para o término do procedimento amigável, contado do período em que instaurado, de modo que, nestas hipóteses, a inexistência de solução da controvérsia específica no prazo preconizado na convenção conferiria a prerrogativa a um dos Estados de exigir a submissão do conflito à arbitragem.

²⁹¹ ZÜGER, 2001a, p. 4.

²⁹² A esse respeito, ZÜGER cita os seguintes acordos de bitributação: celebrados pelo Canadá com Chile, França, África do Sul, Holanda e Alemanha, os celebrados pela Holanda com Rússia, Armênia e Venezuela, e os acordos Chile-Ecuador, Chile-México, Chile-Polônia e França-Alemanha. (Ibid., p. 4).

²⁹³ RIBES RIBES, 2003, p. 429-432.

²⁹⁴ De uma forma unânime, os Estados reconhecem a eficácia do procedimento amigável, optando por inserir uma cláusula arbitral apenas nos casos em que o primeiro mecanismo não seja suficiente para solucionar o caso específico.

²⁹⁵ Não se descarta, contudo, a possibilidade de utilização de uma arbitragem institucional, com maior infraestrutura, regras preestabelecidas, árbitros capacitados, entre outras vantagens. (LINDENCRONA, 1994, p. 6).

arbitragem²⁹⁶, o que acaba gerando, segundo afirma Serrano Antón, pouca ou nenhuma estimativa a respeito do término das tratativas entre os Estados²⁹⁷;

- (iv) exige, para que se dê início ao procedimento, o consenso expresso e por escrito do contribuinte²⁹⁸, indicando o compromisso de aceitar a decisão final proferida pelo painel arbitral;
- (v) a solução final deverá ser adotada por um painel arbitral, composto por três árbitros²⁹⁹, cada um escolhido por um dos Estados Contratantes e o último, designado presidente, a ser escolhido de comum acordo pelos árbitros designados pelos países;³⁰⁰
- (vi) não há menção, salvo algumas exceções em que se estabelece o direito de ser ouvido e apresentar conclusões por escrito³⁰¹, à forma de participação do contribuinte no curso da arbitragem;
- (vii) os gastos, regra geral, deverão ser suportados por cada Estado em relação aos membros por eles designados, bem como os custos relativos à respectiva atuação ante o painel arbitral, devendo os demais gastos serem repartidos, equitativamente, entre os Estados envolvidos, salvo previsão em sentido contrário;

²⁹⁶ Deve-se notar, no entanto, que a legislação interna de cada Estado poderá prever hipóteses em que o residente ou nacional poderá requerer a proteção diplomática conferida pelo ente aos seus cidadãos, o que poderia ensejar a imposição interna de negociação por parte do Estado de forma que solucione a controvérsia e, até mesmo, a possibilidade de exigir-se o início do procedimento amigável. (ZÜGER, 2002, p. 33). De todo modo, não havendo consenso entre os Estados quando tal seja exigido para o início da arbitragem, a submissão do conflito ao referido mecanismo de solução de disputas exigiria, também, a aceitação da arbitragem pelo outro Estado Contratante. Casos deste jaez podem ser observados, por exemplo, a partir da legislação austríaca, que admite a possibilidade de questionamento da negativa do Estado em negociar (expressa ou tacitamente) perante a Corte Suprema, que poderá examinar as razões da negativa ou mesmo sugerir (não obrigar) o Ministro de Finanças a iniciar o procedimento amigável ou mesmo submeter a demanda à arbitragem. (HOFBAUER, 2002, p. 77).

²⁹⁷ SERRANO ANTÓN, Ferrano. El arbitraje tributario en el Derecho Internacional Tributario: su desarrollo en el marco del procedimiento amistoso. In: TÓRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. v. 6. p. 157.

²⁹⁸ Como lembra Züger, o termo contribuinte (*taxpayer*) se refere àquele que instaurou o procedimento amigável, na forma prevista pelo art. 25(1), que poderá ser o residente em um dos Estados Contratantes, ou o seu nacional, caso se esteja a tratar de violação decorrente do princípio da não discriminação. (ZÜGER, 2001a, p. 25).

²⁹⁹ Alguns países adotam prática distinta, como, por exemplo, a Áustria, que prevê a constituição de cinco árbitros, dois sendo representantes de cada Administração Pública e outros três independentes, escolhidos a partir de uma lista de dez árbitros instituída pelos Estados (cada um apontando cinco especialistas). *Vide*: (HOFBAUER, 2002, p. 78).

³⁰⁰ Como se percebe, portanto, as convenções arbitrais não admitem a indicação de árbitros por parte do contribuinte.

³⁰¹ Algumas exceções são mencionadas por Züger, mais precisamente em relação à troca de notas relativas aos acordos EUA-México, EUA-Alemanha, Alemanha-Suécia e França-Alemanha. (ZÜGER, 2001b, p.22).

(viii) a sentença arbitral não possui, via de regra, previsão específica para ser exarada, vinculando os Estados³⁰² e o contribuinte em relação, apenas, ao caso específico submetido à jurisdição do painel de árbitros, devendo ser fundamentada nas regras dos tratados específicos, interpretadas de acordo com as regras e princípios aplicáveis no âmbito do Direito Internacional Público³⁰³, inclusive com base na CVDT³⁰⁴, sendo vedada a remissão à equidade.

De uma forma geral, portanto, a inserção da arbitragem dos acordos de bitributação, mesmo no formato embrionário e ainda hoje utilizado da arbitragem voluntária, sempre foi realizada como mecanismo suplementar ao procedimento amigável, para incentivar o mútuo acordo entre as partes, de modo a permitir uma maior uniformização da interpretação e aplicação dos acordos de bitributação, e não substituí-lo por outro mecanismo de solução de litígios.

Do modo em que a convenção arbitral foi concebida, no entanto, exigindo-se o mútuo consentimento dos Estados envolvidos e do contribuinte, quer parecer que tal objetivo não vem sendo alcançado.

Justamente por esse motivo, aliás, o referido mecanismo teve pequena ou quase nenhuma contribuição para o incremento da segurança jurídica dos contribuintes, bem como para a resolução dos conflitos havidos no âmbito dos acordos de bitributação. De fato, o modelo de arbitragem então proposto, conforme redação anteriormente vigente, ao impor a necessidade de acordo entre todos os envolvidos para submeter determinado litígio à arbitragem, permite, como lembra Blaz Pate, ao Estado que tenha efetivamente infringido os termos do acordo, utilizar seu poder de veto³⁰⁵, deixando sem solução o litígio no âmbito internacional.³⁰⁶

Em outras palavras, quanto maior for o *risco calculado* de violação aos termos da convenção por determinado Estado, menor serão as chances deste mesmo país optar por submeter o

³⁰² Note-se, neste sentido, que há algumas convenções que sequer impõem a obrigatoriedade de implementação da sentença arbitral, como, por exemplo, as convenções celebradas pela Holanda com a Venezuela e Canadá, tal como citado por Erik Velthuizen à data da conclusão de seu artigo. *Vide*: VELTHUIZEN, 2002, p. 175.

³⁰³ De acordo com Gustaf Lindencrona, há controvérsias a respeito da possibilidade de utilização dos comentários às convenções-modelos, mais especificamente o Comentário à CMOCDE. (LINDENCRONA, 1994, 1994, p. 6).

³⁰⁴ *Ibid.*, p. 6-7.

³⁰⁵ PATE, 2007, p. 580.

³⁰⁶ Em alguns casos, como lembra Züger em sua obra, tais como os tratados celebrados entre Holanda e Egito, há a previsão de um limite máximo para negociação entre os Estados, sem, contudo, haver a possibilidade de início do procedimento arbitral sem o consentimento expresso de ambos os Estados-membros. (ZÜGER, 2001a, p. 5).

litígio à arbitragem, fazendo com que se recorra ao seu poder de veto e impedindo a aplicação uniforme da convenção, permitindo que se retorne ao problema inicial da possibilidade de manutenção de controvérsias não dirimidas pelos Estados³⁰⁷, em detrimento da segurança jurídica almejada pela convenção.

Além disso, como salienta Züger, seria no mínimo questionável a possibilidade de as Partes, que não conseguiram chegar a um acordo no procedimento amigável, pudessem acordar com relação à instauração do procedimento.³⁰⁸ Tudo isso sem mencionar o fato de que a maior parte das convenções sequer estabelece regras básicas *a priori* a respeito da participação do contribuinte no deslinde da controvérsia³⁰⁹, tema este que será discutido mais adiante.

Não à toa os Estados Unidos, um dos principais encorajadores da inclusão da arbitragem voluntária durante algum tempo, jamais recorreu à arbitragem nos principais acordos de bitributação que a incluíam como mecanismo de solução de controvérsias³¹⁰, o que demonstra a ineficácia do mecanismo como forma de aprimorar a resolução de conflitos nesta seara.

Exatamente em virtude dos problemas relativos à ineficácia do instituto em referência³¹¹, que apenas prevê uma faculdade de submissão do litígio à arbitragem, aduz-se que seria necessário o estudo e inclusão de cláusula compromissória³¹² de arbitragem ou arbitragem mandatória (*pre-dispute agreements mandatory arbitration*), prevendo a obrigatoriedade de

³⁰⁷ LINDENCRONA, 1994, p. 8.

³⁰⁸ ZÜGER, 2001a, p. 5.

³⁰⁹ Ibid., p. 18.

³¹⁰ TURNER, 2006, p. 1226.

³¹¹ FARAH, 2009, p. 41; ZÜGER, 2002, p. 37; RIBES RIBES, Aurora. Compulsary arbitration as a last resort in resolving tax treaty interpretation problems. **European Taxation**, Amsterdam, n. 9, p. 403, Sept. 2002; WERNINGER, 2007, p. 354). Também neste sentido, *vide*: PATE, 2007, p. 357-358.

³¹² Consoante salienta Irineu Stringer, “a cláusula compromissória, que também pode intitular-se de convenção de arbitragem, é a chave mestra da arbitragem comercial internacional. Entre as diversas funções da cláusula compromissória ressalta a de constituir-se em prova de que as partes admitiram submeter-se ao regime arbitral para solver suas pendências na execução do contrato. Esse é o elemento consensual, sem o qual a arbitragem não pode existir validamente. O procedimento arbitral é considerado, assim, como expressão da vontade das partes, e, com base no fundamento da autonomia da vontade das parte [...]” (STRENGER, Irineu. **Arbitragem comercial internacional**. São Paulo: LTr, 1996, p. 109).

submissão do litígio ao painel arbitral³¹³ nas hipóteses em que não solucionada a controvérsia por meio do procedimento amigável.³¹⁴

Serão discutidas a seguir algumas alternativas para incremento da eficácia do referido procedimento, com a inclusão de cláusulas compromissórias pelos Estados, em detrimento das opções pela via voluntária.

4.3 Propostas para introdução da arbitragem compulsória (*mandatory arbitration*) nos acordos de bitributação

Como visto no tópico anterior, a inclusão da arbitragem voluntária não teve o condão de incrementar a segurança jurídica dos contribuintes, de maneira a contribuir para um efetivo avanço no processo de solução de controvérsias no âmbito dos acordos de bitributação.

Com base nas deficiências do instituto (*optional arbitration*) e do próprio procedimento amigável, vistas no capítulo anterior, diversas propostas vêm sendo elaboradas, por especialistas, a respeito da forma de inclusão da arbitragem mandatária ou compulsória (*binding arbitration*) nos acordos de bitributação, de maneira a aumentar a eficácia do procedimento amigável e permitir que, ao final, não remanesça a controvérsia sem uma solução específica.

Passa-se, assim, a expor com maior minúcia os modelos até então propostos, bem como a respectiva adoção (ou não) pelos Estados Soberanos, de maneira a permitir uma maior reflexão acerca de sua utilidade no caso brasileiro.

³¹³ Em análise específica do modelo voluntário de arbitragem inserido no acordo Estados Unidos-Alemanha, Tutun já defendia a necessidade de introdução de uma cláusula mandatária de arbitragem. Confira-se: TUTUN, Paul D. Arbitration procedures in the United States-German Income Tax Treaty: the need for procedural safeguards in international tax disputes. **Boston University International Law Journal**, Boston, v. 12, p. 222, 1994.

³¹⁴ PATE, 2007, p. 580-581.

4.3.1 Convenção de arbitragem da União Europeia (*EC Arbitration Convention*)

De forma pioneira, a União Europeia foi responsável por desenvolver o primeiro mecanismo compulsório de arbitragem para solução de controvérsias derivadas de distinta interpretação pelos Estados das regras tributárias, especialmente no tocante à aplicação das regras de preços de transferência, tal como será desenvolvido neste item com maior detalhe.

4.3.1.1 União Europeia e as regras de preços de transferência: breve histórico da edição da Convenção de Arbitragem

Como se sabe, muito embora a política fiscal de cada um dos Estados-membros da União Europeia, em especial no tocante aos tributos diretos, seja matéria atinente, exclusivamente, a cada um dos países membros, não influenciando, no geral, as regras específicas do bloco regional, por vezes a instituição de determinada forma de tributação pode influenciar o livre exercício das liberdades consagradas no âmbito comunitário, notadamente a liberdade de movimento de capital, pessoas, mercadorias e serviços.

Justamente por essa razão, a Corte de Justiça Europeia (ECJ – *European Court of Justice*) já foi chamada a solucionar controvérsias atinentes à conformidade da legislação fiscal de um Estado membro com as diretrizes estabelecidas no tratado que a instituiu (*EC Treaty*), em especial em relação à aplicabilidade de regras de preços de transferência (*transfer pricing*) e das regras de subcapitalização (*thin capitalization rules*) em face da liberdade de estabelecimento, prevista no arts. 52 e seguintes do Tratado de Roma.³¹⁵

³¹⁵ Cf.: “Art. 52. No âmbito das disposições seguintes, suprimir-se-ão gradualmente, durante o período de transição, as restrições à liberdade de estabelecimento dos nacionais de um Estado-membro no território de outro Estado-membro. Esta supressão progressiva abrangerá igualmente as restrições à constituição de agências, sucursais ou filiais pelos nacionais de um Estado-membro estabelecidos no território de outro Estado-membro. [...] A liberdade de estabelecimento compreende tanto o acesso às actividades não assalariadas e o seu exercício, como a constituição e a gestão de empresas e designadamente de sociedades, na acepção do segundo parágrafo do artigo 58.o, nas condições definidas na legislação do país de estabelecimento para os seus próprios nacionais, sem prejuízo do disposto no capítulo relativo aos capitais.”

Dentre os precedentes de maior relevo em relação ao tema, podem-se destacar os casos *Lankhorst-Hohorst*³¹⁶, *Thin Cap Group Litigation*³¹⁷ e o mais recente caso *Société Industrielle de Gestion*, os dois primeiros atinentes à aferição da compatibilidade das regras de subcapitalização dos seus Estados Membros (regras alemãs no primeiro caso e do Reino Unido, no segundo) com a liberdade de estabelecimento, e o último relativo à análise específica da aplicação das regras de preços de transferência belgas face à citada liberdade.

O último precedente citado, aliás, reitera a importância da observância do princípio *at arm's length* pela legislação dos Estados, admitindo expressamente a possibilidade de ajuste da base tributável nas hipóteses em que os rendimentos pagos a um residente, considerado parte relacionada, situado em outro Estado não for compatível com o valor que seria pago em condições normais de mercado entre partes independentes.

Em outras palavras, o Caso *Société Industrielle de Gestion* reforça a intrínseca relação entre o regramento da comunidade europeia e a legislação atinente aos preços de transferência, admitindo, expressamente, a influência e aplicabilidade do princípio *at arm's length* como norte para aferição da compatibilidade da legislação interna dos Estados com as regras comunitárias, em especial em relação à liberdade de estabelecimento.

Mais do que isso, a importância da eliminação da dupla tributação no âmbito comunitário, além de atinente à questão da liberdade de estabelecimento, é reforçada especificamente no

³¹⁶ No caso em questão, tratava-se de um empréstimo concedido por uma empresa holandesa à sua subsidiária na Alemanha, cujos juros pagos acima do limite de endividamento por participação no capital (*debt to equity ratio*) teriam sido convertidos em dividendos para fins de aplicação da legislação tributária, inclusive com a vedação de sua dedutibilidade. Restou decidido, ao final, pela Corte de Justiça Europeia (ECJ), que a existência de regras de subcapitalização exclusivamente para pessoas não residentes violaria a liberdade de estabelecimento da companhia holandesa, sendo, portanto, prática contrária ao princípio albergado no Tratado da EU. A respeito, vide: HERRERA MOLINA, Pedro M.. STJCE 12.12.2002, *Lankhorst-Hohorst*, As. C-324/00: cláusula de subcapitalización contraria a la libertad de establecimiento. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. v. 2. p. 492-501).

³¹⁷ Neste segundo caso, foi analisada a compatibilidade da legislação do Reino Unido de subcapitalização face às regras comunitárias, restando decidido, ao contrário da decisão proferida no caso anterior, que a utilização de citada legislação para coibir a prática da evasão fiscal, ainda que dentro da União Europeia, seria lícita, desde que fosse compatível com a demonstração de um comportamento irracional do ponto de vista econômico e justificado por arranjos artificiais não condizentes com o princípio *at arm's length*. A respeito, vide: SCHÖN, Wolfgang. *Transfer pricing, the arm's length standard and European Union Law*, Sept. 2011. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1930237>>. Acesso em: 21 maio 2013.

próprio Art. 220 do Tratado de Roma (Art. 293³¹⁸ na versão consolidada de Nice), determinando que os Estados devam negociar entre si para alcançar a abolição da dupla tributação, em benefício dos seus nacionais, o que ocorre, notadamente, nas hipóteses em que determinado Estado aumente a sua base tributável, sob o entendimento de que os preços praticados não estariam de acordo com a sua legislação de preços de transferência, sem o correspondente ajuste por parte do outro Estado envolvido.³¹⁹

A importância da cooperação entre os países e a harmonização da legislação tributária, bem como da própria relação entre os acordos de bitributação celebrados pelos Estados e o regramento da União Europeia³²⁰, isto é, também no campo da tributação direta, é admitida como absolutamente relevante para o regular exercício das liberdades previstas no bloco regional³²¹, abrigando e legitimando um necessário avanço no campo de maior celeuma nos acordos de bitributação: a compatibilidade entre as legislações de preços de transferência e a solução de casos de dupla tributação.

Com fundamento no legítimo interesse de evitar, portanto, a dupla tributação no âmbito da comunidade europeia, especialmente em relação ao conflito porventura decorrente da aplicação das regras de preços de transferência de dois Estados Membros, foi idealizada a formalização de uma Diretiva já no ano de 1976, que buscava submeter a solução das controvérsias atinentes à aplicação de regras de preços de transferência à arbitragem, o que, nesse primeiro momento, não foi possível, não havendo consenso dos Estados acerca de sua edição.³²²

Em que pese ao fato de não ter sido possível a edição da Diretiva em 1976, verdade é que a referida iniciativa constituiu o embrião para a formulação da Convenção 90/436/EEC,

³¹⁸ Cf. “*Member States shall, so far as is necessary, enter into negotiations with each other with a view to securing for the benefit of their nationals: - the protection of persons and the enjoyment and protection of rights under the same conditions as those accorded by each State to its own nationals, - the abolition of double taxation within the Community [...].*”

³¹⁹ Cf. CAMPOS, Diogo Leite de. Preços de transferência e arbitragem. Separata de: **Revista da Ordem dos Advogados**, Lisboa, ano 67, n. III, p. 1010, dez. 2007.

³²⁰ Cf. . . HERRERA MOLINA, Pedro M.. Los Convenios de doble imposición ante las libertades comunitarias (análisis de la jurisprudencia del TJCE). In: SERRANO ANTÓN, Fernando (Dir.). **Fiscalidad Internacional**. 3. ed. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2006.

³²¹ PISTONE, Pasquale. **The impact of community Law on tax treaties: issues and solutions**. Netherlands: Eucotax: Kluwer Law International, 2002b. p. 69.

³²² CÂMARA, Francisco de Souza. A convenção da arbitragem: inter-acção entre meios de reacção. In: CAMPOS, Diogo Leite de; FERREIRA, Eduardo Paes. **A arbitragem em Direito Tributário: I conferência AIBAT-IDEFF**. Coimbra: Almedina, 2010. p. 97.

responsável por inserir a arbitragem mandatária ou compulsória como mecanismo de solução de disputas havidas entre membros da comunidade europeia relativamente à aplicação da respectiva legislação de preços de transferência, com o conseqüente surgimento de dupla tributação do rendimento (*EU Transfer Pricing Convention*).

Passar-se-á, em seguida, a comentar aspectos específicos do modelo instituído pela Convenção Europeia de Arbitragem, observando-se, para este fim específico, que não nos interessará, no presente estudo, a análise aprofundada da interpretação do Art. 293 do tratado da comunidade europeia, bem como da relação e hierarquia da convenção face à legislação interna dos Estados Membros³²³, importando-nos, apenas, os aspectos atinentes, especificamente, ao modelo de arbitragem comentado.

4.3.1.2 Análise do processo arbitral na Convenção Europeia de Arbitragem

Em linha com o quanto destacado no item anterior, a importância do desenvolvimento de mecanismos para afastar a dupla tributação, nos casos relativos a preços de transferência, se torna cada vez mais premente, sendo esta, talvez, uma das principais causas de dupla tributação e de conflitos no cenário mundial, tal como reconhecido pela própria União Europeia³²⁴ e até mesmo em pesquisa recentemente publicada pela PriceWaterhouseCoopers, em que classifica o cenário como uma *perfeita tempestade (perfect storm)*.³²⁵

Nesse esteio, muito embora a Corte de Justiça Europeia já tenha se manifestado, em algumas oportunidades, pela legitimidade da criação de regras que coíbam ou tentem coibir práticas abusivas visando à redução artificial da tributação no grupo econômico (v.g. regras de preços

³²³ Interessante estudo, a respeito, pode ser encontrado no seguinte artigo: O'SHEA, Tom. Double Tax Conventions and the European Union. **EC Tax Journal**, Oxford, v.10, Issue 3, p. 71-80, 2010.

³²⁴ Disponível em: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/index_en.htm>. Acesso em: 22 maio 2013.

³²⁵ De acordo com as pesquisas realizadas pela PwC e pelos seus subscritores, são quatro os fatores que fazem com que seja possível crer no mais desafiador ambiente de disputas nessa seara da história, a saber: (i) necessário aumento de arrecadação pelos Estados, fazendo com que intensifiquem a regulação e aplicação dos métodos de preços de transferência na prática; (ii) necessária redução de custos por parte das multinacionais para aumentar a sua competitividade e reduzir os efeitos da crise; (iii) maior cooperação entre os Estados, no que toca à informação e documentação; (iv) aumento expressivo da regulação da prática pelos países no mundo. (STONE, Garry B.; SWENSON, C. David. The emerging perfect storm. **Transfer Pricing Perspectives**. Disponível em: <http://www.pwc.com/en_GX/gx/tax-management-strategy/pdf/09-0002_thought_leadership_journal_8b.pdf>. Acesso em: 22 May 2013).

de transferência), faz-se mister, também, de outro lado, reduzir ou suprimir as hipóteses de dupla tributação, nocivas que são ao desenvolvimento do bloco econômico regional.

A conciliação entre as legislações internas dos países membros da União Europeia, portanto, no tocante à regulação dos preços de transferência, passa a ser de curial importância para a convivência harmoniosa do bloco regional, exigindo-se, cada vez mais, um papel ativo dos órgãos diretores comunitários, um papel decisivo na redução dos conflitos oriundos da aplicação das respectivas regras de *transfer pricing*, tudo em linha, também, com o disposto no Art. 293 do tratado de criação da União Europeia (Art. 220 do Tratado de Roma).

E é justamente neste espaço comunitário que, ao lado da criação de fóruns de discussão relativos aos preços de transferência³²⁶, idealizou-se um dos modelos precursores de arbitragem mandatária ou compulsória em matéria de tributação da renda, mais especificamente relacionada ao *transfer pricing*, proporcionado pela criação da Convenção Europeia de Arbitragem (EEC), já anteriormente aludida.

O objeto da criação da referida Convenção, portanto, era estabelecer um procedimento eficaz de eliminação da dupla tributação³²⁷ nas hipóteses de ajuste da base tributável (*preço*) por determinado país membro em relação a transações internacionais, abarcando partes relacionadas sem o correspondente ajuste do valor pelo outro país membro envolvido, tudo com o objetivo de evitar a dupla tributação no caso concreto³²⁸, permitindo, também, uma maior harmonização das legislações internas e cooperação entre os Estados envolvidos.³²⁹

Inicialmente modelado com o intuito de abranger a legislação de preços de transferência, o fórum permanente de discussão acerca do tema (*EU Joint Transfer Pricing Forum* –

³²⁶ Informação Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/index_en.htm. Acesso em: 22 maio 2013.

³²⁷ Não é exigida, como demonstra Züger, uma prova da efetiva ocorrência de dupla tributação, sendo apenas necessária a prova de que houve violação do princípio *at arm's length* pelo entendimento de um ou outro Estado membro da comunidade europeia. (ZÜGER, 2002, p. 27).

³²⁸ Veja-se, no original, o teor do Art. 1º da Convenção: “*Article 1. 1. This Convention shall apply where, for the purposes of taxation, profits which are included in the profits of an enterprise of a Contracting State are also included or are also likely to be included in the profits of an enterprise of another Contracting State on the grounds that the principles set out in Article 4 and applied either directly or in corresponding provisions of the law of the State concerned have not been observed. 2. For the purposes of this Convention, the permanent establishment of an enterprise of a Contracting State situated in another Contracting State shall be deemed to be an enterprise of the State in which it is situated. 3. Paragraph 1 shall also apply where any of the enterprises concerned have made losses rather than profits.*”

³²⁹ PATE, 2007, p. 582.

doravante “JTPF”) vem defendendo, também, uma interpretação extensiva do escopo previsto no Art. 1º da Convenção Europeia de Arbitragem, de maneira a alcançar qualquer ajuste da base tributável que tenha o condão de gerar dupla tributação dos rendimentos, inclusive no que toca à aplicação das regras de subcapitalização dos Estados Membros.³³⁰

Feitos esses breves esclarecimentos a respeito do seu escopo de aplicação, observa-se que a Convenção Europeia de Arbitragem, tal como antes mencionado, é proveniente de ideia manifestada anteriormente por meio de Diretiva (1976), tendo adquirido eficácia no período entre 1º de janeiro de 1995 até 31 de dezembro de 1999, em um primeiro momento, havendo sido estendido o seu prazo de vigência por meio de protocolo firmado em 2004 (com eficácia retroativa a 1º de Janeiro de 2000) por todos os 15 Estados Membros.³³¹

Mais do que prever, simplesmente, um mecanismo de solução de disputas para os casos envolvendo preços de transferência no âmbito da comunidade europeia³³², referida convenção possui um capítulo específico em que estabelece balizas para a própria aplicação do Direito à espécie, no qual trata da definição de termos, estabelecendo, inclusive, a forma de interpretação do texto da convenção, tal como ocorre, também, no modelo de convenção contra a dupla tributação da OCDE (Art. 3(2), especificamente), bem como os princípios aplicáveis para a solução das disputas, muito embora entenda Hinnekens que a articulação e conteúdo dos dispositivos não seja a mais adequada.³³³

A Convenção Europeia de Arbitragem, portanto, pode ser analisada em duas partes distintas, sendo a primeira relativa ao próprio escopo e ao Direito aplicável à espécie, baseados nos princípios e regras (inclusive hermenêuticas) por ela estabelecidos e que deverão ser

³³⁰ EUROPEAN UNION (EU). Joint Transfer Pricing Forum (JTPF). **Final Report of the EU Joint Transfer Pricing Forum on the Interpretation of some Provisions of the Arbitration Convention**, Brussels, 14 set. 2009, p. 6-7. Disponível em: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/final_report.pdf>. Acesso em: 27 maio 2013.

³³¹ Essa informação foi retirada do sítio eletrônico da comunidade europeia. Disponível em: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/arbitration_convention/index_en.htm>. Acesso em: 22 maio 2013.

³³² A convenção se aplica apenas às transações entre partes relacionadas residentes na União Europeia, bem como em relação à alocação de rendimentos entre a sede e estabelecimentos permanentes também situados no território comunitário, âmbito territorial este entendido na forma do Art. 227 (1) do Tratado que criou a União Europeia, delimitado, também, pela inaplicabilidade da convenção a alguns territórios franceses elencados no Anexo IV do referido tratado, Ilhas Faroe e Groenlândia (Art. 16 da Convenção Europeia de Arbitragem).

³³³ HINNEKENS, Luc. Legal sources and interpretation of European Tax Arbitration Convention and its recognition of the taxpayer. In: International Fiscal Association Congress, 47th. **Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration**. Netherlands: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1994. p. 4.

utilizados na aplicação do Direito ao caso concreto, e uma segunda parte da convenção, em que são explicitados os mecanismos de solução de controvérsias e as respectivas regras de aplicação.

Assim, analisando, em primeiro lugar, a parte inicial da Convenção, prevista entre os seus artigos 1º e 5º, pode-se verificar que a Convenção Europeia de Arbitragem, em linha com o entendimento do ECJ, manifestado, principalmente, no Caso *Société Industrielle de Gestion*, adota como baliza normativa o princípio *at arm's length*, que deverá nortear a análise da legislação da legislação interna dos Estados³³⁴, bem como a sua respectiva aplicação do caso concreto. Desse modo, a questão principal a ser respondida, em cada caso, é a de qual seria o preço praticado em circunstâncias normais de mercado, entre partes independentes (Art. 4º da Convenção Europeia de Arbitragem).

Tal qual nos acordos de bitributação celebrados no Brasil, deve-se destacar que a Convenção Europeia de Arbitragem não menciona o ajustamento da base tributável (preço) pelo segundo Estado em consonância com as alterações da base efetuadas pelo primeiro, regra esta prevista no Art. 9 (2) da CMOCDE, muito embora a referida inclusão pudesse ser considerada despicienda³³⁵, na medida em que o objetivo da Convenção é o de, justamente, definir o preço considerado *at arm's length* e, assim, eliminar a dupla tributação que pudesse resultar da incompatibilidade entre as bases tributáveis em um e outro país.

Digno de nota, na esteira do exposto, que o texto do Artigo 4(1) é claramente redigido em consonância com o Art. 9(1) da CMOCDE, assim como o Art. 4(2) tem redação idêntica àquela do Art. 7(2) da mesma convenção-modelo, o que demonstra, indubitavelmente, o intuito de harmonização do texto da convenção com as diretrizes preconizadas pela OCDE.

No que atine à interpretação da Convenção Europeia de Arbitragem, verifica-se que, tal qual ocorre em relação os acordos de bitributação, há regra específica prevendo a interpretação dos termos de acordo com o seu respectivo significado previsto na Convenção, apontando, assim, para uma relativa autonomia em relação ao conteúdo semântico nela expressamente previsto, ou, quando não haja definição específica e o contexto não exija interpretação distinta, ao

³³⁴ CAMPOS, 2007, p. 1014.

³³⁵ CAMPOS, 2007, p. 1015.

significado previsto nos acordos de bitributação eventualmente celebrados entre os Estados envolvidos (Art. 3(2) da Convenção).

Muito embora não seja escopo específico do presente estudo, cumpre mencionar que a própria interpretação do Art. 3(2) da Convenção, ainda que se entendam aplicáveis as regras da CVDT (Arts. 31 a 33)³³⁶, gera certa celeuma doutrinária, tal como ocorre em relação aos acordos de bitributação, na medida em que (i) a Convenção não estabelece o significado do termo *contexto*, o que poderia ocasionar conflitos hermenêuticos³³⁷, (ii) a própria remissão ao significado previsto na legislação interna não está contida no texto da Convenção, o que poderia ocasionar dúvidas nos casos em que não houvesse tratados de bitributação celebrados entre os Estados envolvidos.³³⁸

A relevância da interpretação das regras da Convenção, assim, pode constituir assunto importante na solução de determinado caso concreto, principalmente na definição do que se entenderia como *contexto*, o que pode se justificar a partir da indagação, *verbi gratia*, acerca da aplicabilidade das diretrizes da OCDE na solução do caso pela arbitragem. Nesse sentido, há quem entenda, como Züger e Hinnekens³³⁹, que a resolução de determinado conflito específico poderia levar em consideração o texto dos Comentários da OCDE, bem como as diretrizes expostas pelo mesmo organismo internacional (*OECD Transfer Pricing Guidelines*)³⁴⁰, na medida em que, como se verificou, a redação do Art. 4º é autêntica reprodução do texto da CMOCDE.

³³⁶ Neste sentido, Hinnekens aponta que a interpretação deverá ser feita de boa-fé, em consonância com as regras da CVDT, na medida em que a convenção possui a natureza de tratado, aplicando-se a ela as regras de hermenêutica geralmente aceitas. Confira-se: HINNEKENS, 1994, p. 13-14.

³³⁷ PISTONE, 2002a, p. 333. De toda forma, cumpre ressaltar que boa parte da doutrina entende que o termo contexto, tal como previsto na CMOCDE e na própria Convenção de Arbitragem, seria o mais abrangente possível, devendo-se recorrer, assim, a todas as formas de interpretação previstas pela CVDT. Neste sentido: BRUGGEN, 2003, p. 142-156; ROCHA, 2008a, p. 154, entre outros.

³³⁸ Como se depreende do Art. 3(2), apenas a remissão subsidiária ao significado previsto nos acordos de bitributação entre os Estados envolvidos está prevista na Convenção. Nesse sentido, muito embora a remissão à *Lex fori* decorra da própria existência de tal possibilidade no Art. 3(2) dos acordos de bitributação, em consonância com a redação preconizada pela CMOCDE, remanesceria a dúvida em relação aos casos em que não há tratado entre as partes litigantes. Para Pistone, no entanto, o reenvio à *lex fori* seria decorrência lógica do fato de que os Estados, não tendo aberto mão de sua soberania em relação a este ponto, aplicariam a sua legislação interna, nas hipóteses em que não fosse possível a interpretação de acordo com o texto e contexto da convenção. (PISTONE, 2002a, p. 333).

³³⁹ HINNEKENS, 1994, p. 20.

³⁴⁰ ZÜGER, 2002, p. 30.

Feitas essas breves considerações em relação ao primeiro grupo de regras, importantes para a definição do Direito aplicável no âmbito da Convenção, passa-se a abordar as regras relativas à resolução das controvérsias, propriamente ditas (Art. 6º a 14º).

Em linhas gerais, a Convenção Europeia de Arbitragem prevê que cumpre à pessoa interessada, envolvida no litígio (sociedade residente ou estabelecimento permanente), a instauração do procedimento amigável no prazo de três anos, contados da data em que houve a primeira notificação pelo Estado de sua residência a respeito da intenção em ajustar a base tributável de acordo com as respectivas regras de *transfer pricing*.

Depois de instauradas as negociações entre os Estados, caso não se chegue a nenhuma solução para eliminação consensual da dupla tributação no período de dois anos, faz-se mister a submissão do litígio específico a um painel arbitral³⁴¹, designado Comissão Consultiva (*Advisory Commission*), que terá o prazo de 6 (seis) meses para proferir sua decisão que deverá ser vinculante, a menos que os Estados, de comum acordo, optem por outra solução que solucione a dupla tributação ocorrida em até seis meses da data em que tenha sido proferida a sentença arbitral.

De acordo com a Convenção, o procedimento a ser seguido para a instauração dos métodos de solução de controvérsias deve observar três etapas específicas, a saber: (i) notificação pelo Estado ao seu residente (ou estabelecimento permanente) da sua intenção de promover o ajuste dos rendimentos, em consonância com as suas regras de preços de transferência; (ii) a instauração do procedimento amigável pelo contribuinte interessado, na hipótese em que os envolvidos não estejam de comum acordo quanto ao ajuste feito por um dos Estados; e, por fim, (iii) a instauração da arbitragem, mediante a convocação de uma comissão consultiva.³⁴²

No que atine à primeira etapa, estabelece a Convenção (Art. 5º) que a autoridade de um dos Estados, no caso de pretender promover ajustes nos rendimentos obtidos por uma sociedade residente em seu território com base em sua legislação interna de preços de transferência, deve, neste ato, notificar a parte do seu interesse, de maneira a permitir que tal sociedade, cujos rendimentos foram reajustados, possa informar a sua parte relacionada a respeito da pretensão do Estado, à qual cumpriria o mister de notificar o segundo Estado contratante.

³⁴¹ ZUGER, 2001b, p. 221.

³⁴² PATE, 2007, p. 582.

Depois de feitas as devidas notificações, na eventual hipótese de as partes interessadas e o outro Estado discordarem do reajustamento realizado pelo primeiro Estado, estabelece a Convenção prazo de 3 (três) anos, contados a partir da primeira notificação realizada, para a parte interessada requerer a instauração do procedimento amigável no Estado de sua residência, ou no qual possua estabelecimento permanente (Art. 6º).

Entendendo que o pleito do contribuinte tem fundamento³⁴³, o Estado, caso não seja capaz de eliminar a dupla tributação, deve comunicar o fato ao outro Estado e iniciar o procedimento amigável, visando à eliminação da controvérsia com base nas diretrizes previstas no Art. 4º da Convenção³⁴⁴, isto é, a partir do princípio *at arm's length*, aplicável em casos deste jaez.

Restando infrutíferas as negociações havidas entre as partes no período de dois anos, prorrogáveis na hipótese de o contribuinte consentir (Art. 7(4) da Convenção), o caso deverá ser submetido, obrigatoriamente, à arbitragem pelos Estados. O início do referido prazo, estabelecido pela Convenção Europeia, no entanto, dependente da adequada instrução do caso pelo contribuinte interessado, que deverá submeter o caso já devidamente instruído da documentação mínima contida no Código de Conduta (2006/C 176/02, de 28.07.2006) elaborado pelos Estados-membros para auxílio na eficácia da referida convenção

³⁴³ De acordo com o entendimento de Patrícia Noiret Silveira da Cunha, a referida previsão não confere qualquer discricionariedade à autoridade estatal, que deverá iniciar o procedimento amigável sempre que não houver solução para o litígio apresentado. A exceção, assim, não seria uma condição potestativa estatal para não iniciar o procedimento amigável, mas, de outra sorte, restaria limitada às raras hipóteses em que o pleito restar manifestamente infundado. De toda sorte, caberá ao contribuinte, de acordo com a legislação interna de cada Estado, ingressar no Judiciário para questionar a negativa estatal. (CUNHA, Patrícia Noiret Silveira da. *Settlement of disputes in Portuguese Tax Treaty Law*. In: ZÜGER, Mario; LANG, Michael (Ed.). **Settlement of Disputes in Tax Treaty Law**. Viena: Linde, 2002. p. 412). Em sentido idêntico: HINNEKENS, 1994, p. 26.

³⁴⁴ PATE, 2007, p. 582-584.

internacional.³⁴⁵

Em relação a esse ponto, deve-se ressaltar que a Convenção Europeia de Arbitragem prevê algumas hipóteses em que não seria obrigatório o início da arbitragem, notadamente nos casos em que (i) o ajustamento dos lucros se submeter a *severa penalidade* (*serious penalty*), conceito este que poderá ser estabelecido unilateralmente por cada Estado³⁴⁶; (ii) o contribuinte tenha se socorrido de remédios jurisdicionais internos que, posteriormente, poderão impedir a aplicabilidade da sentença arbitral, caso em que poderá ser exigida a sua renúncia³⁴⁷, bem como (iii) existam obrigações mais abrangentes (*wider obligations*)³⁴⁸ para o ajuste da base tributável e a consequente eliminação da dupla tributação real ou virtual.

Iniciada a arbitragem, a primeira etapa consiste na formação de uma Comissão Consultiva (*Advisory Commission*) *ad hoc*, que terá a tarefa de eliminar a dupla tributação ocasionada no contexto em referência. Tal comissão, de acordo com os termos da Convenção, deverá ser formada por, ao menos, um representante de cada Estado envolvido, além de pessoas independentes, competentes e qualificadas (sempre em número par) escolhidas de comum acordo e um presidente (*chairperson*), cujos nomes deverão ser indicados e escolhidos a partir de uma lista, formada por nomes apresentados por cada um dos Estados em listas individuais

³⁴⁵ De acordo com o item 2 (i), o início do prazo de dois anos depende da instrução do processo com os seguintes documentos: “[...] a) *identification (such as name, address, tax identification number) of the enterprise of the Contracting State that presents its request and of the other parties to the relevant transactions*; b) *details of the relevant facts and circumstances of the case (including details of the relations between the enterprise and the other parties to the relevant transactions)*; c) *identification of the tax periods concerned*; d) *copies of the tax assessment notices, tax audit report or equivalent leading to the alleged double taxation*; e) *details of any appeals and litigation procedures initiated by the enterprise or the other parties to the relevant transactions and any court decisions concerning the case*; f) *an explanation by the enterprise of why it thinks that the principles set out in Article 4 of the Arbitration Convention have not been observed*; g) *an undertaking that the enterprise shall respond as completely and quickly as possible to all reasonable and appropriate requests made by a competent authority and have documentation at the disposal of the competent authorities*; and h) *any specific additional information requested by the competent authority within two months upon receipt of the taxpayer's request*”. UNITED NATIONS (EU). Code of conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of Double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises. **Official Journal of the European Union**, p. c176/8-c176/12, 28 jul. 2006.

Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2006:176:0008:0012:EN:PDF>>. Acesso em: 27 maio 2013.

³⁴⁶ Exemplificativamente, a Áustria entende como *serious penalty* qualquer redução intencional ou negligente da tributação que seja passível de punição pela legislação criminal. (HOFBAUER, 2002, p. 67). Destaque-se, todavia, que o JTPF entende a relevância do tema, apontando como recomendação que os Estados Membros amoldem na exceção apenas os casos que envolvam fraude por parte dos envolvidos (UNITED NATIONS (EU), 2009, p. 6).

³⁴⁷ Como informa Züger, este é o caso da Bélgica, Grécia, França e Espanha. (ZÜGER, 2002, p. 28).

³⁴⁸ Um exemplo citado por Züger, em que seria discutível a aplicação da arbitragem, seria a hipótese prevista no Acordo Áustria-Alemanha, em que a jurisdição eleita para solução de tais controvérsias é a Corte de Justiça Internacional (*International Court of Justice* – ICJ). *Vide*: Ibid., p. 28).

de cinco pessoas³⁴⁹. Ressalte-se que o presidente deverá atender, ainda, aos requisitos previstos na Convenção, notadamente atender às qualificações para exercer os cargos mais altos no Judiciário de seu país e/ou ser um reconhecido jurista ou *expert* no tema.

No âmbito da Convenção Europeia de Arbitragem, muito embora seja possível o questionamento por parte dos Estados envolvidos a respeito da imparcialidade dos árbitros, tema este que será retomado no momento oportuno, não compete aos contribuintes influir, de qualquer forma, no seu processo de indicação, os quais poderão, todavia, apresentar informações, documentos, bem como terão o direito de serem ouvidos e apresentar a sua visão a respeito do caso³⁵⁰.

No tocante à produção de provas no processo arbitral, confere-se à referida Comissão o direito de requisitar, às partes envolvidas (Estados e contribuintes interessados), os documentos, provas e demais informações que julgar necessárias para a formação de seu convencimento³⁵¹, devendo ser proferida a sua decisão no prazo máximo de 6 (seis) meses³⁵², contados da data em que a comissão tenha sido formada, devendo-se repartir os custos igualmente entre os Estados.³⁵³

Cumpra observar, por fim, que a decisão emitida pela Comissão Consultiva não é de cumprimento obrigatório pelos Estados, afigurando-se, destarte, como recomendação conferida aos entes conflitantes. no entanto, de acordo com o artigo 12 da Convenção, se os Estados não chegarem a uma solução que elimine, devidamente, a dupla tributação decorrente do ajuste de rendimentos no prazo de seis meses, contados do momento em que, proferida a recomendação, a aplicação da decisão terá caráter vinculante em ambos os Estados.

Em breve síntese, de acordo com o aduzido pela CCI por ocasião da 10ª reunião do Grupo de Especialistas em Cooperação Internacional em Assuntos Tributários da ONU (*Ad Hoc Group*

³⁴⁹ XAVIER, 2005, p. 170.

³⁵⁰ HINNEKENS, 1994, p. 28.

³⁵¹ Os documentos entregues deverão ser mantidos em sigilo, de acordo com as regras convencionais.

³⁵² Como aduz Züger, no entanto, não há maiores consequências, tais como a perda de jurisdição, decorrentes do atraso ou descumprimento do prazo previsto, sendo considerado mera regra administrativa. (ZÜGER, 2001a, p. 11).

³⁵³ Constitui exceção a essa regra os custos do contribuinte interessado, que devem ser suportados pelo próprio.

of Experts on International Cooperation in Tax Matters)³⁵⁴, a Convenção 90/436/EEC apresenta as seguintes características centrais:

- (i) trata-se de um acordo multilateral;
- (ii) contém cláusula arbitral compulsória (*mandatory arbitration*);³⁵⁵
- (iii) prevê que a decisão proferida pela Comissão Consultiva, ainda que não vinculante, impõe efetiva resolução para a controvérsia, na medida em que deve ser adotada na hipótese de ausência de acordo entre os Estados;
- (iv) é aplicável às hipóteses de dupla tributação econômica ou jurídica sofrida por estabelecimentos permanentes ou empresas na aplicação da legislação interna de preços de transferência;
- (v) confere ao contribuinte o direito de iniciar apenas o procedimento amigável;
- (vi) estabelece um prazo máximo tanto para a instauração do procedimento amigável, como para sua conclusão e, subsequentemente, para ser exarada a decisão da Comissão Consultiva;
- (vii) não contém regras procedimentais, *a priori*, devendo ser previstas caso a caso;
- (viii) não permite a revisão judicial do acordo e, por fim,
- (ix) tem a sua aplicabilidade desvinculada dos prazos internos de cada Estado.

Feita a análise detida das regras da EEC, passar-se-á à análise crítica da doutrina a seu respeito para, então, se mover à aferição de um caso concreto, cujos elementos demonstrarão, na prática, algumas eficiências e imperfeições do mecanismo.

³⁵⁴ UNITED NATIONS (UN). Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters. **Arbitration in International Tax Matters**. Genève, 2001. Disponível em: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan004398.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2010.

³⁵⁵ Como indica PATE, a arbitragem não pode ser aplicada às hipóteses de crimes tributários. (PATE, 2007, p. 584).

4.3.1.3 O Caso Electrolux

Reconhece-se como o primeiro caso de arbitragem no âmbito da União Europeia uma disputa envolvendo as Administrações Públicas de Itália e França, decorrentes de dupla tributação ocorrida em transações entre afiliadas (sociedades empresárias) do Grupo Electrolux estabelecidas nos citados Estados.

Em que pese ao fato de se ter escassas informações a respeito da solução da disputa em referência, é inegável a utilidade do estudo desse caso específico, o qual permitiu que fossem feitos alguns avanços, já mencionados, na aplicação prática da Convenção Europeia de Arbitragem.

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 solução da disputa em 1997, sem que, contudo, se chegasse a um acordo entre Itália e França.³⁵⁶

Passado o prazo para solução da disputa por meio do procedimento amigável, as autoridades francesas submeteram a disputa à arbitragem, comunicando tal fato às autoridades italianas em 2000, que marcaram uma primeira reunião (*preparatory meeting*) para março de 2001, com vistas à elaboração das regras que viriam governar o processo arbitral entre as partes.

Nessa reunião preparatória, tal como reportado pelas autoridades francesas na 3ª reunião organizada pelo JTPF, restou decidido que o Estado que deu azo ao ajustamento da base de cálculo ficaria responsável pela organização das reuniões da Comissão Consultiva, estabelecendo-se, ainda, regras para repartição igualitária dos custos, bem como a língua em que seria conduzido o processo.

³⁵⁶ EUROPEAN UNION (EU). **Draft summary record of the third meeting of the EU Joint Transfer Pricing Forum**, Brussels, Apr. 2003. p. 3. Disponível em: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/forum4/minutes02apr_en.pdf>. Acesso em: 27 maio 2013.

O início da fase arbitral, no entanto, demonstrou algumas deficiências do mecanismo do ponto de vista prático, especialmente no que concerne à nomeação de árbitros e, principalmente, de escolha do presidente da câmara ou painel arbitral, seja porque a lista de árbitros independentes dos países estava desatualizada, seja, ainda, em virtude da necessidade de estudo do caso por pessoas indicadas para presidir a mesa, as quais, em muitos dos casos, acabaram por declinar o convite feito.

As deficiências do mecanismo evidenciadas ao início da fase arbitral, assim, permitiram que a escolha e a aprovação da Comissão Consultiva demorassem por volta de um ano e meio, atrasando o início da arbitragem, propriamente dita.

Além disso, a própria entrega da documentação pertinente à Comissão Consultiva, muitas das vezes extensa e complexa, acabou por atrasar o início do processo, na medida em que a própria colaboração dada pelos Estados depende, e muito, do nível de conhecimento do caso pelas autoridades competentes e do avanço das discussões e negociações ao longo do procedimento amigável.

As dificuldades existentes no Caso Electrolux, aliás, derivaram também do fato de que o presidente do painel arbitral, a quem restou incumbida a tarefa de estabelecer qual seria a documentação necessária para início do processo, ter enfrentado dificuldades atinentes à confidencialidade da documentação exigida, em especial em relação a conflitos da mesma natureza ocorridos na relação com outros Estados.³⁵⁷

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 entrega da decisão seria contado apenas a partir do momento em que fosse escolhida a Comissão Consultiva e organizada a sua primeira reunião.

O agendamento da primeira reunião, dependeu de outro aspecto também não verificado na Convenção Europeia de Arbitragem, atinente ao estabelecimento de um secretariado à

³⁵⁷ Como apontado no relato das autoridades francesas, ambos os países se recusaram a fornecer a documentação relativa a outros conflitos eventualmente verificados por ambos os Estados, no tocante à mesma controvérsia.

disposição da Comissão Consultiva e de seu presidente, responsável pela organização dos documentos e assistência geral aos membros do painel arbitral.³⁵⁸

Outra questão enfrentada pelas partes para o estabelecimento da Comissão Consultiva referiu-se à escolha dos representantes dos Estados, nomeados para participação no painel. Neste ponto, muito embora as autoridades francesas tenham defendido a participação de auditores fiscais ou membros fazendários responsáveis pela condução do caso, alegando-se, para tanto, o conhecimento dos fatos que envolvem o litígio, restou decidido no caso que as autoridades indicadas deveriam ser indicadas de órgãos ou estruturas administrativas apartadas, de modo a evitar o conflito de interesses que surgiria, caso a autoridade indicada fosse responsável, por exemplo, pela própria lavratura do auto de infração, muito embora não fosse vetada a sua participação como testemunhas no processo ou na qualidade de depoentes (*i.e.* depoimento pessoal).

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.

Na realidade, muito em razão das dificuldades práticas enfrentadas pelas autoridades de Itália e França na condução do referido caso, apontado como pioneiro no âmbito da Convenção Europeia de Arbitragem, boa parte delas acabou sendo corretamente tratada no Código de Conduta elaborado pelos Estados-membros, reduzindo os entraves pragmáticos da aplicação do método de solução de litígios desenvolvido nesta seara.

³⁵⁸ A respeito, vide: BANTEKAS, Ilias. The mutual agreement procedure and arbitration of double taxation disputes. ACDI, Bogotá, año 1, n.º 1, p. 197, 2008. Disponível em: <<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:PLkB0DukW9AJ:revistas.urosario.edu.co/index.php/acdi/article/download/134/1708+&cd=7&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em: 27 maio 2013.

Destaca-se, em relação a esse aspecto, as seguintes inclusões práticas no Código de Conduta, possivelmente derivadas dos problemas enfrentados no Caso Electrolux.³⁵⁹

- (i) a obrigatoriedade de entrega da documentação mínima necessária ao início do procedimento amigável, sem a qual não se iniciará o prazo de dois anos para encerramento das negociações entre os Estados (item 2.i do Código de Conduta);
- (ii) entrega de uma justificativa de ajustamento da base tributável pelo Estado que a tenha feito (*position papers*), contendo breve explanação do caso questionado pelo contribuinte interessado e a razão pela qual se entende haverá dupla tributação, bem como os fundamentos para retificação da base de cálculo e os documentos utilizados para tanto, à qual o outro Estado deverá enviar resposta explicitando se concorda com a ocorrência da bitributação, bem como os fundamentos para concordar ou rejeitar a proposta de sua eliminação feita pelo primeiro Estado (item 3.3 do Código de Conduta);
- (iii) o estabelecimento do *dies a quo* do prazo de 6 (seis) meses para apresentação da decisão pela Comissão Consultiva, iniciado apenas com a entrega da documentação relativa ao caso pelas autoridades competentes ao painel formado (item 4.2.e e 4.3 do Código de Conduta), o que deverá ocorrer antes de sua primeira reunião;
- (iv) o compromisso de manter atualizada a lista de árbitros independentes, que deverá ser divulgada pela internet;
- (v) o reconhecimento pelo Estado responsável pelo ajuste do seu mister de iniciar o processo com a indicação dos árbitros e organizar as reuniões, zelando pelo curso normal da arbitragem (item 4.2.a do Código de Conduta);

³⁵⁹ Além dessas inclusões, importantes avanços práticos foram feitos em relação (i) aos requisitos mínimos que deverão nortear a decisão arbitral (item 4.4 do Código de Conduta), bem como (ii) às regras acerca da publicação e divulgação do resultado, incluindo-se, para tanto, a aceitação do contribuinte e dos Estados envolvidos (item 4.4 do Código de Conduta).

- (vi) indicação de um secretariado que deverá assistir o presidente da Comissão Consultiva, localizado em estabelecimento fornecido ou custeado pelo Estado que iniciou a indicação dos membros do painel (item 4.2.c do Código de Conduta).

Como se percebe, portanto, muito embora pouca informação tenha sido divulgada a respeito do Caso Electrolux, não restam dúvidas acerca de sua utilidade para a correta compreensão do mecanismo de solução de disputas e para deflagrar seu aperfeiçoamento, o que vem sendo feito com algum sucesso pela União Europeia ao longo destes anos.

4.3.1.4 Avaliação crítica do mecanismo de solução de desavenças

De uma forma geral, muito embora a *EU Transfer Pricing Convention* contenha, como demonstra Hinnekens, alguns entraves, tais como o período curto de sua validade, dependendo de renovações e protocolos subsequentes, e, igualmente, a inexistência de uma autoridade em posição superior para revisar a correta aplicação das decisões proferidas pela Comissão Consultiva, e mesmo da correta aplicação da Convenção, entende-se, como Züger, que a Convenção, não obstante limitada às hipóteses de *transfer pricing* e de subcapitalização³⁶⁰, corporifica importante incentivo para se alcançar um acordo que elimine a dupla tributação³⁶¹ no cenário internacional.

Na realidade, a Convenção Europeia de Arbitragem representa iniciativa pioneira na criação de convenções arbitrais mandatórias ou compulsórias baseadas na junção entre os métodos do procedimento amigável, cuja eficácia não se questiona, e da arbitragem mandatória, de maneira a impedir que casos de dupla tributação remanesçam sem o devido tratamento na seara internacional.

A escolha do chamado *two-step approach*, concernente à associação do procedimento amigável e da arbitragem, possui, segundo salienta Zvi Daniel Altman, a vantagem de

³⁶⁰ A limitação da Convenção aos conflitos havidos no âmbito da aplicação das regras de preços de transferência (também estendidos ao caso da subcapitalização) é criticada pela doutrina. *Vide*: ZÜGER, 2001b, p. 222.; PATE, 2007, p. 584-585.

³⁶¹ ZÜGER, 2001b, p. 222.

propiciar um incentivo para a solução das controvérsias no período de dois anos, aumentando, ainda, a eficácia das negociações³⁶², sem o necessário recurso ao processo arbitral.

Além disso, muito embora ainda se possa questionar a respeito de uma maior participação do contribuinte interessado ao longo do processo arbitral, como, por exemplo, na indicação ou veto a árbitros escolhidos, não restam dúvidas de que a Convenção Europeia de Arbitragem consiste em importante iniciativa institucional no sentido de conferir maior participação do interessado ao longo do processo, seja requerendo a instauração do procedimento amigável e obtendo informações a respeito das negociações (item 3.2.b do Código de Condutas) iniciadas, seja requerendo a instauração do processo arbitral, no qual também terá o direito de ser ouvido e apresentar fatos ou provas ao longo da arbitragem.³⁶³

O recurso à arbitragem no âmbito internacional, especialmente no campo das transações entre partes relacionadas, tem como grande virtude permitir, também, como salienta Diogo Leite de Campos, a entrega de casos dotados de grande complexidade a autoridades dotadas de ampla *expertise* no tema, possibilitando, ainda, soluções providas de maior legitimidade e eficácia no caso concreto.³⁶⁴

Assim, à luz do quanto exposto, em linha com o aduzido por Câmara³⁶⁵, o aperfeiçoamento do mecanismo de solução de controvérsias instituído pela Convenção Europeia de Arbitragem vem promovendo, gradualmente, uma maior solução de litígios, uniformização e cooperação entre os Estados, permitindo não apenas uma solução mais célere na primeira fase do processo (*i.e.* procedimento amigável), como também uma efetiva solução de casos pela via arbitral, muito embora, até o momento, não haja mais do que dados estatísticos fornecidos pela JTPF.

4.3.2 Alteração da Convenção-Modelo da OCDE (*Improving the resolution of Tax Treaty Disputes*)

³⁶² Cf. ALTMAN, 2006, p. 318.

³⁶³ HINNEKENS, Luc. The search for an effective structure of International Tax Arbitration within and without the European Community. In: ZÜGER, Mario; LANG, Michael (Ed.). **Settlement of Disputes in Tax Treaty Law**. Viena: Linde, 2002. p. 541; HINNEKENS, 1994, p. 25-33.

³⁶⁴ CAMPOS, 2007, p. 1023.

³⁶⁵ CÂMARA, 2010, p. 101.

Feita a precedente análise em relação ao modelo de arbitragem compulsória desenvolvido pela União Europeia, cumpre analisar a mais recente proposta incluída à Convenção-Modelo da OCDE, mais especificamente por meio da inclusão do parágrafo 5o ao Art. 25 do então existente modelo para negociação de acordos de bitributação.

4.3.2.1 Histórico de estudos e a posição adotada pela OCDE

Consoante já elucidado anteriormente, apenas mais recentemente a OCDE passou a analisar com bons olhos a arbitragem como mecanismo eficaz na solução de disputas no âmbito dos acordos de bitributação.³⁶⁶ Nesse sentido, desde a sua origem como OECE, em 1955, assumindo o trabalho realizado pela Liga das Nações até então no que toca à discussão de modelos de acordos de bitributação, e mesmo depois da criação da OCDE, que a sucedeu, verifica-se que o método de solução de disputas preconizado sempre foi o procedimento amigável, desde 1963 regulado pelo Art. 25 de sua convenção-modelo.

De fato, como se disse, já em 1984, a CCI publicou um trabalho indicando as deficiências do mecanismo de solução de controvérsias previsto nos acordos de bitributação, asinalando a inclusão da arbitragem como alternativa à solução das controvérsias.

À época, contudo, os representantes de governo, especialmente de países membros da OCDE, manifestaram inúmeras ressalvas em relação ao que entenderam como “*inaceitável renúncia de soberania fiscal*”³⁶⁷, apontando pela desnecessidade de alteração ou suplementação do procedimento amigável nos acordos de bitributação, posicionamento este incluído em relatório da OCDE sobre as regras de preços de transferência (“*Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Issues*”).

³⁶⁶ SERRANO ANTÓN, 2012. p. 144.

³⁶⁷ Cf. CHETCUTI, Jean-Philippe. Arbitration in International Tax Dispute Resolution, 2001. Disponível em: <http://www.cc-advocates.com/publications/articles/tax-arbitration.htm#_ftn38>. Acesso em: 28 maio 2013.

Apenas em 1995, com a publicação das diretrizes da OCDE sobre preços de transferência (*Transfer Pricing Guidelines*), o referido organismo internacional admitiu repensar o assunto, endereçando o tópico ao seu Comitê de Assuntos Fiscais para análise³⁶⁸.

Em virtude dessa alteração de posicionamento da OCDE, outrora refratária à ideia de modificar o procedimento amigável, o Comitê de Assuntos Fiscais designou um grupo de trabalho (*Joint Work Group – JWG*), em 2004³⁶⁹, para estudo das principais deficiências do referido mecanismo de solução de controvérsias, de maneira a propor modificações que viessem a incrementar a eficácia dos próprios acordos de bitributação, especialmente a partir da manutenção do método até então existente, corrigindo suas distorções, e incluindo mecanismos que viessem a permitir uma maior segurança na aplicação uniforme dos acordos internacionais.

A ideia, desde o início, identificada na versão publicada para análise e discussão pela OCDE, sempre foi manter o procedimento amigável como mecanismo basilar de solução das desavenças, incrementando-o e, também, criando formas de suplementá-lo a partir de outros métodos de solução de disputas, dentre os quais a arbitragem.

Nessa primeira análise pela OCDE, aliás, verifica-se que o grupo de trabalho designado pelo Comitê de Assuntos Fiscais considerou, e muito, o trabalho até então desenvolvido pela doutrina internacional, baseando boa parte de suas recomendações no quanto estudado pelos professores William W. Park e David Tillinghast³⁷⁰, sob os auspícios da *International Fiscal Association* (IFA), bem como no estudo divulgado pela CCI, já em 1984 e, posteriormente, no ano 2000, apontando, já no primeiro estudo, para a necessidade de se desenvolver um mecanismo mandatório e eficaz de solução de disputas que integrasse e complementasse o

³⁶⁸ ZÜGER, 2001b, p. 223.

³⁶⁹ OECD. **Improving the process for resolving international tax disputes**. 2004. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/treaties/33629447.pdf>>. Acesso em: 28 maio 2013.

³⁷⁰ PARK, William W.; TILLINGHAST, David R. **Income Tax Treaty Arbitration**. Amersfoort: Sdu Fiscal & Financiële Uitgevers: IFA, 2004.

procedimento amigável³⁷¹, conferindo-lhe maior eficácia.³⁷²

Assim, apenas a partir da reunião do Comitê de Assuntos Fiscais realizada em meados de 2005, portanto, em linha com a discussão proposta pelo grupo de trabalho, a OCDE passou a indicar como mecanismo suplementar de solução de disputas a arbitragem. Em linhas gerais, na reunião realizada no âmbito do referido organismo internacional em junho de 2005, desenhou-se o mecanismo integrado de solução de disputas (*two-step approach*), com a atribuição de um limite de dois anos para o término do procedimento amigável, após o qual seria mandatória a submissão da controvérsia à arbitragem entre os Estados, cujas regras procedimentais seriam definidas *ad hoc* em cada caso específico.³⁷³

Nessa reunião, ora comentada, restou proposta a inclusão de um parágrafo ao Art. 25 da Convenção-Modelo (Art. 25(5)) elaborada pela organização internacional³⁷⁴, no qual foi prevista a inclusão de um processo arbitral suplementar ao procedimento amigável, desde que o Estado envolvido possibilite o acesso à referida via processual para solução das disputas originárias dos acordos de bitributação³⁷⁵, nos seguintes termos:

³⁷¹ Cf. GARBARINO, Carlo; LOMBARDO, Marina. Arbitration of unresolved issues in mutual agreement cases: the new paragraph 5, art. 25 OECD Model Convention, a multi-tiered dispute resolution clause. **Bocconi Legal Studies Research Paper**, n. 1628765, 2010. p. 7. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1628765> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1628765>>. Acesso em: 10 maio 2013.

³⁷² Nesse sentido, duas propostas para futura análise foram feitas pelo grupo de trabalho (Propostas n.º 15 e 16), dentre as quais (i) estudar a integração do procedimento amigável por outro mecanismo mandatório, que impusesse aos Estados o dever de negociar e interpretar o acordo de boa-fé, de modo a solucionar os casos controversos, o que poderia ser feito nos próprios comentários ou em adendo às técnicas previstas no Art. 25 da CMOCDE. Em relação a este aspecto, se propôs uma efetiva análise quanto (i) ao método mais adequado para tanto; (ii) o período máximo para os Estados negociarem, findo o qual haveria o acesso ao método suplementar; (iii) as formas de participação do contribuinte interessado no processo; (iv) os meios de interação entre a solução das disputas pelos mecanismos internacionais previstos no acordo e o correspondente acesso aos remédios internos; (v) a relação entre o procedimento amigável e o método suplementar de disputas; (vi) formas de publicação da decisão proferida, e, por fim, (vii) as regras processuais e procedimentais que deveriam governar o método suplementar de solução de disputas. (OECD, 2004, p. 34-35).

³⁷³ Cf. OECD, 2006, p. 1-46. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/dispute/36054823.pdf>>. Acesso em: 28 maio 2013.

³⁷⁴ “5. Where, under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State and 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 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 any person directly affected by the case is still entitled, under the domestic law of either State, to have courts or administrative tribunals of that State decide the same issues or if a decision on the same issues has already been rendered by such a court or administrative tribunal. The arbitration 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.” (OECD, 2006, p. 5).

³⁷⁵ Essa ressalva constou em nota de rodapé incluída pela OCDE na proposta de alteração do texto do Art. 25, com a respectiva inclusão do seu parágrafo 5º.

- (i) previsão de acesso à arbitragem após o esgotamento do período de dois anos para solução, pelo método do procedimento amigável, do caso submetido pelo contribuinte às autoridades sob o fundamento de tributação em desconformidade com o acordo de bitributação, desde que o contribuinte requeira o seu início;
- (ii) impossibilidade de acesso à arbitragem se ainda disponíveis remédios internos ao contribuinte interessado em qualquer dos Estados, bem como na hipótese em que já proferida decisão definitiva pelos Tribunais;
- (iii) caráter vinculante das decisões arbitrais, independentemente dos prazos e regras internas para a respectiva implementação, e da aceitação do resultado pelo contribuinte interessado;
- (iv) previsão de estipulação pelas partes das regras procedimentais aplicáveis à controvérsia por mútuo consentimento.

A proposta de inclusão do referido Art. 25(5) na CMOCDE se corporificou na divulgação, em fevereiro de 2006, de um primeiro *draft* elaborado pela organização internacional para discussão pública, o qual, como se verá, foi de fato incrementado e aprimorado.

Já em março do mesmo ano, foi realizada nova reunião pela OCDE em Tóquio, à qual mais de 150 (cento e cinquenta) participantes compareceram, e onde foram realizadas diversas discussões a respeito do tema. O ponto mais discutido na referida reunião foi a necessidade de renúncia pelo contribuinte interessado aos remédios internos a ele disponíveis para o acesso à arbitragem, na forma como redigido na primeira proposta divulgada pela OCDE.

O resultado do encontro, bem como dos estudos que se sucederam, foi a alteração da redação do dispositivo promovida e divulgada pela OCDE em relatório publicado em janeiro de 2007³⁷⁶, que passaria a deixar de prever a necessidade de renúncia aos remédios processuais internos para o acesso à arbitragem, como etapa suplementar ao procedimento amigável.

³⁷⁶ OECD, 2007a, p. 1-52. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/17/59/38055311.pdf>>. Acesso em: 11 out. 2012.

Na realidade, de acordo com a nova redação, bem como em consonância com a alteração proposta nos Comentários à OCDE, o acesso à arbitragem não implicaria uma imediata renúncia à jurisdição interna do contribuinte interessado, mas, apenas, afastaria a possibilidade de apreciação concomitante da questão pelo juízo interno de qualquer dos Estados, em atenção à economia processual e à eficiência.

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 que o contribuinte poderá aceitar a decisão e renunciar ao direito interno, ou rejeitar o acordo e prosseguir com a discussão interna), ou, de outra sorte, suspender os mecanismos internacionais até ulterior definição da questão no âmbito interno.

Nesta última hipótese (decisão proferida internamente), existiria ainda a possibilidade de o contribuinte recorrer à arbitragem para obter uma espécie de “*decision override*”, entretanto com eficácia limitada apenas ao outro Estado Contratante, conseguindo a compensação ou isenção do imposto neste outro Estado, na medida em que na maioria dos países não seria viável a alteração do *decisum* interno pelo resultado da arbitragem.

Além desta alteração, com certeza a mais relevante, nota-se, ainda, ligeira modificação da redação do dispositivo em outros aspectos, tanto formais como materiais. Quanto à forma, passou-se a prever, separadamente, as duas condições para acesso à via arbitral, inserindo-se no item “a” a menção à restrição da arbitragem aos casos em que o contribuinte houver reclamado a instauração do procedimento amigável em conformidade com o Art. 25(1) da CMOCDE, notadamente naqueles em que haja tributação em desconformidade com o acordo de bitributação³⁷⁷, e no item “b” a necessidade de esgotamento do prazo de 2 (dois) anos para que seja requerida a instauração da arbitragem pelo contribuinte.

³⁷⁷ Note-se que na redação originária, proposta em 2006, o texto do Art. 25(5) da CMOCDE não previa a inclusão do trecho que vincularia a arbitragem aos procedimentos amigáveis instaurados pelo contribuinte de acordo com o Art. 25(1), em virtude da ação de um ou ambos os Estados que tenha resultado em tributação em desconformidade com o acordo de bitributação “[...] 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 [...]”. Essa alteração, embora singela, explicita que o recurso à arbitragem não será possível, ainda que pretendido pelo contribuinte, nos casos em que ambos os Estados discordam da existência de tributação em desconformidade com o acordo de bitributação, tal como expressamente mencionado nos Comentários da OCDE, versão atualizada em 2010, mais precisamente no parágrafo 71 do Art. 25.

Além disso, também 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.

A referida alteração, externada no documento publicado e divulgado pela OCDE em 2007, acabou sendo reproduzida no texto da Convenção-Modelo e nos seus comentários, difundidos em julho de 2008³⁷⁸, que passaria a adotar, de forma oficial, a arbitragem como mecanismo suplementar de solução de controvérsias indicado para negociação e inclusão nos acordos de bitributação celebrados pelos países, em especial por seus membros.

4.3.2.2 A arbitragem instituída pelo Art. 25(5) da CMOCDE

Conforme aduzido, o texto aprovado do Art. 25(5) da CMOCDE³⁷⁹ incorpora ao referido modelo de convenção internacional a arbitragem mandatória³⁸⁰ como forma suplementar de solução de controvérsias ao procedimento amigável em sentido estrito³⁸¹, isto é, aquele preconizado pelo Art. 25(1) da CMOCDE³⁸², mais especificamente em relação aos casos

³⁷⁸ Cf. RUSSO, Raffaele. O Modelo da OCDE de 2008: uma visão geral. **Revista de Direito Tributário Internacional**, São Paulo, n. 10, 2008.

³⁷⁹ Confira-se: “[...] 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.”

³⁸⁰ Há, contudo, nos termos dos Comentários à CMOCDE, mais especificamente em seu parágrafo 69, a menção à chamada arbitragem *pós-disputa* ou *voluntária* para os casos em que não haja acordo prévio entre os Estados para submissão de qualquer hipótese à arbitragem.

³⁸¹ Cf. GARCÍA FRÍAS, Ángeles. El arbitraje tributario internacional. In: SERRANO ANTÓN, Fernando (Dir.). **Fiscalidad Internacional**. 3. ed. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2006.

³⁸² Muito embora o parágrafo 5º do Art. 25 preveja a utilização da arbitragem apenas para as controvérsias específicas apresentadas pelo contribuinte interessado derivadas de tributação em desconformidade com o texto do acordo de bitributação, que também abrangem os casos de dupla residência previstos no Art. 4(2) da CMOCDE, os Comentários à Convenção-Modelo, em seu parágrafo 73, estabelecem que os Estados podem pretender incluir a arbitragem como mecanismo suplementar às demais formas de procedimento amigável, notadamente em relação àqueles interpretativos e integrativos previstos no Art. 25(3) da CMOCDE.

peculiares em que, iniciado o procedimento amigável, não tenha ele findado no prazo de 2 (dois) anos com uma solução própria encontrada pelos países no sentido de eliminar a tributação em desconformidade com o texto da convenção.

Em relação, ainda, ao escopo de aplicação da convenção arbitral prevista no Art. 25(5) da CMOCDE, cumpre observar que, diferentemente do que ocorre com a Convenção Europeia de Arbitragem, ela se refere a todo e qualquer caso de tributação em desconformidade com o disposto pelo acordo de bitributação, e não apenas aos casos de preços de transferência e, eventualmente, de aplicação das regras de subcapitalização (Art. 9º), alcançando, portanto, as hipóteses de dupla residência, conflitos de interpretação e qualificação em geral, aplicação das regras de não discriminação (Art. 24) enfim, toda a gama de controvérsias relativas à aplicação dos acordos de bitributação.³⁸³

É preciso observar, contudo, que a menção à existência de *tributação em desconformidade com os termos da Convenção (taxation not in accordance with the provisions of this Convention)*, incluída depois das diversas discussões que se sucederam à divulgação da primeira redação do Art. 25(5) da CMOCDE, como autêntico requisito à instauração da arbitragem, tem como principal intuito vedar o acesso ao referido mecanismo nos casos em que os Estados, conjuntamente, entendam inexistir qualquer tributação desconforme.

Isso significa dizer, por outro giro, que a existência de controvérsias atine, nos termos da redação atual do Art. 25(5) da CMOCDE, às divergências entre os Estados, não sendo suficiente, para a instauração da arbitragem, a discordância da solução encontrada pelo contribuinte interessado, o que reforça o caráter suplementar da arbitragem ao procedimento amigável, visando a se alcançar um acordo vinculante entre as partes contratantes (Estados Soberanos).³⁸⁴

Nesse sentido, estabelecem os Comentários à CMOCDE (parágrafo 72³⁸⁵) que a *tributação em desconformidade com os termos do acordo de bitributação* deve ser efetiva, e não virtual ou provável, o que significa dizer que deve haver, por parte de ao menos um dos Estados, a

³⁸³ Obviamente, poderão os Estados estabelecer convenções arbitrais com escopo mais reduzido, conforme resta apontado pelo parágrafo 66 dos Comentários à CMOCDE, bem como decorre da própria noção de soberania fiscal.

³⁸⁴ OECD, 2010a, parágrafos 64 e 71 dos Comentários ao art. 25 da CMOCDE.

³⁸⁵ OECD, 2010a, parágrafo 72 dos Comentários ao art. 25 da CMOCDE.

exigência do recolhimento indevido de tributo, prova do seu pagamento, ou mesmo apresentação de notificação ao contribuinte por parte do Estado envolvido.

Em relação ao *dies a quo* do prazo de dois anos, estipulado como limite à eficácia do procedimento amigável em sentido estrito, deve-se ressaltar que os Comentários à CMOCDE, tal como ocorre com a Convenção Europeia de Arbitragem, estabelecem que sua contagem deva ser iniciada com a apresentação do caso pelo contribuinte interessado à autoridade competente de um dos Estados, desde que os documentos necessários à solução da controvérsia e à aferição da idoneidade do pleito sejam entregues neste primeiro momento.³⁸⁶

A cláusula arbitral prevista no Art. 25(5) da CMOCDE antevê, ainda, a relação entre o referido mecanismo de solução de controvérsias e a utilização de remédios internos pelo contribuinte. Em relação a esse aspecto, e em conformidade com o quanto aduzido no item anterior, a redação final do dispositivo deliberou que não é necessária a renúncia à jurisdição interna pelo contribuinte interessado para que possa obter acesso à via arbitral, bastando que este suspenda eventuais litígios já em curso em um ou em ambos os Estados até solução final da controvérsia na via arbitral, ou aguarde o desfecho da lide (administrativa ou judicial) para, então, escolher pelo acesso (ou não) à via arbitral, cuja eficácia, neste caso, estará circunscrita à jurisdição do outro Estado Contratante.³⁸⁷

Em qualquer caso, a eficácia da sentença arbitral proferida dependerá, nos termos da CMOCDE, da aceitação destes pelo contribuinte com a consequente renúncia aos remédios internos disponíveis em ambos os Estados Contratantes, o que, conforme ressaltado pelo referido organismo internacional, não costuma ser um entrave à sua aplicabilidade, na medida em que, via de regra, os contribuintes acatam os termos dos acordos entre os Estados que eliminem a dupla tributação.³⁸⁸

De todo modo, há previsão nos Comentários à CMOCDE, em seu parágrafo 80, a respeito da possibilidade de alteração do mecanismo em referência, passando-se a prever a necessária renúncia pelo contribuinte *a priori* aos remédios internos em ambos os Estados Contratantes,

³⁸⁶ De acordo com o parágrafo 75 dos Comentários à CMOCDE, deverão os Estados prever o rol mínimo de documentação para entrega por parte do contribuinte para este fim (OECD, 2010a, p. 374).

³⁸⁷ Exceção a esta regra são os casos em que as leis internas de determinado país permitam a alteração de decisão judicial pelos termos de eventual decisão arbitral proferida, o que não vem a ser o caso do Brasil, no qual a “palavra” final é incumbida ao Poder Judiciário.

³⁸⁸ OECD, 2010a, p. 376, parágrafo 79 dos Comentários ao art. 25 da CMOCDE.

o que necessitaria, no entanto, de singelas alterações na convenção arbitral de maneira (i) a prever a necessidade de eliminação da controvérsia e da dupla tributação, bem como (ii) garantir direitos à ampla defesa e contraditório mínimos para evitar eventual alegação de nulidade do procedimento, inibindo sua eficácia.

De acordo com os termos da convenção arbitral existente no Art. 25(5) da CMOCDE, o início do processo arbitral ocorre com a designação de um painel de três árbitros eleitos para a solução da controvérsia (*arbitragem ad hoc*), dois dos quais apontados, unilateralmente, por ambos os Estados Contratantes, e um terceiro designado de comum acordo pelos árbitros escolhidos, cuja decisão, proferida no prazo de seis meses da instauração do painel, é de obrigatória observância pelos Estados em relação ao caso específico³⁸⁹, muito embora não tenha efeito vinculante em relação a futuras controvérsias.

No que toca aos procedimentos específicos para efetivação da convenção arbitral, verifica-se que a CMOCDE também estabelece um modelo processual detalhado para adoção pelos Estados *ex ante* (*Sample Mutual Agreement on Arbitration*), isto é, em conjunto com a própria redação da convenção, ou, quando aplicável, da inclusão do Art. 25(5) a um acordo de bitributação já existente, o qual estabelece, em síntese, as seguintes regras:

- (i) **Início da arbitragem:** a submissão do caso pelo contribuinte interessado deverá ser feita por escrito a um dos Estados depois de decorrido o prazo de dois anos³⁹⁰, contendo informações suficientes para identificá-lo, bem como uma declaração de que não há decisão proferida administrativamente ou judicialmente em relação ao mesmo caso. Após o recebimento do pedido, deverá o Estado receptor fornecer cópia do pedido ao outro Estado, no prazo de dez dias.

³⁸⁹ Note-se que os Comentários à CMOCDE preveem, nos moldes da Convenção Europeia de Arbitragem, a possibilidade de se estabelecer um prazo suplementar de 6 (seis) meses, ou outro designado pelas partes, em que os Estados poderão negociar solução distinta para a controvérsia, desde que se elimine a tributação em desconformidade com o acordo de bitributação. Apenas após esgotado o referido prazo, portanto, seria a decisão vinculante a ambos os Estados. (OECD, 2010a, p. 377, parágrafo 84 dos Comentários ao art. 25 da CMOCDE).

³⁹⁰ O início do prazo, como visto, depende da entrega pelo contribuinte de toda a documentação necessária (que deverá ser estabelecida *a priori* pelos Estados) para análise do caso a um dos Estados.

- (ii) **Ata de missão da arbitragem** (*terms of reference*³⁹¹): Durante os três meses que se seguirem ao recebimento do pedido por ambos os Estados, deverão estes estabelecer, de comum acordo, as questões que deverão ser resolvidas pela arbitragem, comunicando o contribuinte, por escrito, a respeito do quanto seja definido, podendo estabelecer, ainda, regras procedimentais adicionais ou outras provisões distintas daquelas previstas *a priori*.

Caso não se chegue a um acordo no prazo estabelecido, cada um dos Estados e das partes envolvidas deverá estabelecer uma lista com as questões a serem resolvidas no prazo de um mês, que constituirão uma lista experimental ou provisória (*tentative terms of reference*). Esta lista deverá ser condensada e revisada pelos árbitros nomeados, notificando-se as partes envolvidas em até um mês de sua nomeação. Após um mês do recebimento da versão revisada, poderão os Estados estabelecer *ata de missão* distinta, desde que comuniquem o respectivo acordo às partes envolvidas e aos árbitros, sob pena de se admitir a ata de missão estabelecida na versão revisada entregue pelos árbitros.

- (iii) **Escolha dos árbitros e remuneração**: Em até 3 (três) meses da data em que a *ata de missão* tenha sido recebida pelo contribuinte interessado, ou, nos casos em que não tenha sido entregue, após 4 (quatro) meses do recebimento do pedido de arbitragem por ambos os Estados³⁹², as autoridades competentes deverão apontar, cada uma, um árbitro. Depois de dois meses da última nomeação (efetivada com a assinatura das autoridades responsáveis e do próprio árbitro, aceitando o encargo), deverão os árbitros escolhidos, em conjunto, eleger um presidente para o painel arbitral. Caso não se chegue a um acordo, dispõe a CMOCDE que o diretor do Centro de Políticas Fiscais e Administração da OCDE (*Director of the OECD Centre for Tax Policy and Administration*) deverá fazê-lo no prazo máximo de 10 (dez) dias, contados do pedido a ele endereçado.

³⁹¹ De acordo com Carmona, a expressão *terms of reference* é traduzida em vernáculo como *atas de missão*. Vide: CARMONA, Carlos Alberto. **Arbitragem e processo**: um comentário à Lei n. 9.307/96. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2009. p. 280.

³⁹² É possível a postergação do prazo de nomeação, desde que os Estados o façam de comum acordo, e desde que por período equivalente à demora na entrega da documentação necessária ao início da arbitragem.

De acordo com a CMOCDE, qualquer pessoa, inclusive representantes dos Estados, pode ser designada como árbitro³⁹³, desde que não tenha sido envolvida em etapas anteriores do caso submetido à arbitragem, evitando-se, assim, eventual conflito de interesses, e desde que estabelecida, com clareza, a imparcialidade que deverá nortear a aceitação do encargo.

Em relação à remuneração dos árbitros, há a indicação de que deva ser estabelecida *a priori* pelos Estados, o que poderá ser feito adotando-se as balizas estabelecidas, por exemplo, no Código de Conduta elaborado no âmbito da Convenção Europeia de Arbitragem.

- (iv) **Sigilo e confidencialidade das informações:** A CMOCDE estabelece que os árbitros nomeados por Estado deverão ser designados como autoridades dos respectivos Estados que os tenham nomeado³⁹⁴. Em relação aos árbitros apontados de comum acordo, ou por nenhum dos Estados, especificamente (caso do presidente do painel, *v.g.*), eles deverão ser considerados como autoridades do Estado ao qual foi requerida a instauração dos métodos de solução de controvérsias, ou, quando requerida simultaneamente a ambos, do Estado de sua residência, ou em que seja nacional, esta última hipótese se a controvérsia versar a respeito da aplicação do Art. 24 da CMOCDE.
- (v) **Poderes instrutórios dos árbitros e a produção de provas:** A CMOCDE estabelece que os árbitros poderão adotar os procedimentos probatórios e provas que entenderem adequados à solução da lide (*livre convencimento motivado*), tendo acesso, até, a documentos confidenciais. Salvo estipulação em contrário, contudo, qualquer informação que não fosse disponível aos Estados antes da instauração do processo arbitral não poderá ser utilizada para solucionar a lide.

³⁹³ Indica-se, nos Comentários à CMOCDE (parágrafo 15 do anexo – *Sample Mutual Agreement on Arbitration*), que seria possível a criação de listas contendo árbitros independentes e qualificados para o mister, para o fim específico de acelerar e facilitar o processo de nomeação. Além disso, aponta-se para a necessidade de indicação de árbitros qualificados e experientes no tipo de procedimentos, logística e instrução probatória comuns em controvérsias deste tipo, de maneira a facilitar a resolução da controvérsia.

³⁹⁴ A legislação interna de cada Estado, portanto, irá prever as sanções específicas para a quebra de sigilo por parte do árbitro.

- (vi) **Participação do contribuinte interessado:** O contribuinte envolvido no litígio poderá, pessoalmente ou mediante representação, apresentar sua visão por escrito do caso aos árbitros, que poderão autorizar, também, a exposição oral dos seus fundamentos ao longo do processo.
- (vii) **Questões práticas:** Há algumas questões práticas também abordadas pela CMOCDE. Em relação ao local das reuniões do painel arbitral e ao estabelecimento de pessoal para prover assistência aos árbitros (*secretariado*), dispõe-se que deverão ser indicados pelo Estado para o qual o contribuinte tenha endereçado o pedido de instauração da arbitragem, de maneira que o *staff* se reporte, única e exclusivamente, ao presidente do painel arbitral. No tocante à linguagem em que deve ser conduzida a arbitragem e aos procedimentos de tradução, tais questões deverão ser lidadas de comum acordo por ocasião da *ata de missão*, ou, também, por mútuo consenso entre os Estados, posteriormente, solução esta que deverá ser adotada para os demais aspectos práticos não tratados e entendidos como importantes pelos Estados.
- (viii) **Custos:** Regra geral, cada Estado envolvido e o contribuinte interessado deverão arcar com os custos relativos à sua participação, incluindo-se os custos com viagens e preparação da exposição de suas razões. Além disso, cada autoridade contratante deverá arcar com os custos do árbitro por ela apontado (ou em nome dela apontado pelo Diretor do Centro de Políticas Fiscais e Administração da OCDE em seu nome), incluindo-se os de deslocamento, telecomunicações e secretariado. Os custos com as reuniões, bem como em relação ao *staff* posto à disposição do presidente do painel arbitral deverão ser suportados pelo Estado para o qual foi direcionado o pedido de instauração da arbitragem, ou, se concomitantemente para ambos, dividido de forma igualitária. Os demais custos, incluindo-se aqueles relativos aos demais árbitros designados, deverão ser suportados de forma igual pelos Estados.
- (ix) **Direito aplicável pelos árbitros** (normas substantivas): Os árbitros deverão resolver o conflito com fundamento nas disposições do acordo de bitributação específico, bem como com o reenvio ao direito interno aplicável quando tal seja necessário (*i.e.* Art. 3(2) da CMOCDE) para a solução da lide. Nesses casos, a

definição de direito interno aplicável poderá estar contida na *ata de missão*, como premissa para a solução arbitral, evitando-se que o direito interno de cada Estado seja definido pelo painel arbitral. Nos casos de conflito de interpretação e qualificação, estabelece a CMOCDE que deverão ser utilizadas as regras de interpretação previstas nos arts. 31 a 33 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, os Comentários da OCDE, devidamente atualizados, bem como as diretrizes da OCDE a respeito dos preços de transferência (*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*), quando aplicáveis.³⁹⁵

- (x) **Decisão arbitral:** De acordo com a CMOCDE, a decisão será proferida em 6 (seis) meses da data em que as partes (Estados e contribuintes interessados) tiverem sido intimadas do recebimento de toda a documentação necessária pelo presidente do painel arbitral³⁹⁶, representando o entendimento da maioria simples dos árbitros. Além disso, a menos que previsto de forma diversa pelos Estados, deverá ser proferida por escrito e motivada, com a indicação dos seus fundamentos.

Na hipótese em que não seja respeitado o prazo de seis meses previsto pela CMOCDE pelo painel arbitral (ou o prazo previsto no procedimento simplificado apontado adiante), as autoridades dos Estados envolvidos poderão estipular prazo adicional de seis meses para que seja proferida a decisão final, ou, caso não cheguem a um acordo a este respeito em até um mês, poderão designar novo painel arbitral para o caso, de acordo com os procedimentos já referidos anteriormente.

³⁹⁵ Poderão os árbitros considerar outras fontes jurídicas, desde que expressamente previstas pelos Estados na ata de missão.

³⁹⁶ Caso, durante os dois meses que se seguirem à nomeação do último árbitro, o presidente do painel, com o consentimento do representante de um dos Estados, notificar o representante do outro Estado contratante e o contribuinte interessado a falta de entrega da documentação mínima necessária, então deverá ser observado o seguinte procedimento: (i) caso os documentos faltantes sejam entregues no prazo de dois meses contados da referida notificação, o prazo para que seja proferida a decisão será de seis meses, contados da data em que for recebida a informação suplementar; (ii) caso, de outra sorte, não seja entregue a documentação designada, será estabelecido o prazo de oito meses para que seja proferida a decisão, independentemente do recebimento do documento requerido, a menos que as partes estipulem de forma diversa.

Por fim, de acordo com a CMOCDE, a decisão poderá ser publicada com a omissão do nome das partes, muito embora não possua eficácia de precedente, ainda que possa auxiliar na uniformização do entendimento dos Estados.

- (xi) **Execução da sentença arbitral:** A sentença arbitral deverá ser formalizada em procedimento amigável pelos Estados e apresentada ao contribuinte em até seis meses da data em que foram os Estados notificados a respeito de seus termos³⁹⁷. Será vinculante em relação a ambos os Estados³⁹⁸, a menos que o contribuinte não aceite os seus termos, renunciando ao acesso aos remédios internos em cada Estado contratante, bem como excetuadas as hipóteses em que a decisão seja considerada inexecutável pelos tribunais de um ou ambos os Estados por violação às regras processuais e procedimentais aplicáveis e/ou aos próprios termos do Art. 25(5) da CMOCDE.
- (xii) **Procedimento simplificado:** Em alguns casos, normalmente em que as questões são meramente fáticas, como, por exemplo, em casos de preços de transferência ou mesmo relativos a estabelecimentos permanentes, as partes poderão, desde que manifestem este desejo por ocasião da elaboração da *ata de missão*, estabelecer procedimento simplificado de arbitragem. Neste, a indicação de árbitros será feita de comum acordo entre as partes (ou pelo Diretor do Centro de Políticas Fiscais e Administração da OCDE, nos moldes apontados acima) no prazo de um mês, contado a partir do recebimento da ata de missão pelo contribuinte interessado. Após dois meses da nomeação, cada parte apresentará, por escrito, o seu entendimento fundamentado a respeito das questões objeto de jurisdição arbitral, incumbindo ao árbitro decidir o caso em até um mês, com base nas razões apresentadas pelas partes.

De acordo com o previsto pela CMOCDE, portanto, o procedimento simplificado implicaria, via de regra, a adoção do método *last best offer arbitration* ou *baseball*

³⁹⁷ Note-se que, até que seja proferida a decisão, poderão as partes resolver as questões apontadas na *ata de missão* de comum acordo, caso em que as questões serão consideradas resolvidas e, assim, inexistente a tributação em desconformidade com os termos da convenção.

³⁹⁸ A impossibilidade de execução dos termos da sentença arbitral, de acordo com o previsto pelo parágrafo 42 dos Comentários à anexa previsão de implementação do Art. 25(5) da CMOCDE (*Sample Mutual Agreement on Arbitration*), por implicar em tributação em desconformidade com os termos do acordo de bitributação, poderá ensejar o acesso amigável a novos procedimentos e arbitragem, bem como o acesso aos remédios internos específicos.

approach, por meio do qual os árbitros deverão escolher e aplicar a manifestação de uma das partes em detrimento daquela apresentada pelo outro Estado, não sendo possível aos árbitros estabelecer solução diversa daquelas apresentadas por ambos, muito embora não haja a necessidade de se seguir esse modelo.

4.3.2.3 Análise crítica da doutrina internacional

De uma forma geral, a doutrina internacional aplaudiu os avanços feitos pela OCDE no tocante aos mecanismos de resolução de controvérsias internacionais, considerando o modelo de arbitragem inserido, mandatória e com decisão vinculante aos Estados, em muito superior às convenções arbitrais voluntárias que, até então, predominavam nos acordos de bitributação.³⁹⁹

A previsão de uma arbitragem mandatória e compulsória como mecanismo suplementar ao procedimento amigável, nos moldes propostos pela OCDE, tem como principal virtude, amplamente destacada pela doutrina, estimular a solução das controvérsias no âmbito internacional, incrementando, inclusive, o estímulo à própria condução do procedimento amigável pelos Estados⁴⁰⁰, com vistas a impedir a instauração da arbitragem por parte do contribuinte (ou mesmo *ex officio* por um dos Estados).

Em outras palavras, a inclusão de um mecanismo compulsório de acesso à arbitragem, nos moldes em que é previsto na CMOCDE, garante, a um só tempo, (i) maior celeridade ao procedimento amigável, na medida em que terá o prazo máximo de dois anos para que esteja findo, (ii) maior uniformização da interpretação e aplicação dos acordos de bitributação⁴⁰¹, bem como (iii) reduz ou elimina os riscos de tributação em desconformidade com o texto da convenção.⁴⁰²

³⁹⁹ WERNINGER, 2007, p. 368.

⁴⁰⁰ ZUGER, 2002, p. 37.

⁴⁰¹ WERNINGER, 2007, p. 369.

⁴⁰² DESAX, Marcus; VEIT, Marc. Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal. **Arbitration International**, v. 23, n. 3, p. 429, 2007.

Além disso, o importante passo dado pela referida organização internacional permitiu uma mudança de postura na literatura internacional em relação ao tema, aumentando, e muito, o número de países que hoje a adotam na negociação de seus acordos de bitributação, bem como permitindo um diálogo mais profícuo neste campo por parte das autoridades e *experts* em diversos países.⁴⁰³

Ademais, não restam dúvidas, também, de que o modelo de cláusula apresentada pela OCDE ainda possui algumas deficiências ou pontos a serem aperfeiçoados ou mais discutidos, especialmente no que atine às regras procedimentais previstas no anexo à CMOCDE (*Sample Mutual Agreement on Arbitration*). Como será adiante exposto mais detalhadamente, entendem-se necessárias algumas outras modificações, para garantir uma eficácia ainda maior do mecanismo, como, por exemplo, em relação à participação do contribuinte, bem como quanto à escolha de árbitros, elegibilidade e os respectivos mecanismos de contestação.

No entanto, apesar das falhas apontadas, ou mesmo da existência de pontos que carecem de uma maior discussão internacional, não pairam dúvidas acerca dos benefícios e méritos resultantes do trabalho realizado pela OCDE, mesmo porque, como salientam Desax e Veit, *mais vale que se tenha uma arbitragem imperfeita do que um perfeito sistema arbitral que as autoridades entendam como inaceitável*.⁴⁰⁴

Os resultados da inclusão da arbitragem, contudo, como salientam Sharon e McCutchen, dependerão, em grande medida, de uma maior transparência das informações e a respeito da forma de aplicação da cláusula arbitral⁴⁰⁵, em especial em relação aos contribuintes, de maneira a permitir que se possa recorrer à arbitragem quando necessário, tornando o mecanismo idealizado pela OCDE plenamente eficaz e que, com o seu uso, venha a ser aperfeiçoado.

⁴⁰³ DESAX; VEIT, 2007, p. 430.

⁴⁰⁴ DESAX; VEIT, 2007, p. 430.

⁴⁰⁵ SHARON, Craig A.; McCutchen, Bingham. Treaty Arbitration: Where Art Thou? **Tax Management International Journal**, 41 TMIJ 91, 02.10.2012. Disponível em: <www.bna.com>. Acesso em: 31maio 2013.

4.3.3 Estudos realizados pela ONU para introdução da arbitragem como mecanismo de solução de controvérsias nos acordos de bitributação

Além dos esforços da OCDE no sentido de aprimorar o sistema de resolução de controvérsias no âmbito dos acordos de bitributação, também a ONU apresentou significativo avanço no estudo do tema.

É o que se passa a analisar neste item.

4.3.3.1 Histórico da posição adotada pela ONU

Acompanhando a discussão no cenário internacional, também a ONU passou a analisar com maior cuidado a possibilidade de inclusão da arbitragem como mecanismo suplementar de solução de controvérsias no âmbito dos acordos de bitributação, em especial a partir da apresentação do trabalho intitulado *Arbitration in Tax Matters*, elaborado pela CCI e disponibilizado por ocasião da 10ª reunião do Grupo de Especialistas em Cooperação Internacional em Assuntos Tributários (*Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters*), realizada sob os auspícios do referido organismo internacional, em 2001.

Já àquela época, a CCI apresentou à ONU um modelo de arbitragem (i) suplementar ao procedimento amigável (*two-step approach*); (ii) mandatário e compulsório, sendo a submissão ao mecanismo necessária nos casos em que não solucionada a controvérsia, cuja decisão seria vinculante em ambos os Estados; (iii) utilizado para solução de qualquer inconformidade na aplicação dos acordos; (iv) por meio do qual as controvérsias seriam dirimidas com base nas regras jurídicas (e não por equidade, portanto), especialmente regras internacionais, aquelas estabelecidas na convenção e no Direito interno dos Estados, quando aplicáveis; (v) contendo procedimentos específicos, prazos e disposições acerca da confidencialidade, para o curso da arbitragem; (vi) prevendo a participação efetiva dos

contribuintes; e, por fim, (vii) no qual o resultado deveria eliminar a dupla tributação em cada caso concreto.⁴⁰⁶

Passados alguns anos, em reunião do Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Assuntos Tributários (*Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*), realizada em Genebra em 2005, o Assistente-Diretor de Serviços Jurídicos da França, Sr. Pascal Saint-Amans, apresentou novo trabalho em que compilou a experiência internacional, em especial da OCDE e no âmbito da Convenção Europeia de Arbitragem, em relação ao aperfeiçoamento das regras de solução de disputas nos acordos de bitributação, recomendando, novamente, a inserção de arbitragem mandatária e repisando a necessidade de aprimoramento das regras então existentes no âmbito da CMONU.

Apesar de todos esses estudos, o Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Assuntos Fiscais da ONU não conseguiu chegar a um consenso em relação à utilidade da inclusão da arbitragem na CMONU em sua reunião em 2008 (*Tax Committee's Fourth Annual Session*), apenas concluindo pela necessidade de se incluir uma forte recomendação no sentido de se estudar mais a fundo a questão acerca da arbitragem e das formas de incremento dos mecanismos de solução de controvérsias então existentes.⁴⁰⁷

Com base nessa recomendação, apenas em 2009, por ocasião da reunião do Subcomitê de Resolução de Disputas da ONU, orientou-se a análise específica da questão, notadamente das possibilidades de alteração do texto do Art. 25 da CMONU, ou simplesmente de alteração dos Comentários à CMONU, que até então previam, apenas, a possibilidade de inclusão de arbitragem no parágrafo 36 de Comentários ao citado Art. 25.

Assim, por ocasião da reunião do Subcomitê de Resolução de Disputas da ONU realizada em Genebra no mês de outubro de 2010⁴⁰⁸, decidiu-se, após analisar os modelos então existentes, bem como os prós e os contras da inclusão da cláusula de arbitragem, propor três opções distintas em relação à alteração do Art. 25 da CMONU, a saber:

⁴⁰⁶ Cf. UNITED NATIONS (UN), 2001, p.1-6.

⁴⁰⁷ Cf. UNITED NATIONS (UN). **Report by the Subcommittee on Dispute Resolution: Arbitration as an Additional Mechanism to improve the mutual Agreement Procedure.** Geneva, 18-22 October, 2010. Disponível em: <http://www.un.org/esa/ffd/tax/sixthsession/Report_DisputeResolution.pdf>. Acesso em: 09 nov. 2010.

⁴⁰⁸ Cf. *Ibid.*, p. 2.

- (i) **1ª opção:** Em primeiro lugar, sugeriu-se incluir uma cláusula prevendo a arbitragem no Art. 25 da CMONU em conjunto com uma nota de rodapé apontando que alguns Estados poderão, por diversos motivos, entender a previsão da arbitragem como inadequada, nos moldes como já existente na CMOCDE;
- (ii) **2ª opção:** Alternativamente, propôs-se que a CMONU fosse alterada de maneira a prever duas versões distintas do Art. 25 (A e B), de maneira que o Art. 25(A) não incluiria a redação da convenção de arbitragem e o Art. 25(B) a incluiria, em termos semelhantes àqueles propostos na 1ª opção;
- (iii) **3ª opção:** Por fim, poder-se-ia cogitar a não modificação do texto do Art. 25 da CMONU, apenas alterando-se o texto do então atual parágrafo 36 dos seus Comentários, de maneira a prever, especificamente, a possibilidade de redação de cláusula de arbitragem nos moldes da 1ª opção, bem como se apontando, também, a arbitragem voluntária como alternativa, explicando-se, nos parágrafos seguintes, as características de cada modelo.

As opções sugeridas pelo referido Subcomitê de Resolução de Disputas da ONU foram analisadas pelo Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Assuntos Tributários, que, por ocasião da revisão do modelo de convenção elaborado pela ONU no ano de 2011, optou por acatar a 2ª opção apresentada, redigindo-se no texto da CMONU dois formatos para o Art. 25, tal como ocorre em outros dispositivos da convenção (v.g. Art. 23, A e B), de modo que o Art. 25(A) não contemplasse nenhuma cláusula arbitral no seu texto, e o Art. 25(B) a incluísse em seu parágrafo 5º, semelhantemente ao modelo proposto pela OCDE, muito embora com algumas alterações examinadas a seguir.

A posição adotada pela ONU, portanto, ao prever duas redações distintas para o Art. 25 (alternativas A e B), explicita o receio do referido organismo principalmente em relação aos países em desenvolvimento, apontando, assim, não apenas as vantagens decorrentes da

inclusão da arbitragem suplementar mandatória ⁴⁰⁹, mas, também, suas desvantagens ⁴¹⁰, que deverão ser sopesadas por país por ocasião da definição de suas políticas de negociação de tratados.

Feitas essas observações, passar-se-á a tratar da convenção arbitral, tal como prevista na alternativa B do Art. 25 referido na CMONU.

4.3.3.2 A arbitragem prevista no Art. 25 (B) da Convenção-Modelo da ONU (CMONU)

Conforme restou demonstrado, a CMONU, em sua versão atualizada em 2011, incluiu a arbitragem como mecanismo suplementar de solução de controvérsias nos acordos de bitributação, incluindo-se um parágrafo 5º ao Art. 25 (B) redigido da seguinte maneira, *in verbis*:

*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*

⁴⁰⁹ Em relação às vantagens da inclusão da arbitragem (alternativa B), os Comentários à CMONU estabelecem o seguinte: (i) independentemente do número de controvérsias resolvidas pelo procedimento amigável, a existência de casos não solucionados é relevante, na medida em que permite a ocorrência de dupla tributação e de tributação em desconformidade com o texto do acordo; (ii) a arbitragem aumenta a segurança jurídica dos contribuintes; (iii) os remédios internos não resolvem de forma rápida, consistente e coerente os conflitos; (iv) a submissão do caso à arbitragem permite uma maior vontade dos Estados na negociação de acordos pelo procedimento amigável; (v) justamente por esse motivo, de permitir uma maior eficácia na solução das controvérsias antes da arbitragem, os custos seriam baixos, pois poucos casos seriam encaminhados para solução por esta via, o que poderia até mesmo reduzir os custos suportados pelos Estados com a análise de remédios internos; (vi) os árbitros resolverão a controvérsia de forma coerente e imparcial, de maneira a ajustar sua decisão aos níveis de experiência dos Estados envolvidos e permitir que, com o tempo, haja uma maior experiência dos próprios Estados em relação às controvérsias surgidas; (vi) é possível encontrar árbitros com *expertise* oriundos de várias formações (juristas, professores, autoridades governamentais, etc.) e em várias regiões, inclusive em países em desenvolvimento; (vii) a limitação da soberania é feita no interesse do Estado, de maneira a garantir uma aplicação uniforme e regular do acordo de bitributação. (UNITED NATIONS (UN), 2011, p. 369-370).

⁴¹⁰ As principais desvantagens apontadas pela ONU são as seguintes: (i) apenas um pequeno número de casos é submetido ao procedimento amigável, e um número ainda menor fica sem solução; (ii) os remédios internos seriam suficientes à solução das controvérsias; (iii) o uso da arbitragem poderia ser injusto em relação aos Estados que possuem pouca experiência neste tipo de controvérsias; (iv) os interesses públicos dos Estados, especialmente no campo da tributação, raramente seriam tratados adequadamente por árbitros privados, o que poderia significar um prejuízo irreparável aos países em desenvolvimento; (v) a neutralidade e imparcialidade dos árbitros é difícil de assegurar, de garantir; (vi) é difícil encontrar árbitros experientes e qualificados nesta seara; (vii) a arbitragem é custosa e inadequada para os países em desenvolvimento; (viii) não é interesse dos Estados limitar a sua soberania em relação a assuntos fiscais. (UNITED NATIONS (UN), loc. cit.).

(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.

Analisando-se os termos do modelo apresentado pela ONU⁴¹¹, discutido recentemente, observa-se que é substancialmente semelhante àquele formulado pela OCDE, caracterizado pela previsão de uma arbitragem mandatária e compulsória para os casos em que não houver solução do litígio no âmbito do procedimento amigável⁴¹², após o decurso de determinado prazo (*two-step approach*), remanescendo a tributação em desconformidade com a convenção.⁴¹³

As diferenças entre o Art. 25 (B) proposto pela ONU, mais especificamente em seu 5º parágrafo, e o Art. 25 (5) CMOCDE, podem ser sintetizadas da seguinte forma:

- (i) o Art. 25, alternativa B, da CMONU prevê um prazo de 3 (três) anos para o término do procedimento amigável com a resolução da controvérsia pelos Estados, diferentemente do prazo de 2 (dois) anos contido na redação do Art. 25 (5) da CMOCDE;

⁴¹¹ Assim como ocorre no modelo da OCDE, o método é aplicável aos casos decorrentes do procedimento amigável em sentido estrito, não abrangendo, *a priori*, as demais formas de procedimento amigável, a menos que os Estados prevejam em sentido diverso.

⁴¹² Tal qual ocorre no modelo da OCDE, também não se faz possível recorrer à via arbitral nos casos em que já haja decisão final proferida internamente em algum dos Estados contratantes, exigindo-se, neste sentido, que o contribuinte opte por suspender a utilização dos remédios internos até que haja solução final pela via arbitral (momento em que se decidirá pela aceitação dos seus termos e renúncia aos remédios internos, ou rejeição dos seus termos e prosseguimento normal do processo manejado internamente), ou aguarde o final do processo judicial (ou administrativo) interno, caso em que eventual utilização da arbitragem terá eficácia limitada em relação ao outro Estado contratante. Também na esteira da CMOCDE, é possível que se exija a renúncia *a priori* aos remédios internos disponíveis ao contribuinte, desde que se incremente a sua participação na arbitragem, de modo a garantir a ampla defesa e o contraditório.

⁴¹³ A existência de tributação em desconformidade com a convenção exige, assim como ocorre em relação à CMOCDE, que haja divergência de interpretação entre os Estados, não sendo suficiente, para a instauração da arbitragem, a discordância da solução encontrada pelo contribuinte interessado.

- (ii) o procedimento arbitral, de acordo com a CMONU, deve ser instaurado por um dos Estados contratantes⁴¹⁴, havendo a simples notificação ao contribuinte⁴¹⁵, instauração esta que difere daquela proposta pela OCDE, na qual permite-se o início da arbitragem a partir de requerimento feito pelo contribuinte;
- (iii) na CMONU, ao contrário do que ocorre em relação ao modelo da OCDE e à semelhança da Convenção Europeia de Arbitragem, os Estados podem, até seis meses depois de proferida a sentença arbitral, estabelecer por procedimento amigável solução diversa daquela sugerida pelo painel arbitral, desde que suficiente para eliminação da controvérsia;
- (iv) por fim, na CMONU, ao se optar por incluir duas redações distintas para o Art. 25 (alternativas A e B), não houve a necessidade de incluir uma nota de rodapé apontando para a possibilidade de os Estados não adotarem em seus acordos tais cláusulas, o que decorreria, logicamente, da própria existência de duas hipóteses de redação do dispositivo atinente à solução de controvérsias.

Em relação aos procedimentos específicos para implementação da arbitragem, também a CMONU estabelece regras específicas baseadas no anexo elaborado pela OCDE (*Sample Mutual Agreement on Arbitration*), contendo, assim, regras relativas (i) ao início da arbitragem, especificamente em relação ao procedimento e requisitos necessários para sua instauração; (ii) os mecanismos para estabelecimento da *ata de missão* da arbitragem; (iii) escolha dos árbitros e sua remuneração; (iv) procedimento adotado para a arbitragem (simplificado e baseado na opinião independente do árbitro); (v) sigilo e confidencialidade das informações; (vi) poderes instrutórios dos árbitros; (vii) participação do contribuinte interessado; (viii) questões práticas (inclusive logística; (ix) custos; (x) direito aplicável ao caso; (xi) sentença arbitral, seus requisitos e forma de implementação.

⁴¹⁴ Como se percebe, portanto, muito embora possua o contribuinte a faculdade de requerer a um dos Estados que submeta o caso à arbitragem, comunicando-se, assim, com o outro Estado contratante, caberá, exclusivamente, aos Estados contratantes optar por requerer o seu início, de modo que a sua instauração estaria sujeita à discricionariedade dos Estados.

⁴¹⁵ Note-se, entretanto, que nos Comentários à CMONU (parágrafo 17 dos Comentários ao Art. 25(5) da CMONU) também se estabelece a possibilidade de alteração do dispositivo, prevendo-se a instauração da arbitragem pelo contribuinte interessado. De toda sorte, ressalte-se que a inexistência de notificação do contribuinte, nos termos expostos nos Comentários à CMONU, não suspende o início ou o curso da arbitragem.

Por essa razão, as regras previstas no anexo ao Art. 25 (B) da CMONU para efetivação da arbitragem são praticamente idênticas àquelas existentes no âmbito da OCDE, ainda que adaptadas em relação às especificidades do modelo adotado pela ONU, precisamente quanto (i) ao prazo para esgotamento do procedimento amigável (três anos na CMONU), (ii) à impossibilidade de instauração da arbitragem pelo contribuinte, que dependerá do interesse de um ou ambos os Estados para este fim, bem como (iii) à possibilidade de os Estados chegarem a entendimento distinto daquele proveniente da sentença arbitral dentro do prazo de seis meses contados da data em que proferida.

Além das necessárias adaptações do texto, apenas pequenas alterações podem ser notadas em relação às regras para implementação da arbitragem adotadas pela OCDE, e que podem ser resumidas nos seguintes itens:

- (i) O procedimento, via de regra, deverá ser simplificado⁴¹⁶, adotando-se o modelo *last best offer*, também conhecido como *baseball arbitration*, a menos que os Estados prevejam de forma diversa por ocasião da elaboração da *ata de missão* da arbitragem⁴¹⁷. De acordo com a CMONU, esse modelo é menos custoso e demorado, na medida em que os árbitros se limitarão a adotar a posição explicitada por um dos Estados, em detrimento do segundo, e poderá ser resolvido por apenas um árbitro, caso assim optem as partes;
- (ii) Não serão arbitráveis as lides em que o valor envolvido seja baixo, observados os parâmetros estabelecidos pelos Estados *a priori*, e desde que estes não decidam, de comum acordo, submeter o litígio à via arbitral;

⁴¹⁶ Neste, após dois meses da escolha dos árbitros, ou, caso se trate de hipótese em que a ata de missão seja estabelecida provisoriamente, após dois meses da data em que os Estados poderiam adotar ata de missão distinta daquela a elas comunicada pelos árbitros, os Estados deverão apresentar a sua versão dos fatos, indicando a solução que entendem que deva ser adotada à espécie. Depois de transcorridos 3 (três) meses do recebimento da última manifestação, os árbitros deverão apresentar a sua decisão, escolhendo uma das manifestações, devidamente acompanhada de uma singela fundamentação.

⁴¹⁷ Neste caso, poderão os Estados adotar a arbitragem baseada em *opinião independente dos árbitros*, tal como adotado, via de regra, pela CMOCDE. Neste caso, deve-se adotar o procedimento referido na OCDE, em que os árbitros terão o prazo de 6 (seis) meses para proferir sua decisão, contados da data em que apontarem o recebimento de toda a documentação necessária. Na hipótese de não ser apresentada a documentação, poderão os árbitros, dentro do período de dois meses, requerer a entrega de documentação adicional, passando-se o prazo a contar da sua efetiva entrega, ressalvados os casos em que a documentação complementar não seja fornecida, ocasião em que a decisão deverá ser proferida em oito meses, independentemente do documento requerido (a menos que as partes entendam de forma diversa).

- (iii) A participação do contribuinte (por meio de representantes ou pessoalmente) é mais limitada, na medida em que prevista, no mais das vezes, para os modelos de arbitragem que seguirem o modelo baseado na opinião independente dos árbitros (*independent opinion approach*) e não naqueles conhecidos como *baseball arbitration*, regra geral adotada pela CMONU;
- (iv) Em casos de impossibilidade de escolha do árbitro presidente do painel, o mister ficará incumbido ao Presidente do Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Assuntos Fiscais da ONU, ou se este for nacional ou residente de um dos Estados envolvidos, o mais antigo membro desse Comitê que não seja nacional ou residente de algum dos envolvidos deverá fazer tal escolha no prazo máximo de um mês (diferentemente do prazo de dez dias da CMOCDE), contados do pedido a ele endereçado por qualquer dos Estados.⁴¹⁸ Esse mesmo procedimento deverá ser seguido se, por algum motivo, houver a alteração de algum dos membros do painel arbitral;
- (v) A aceitação do encargo por parte dos árbitros deverá ser precedida da apresentação de uma declaração por estes elaborada, apontando desconhecem a existência de quaisquer circunstâncias que possam gerar dúvidas a respeito de sua independência e imparcialidade, bem como se comprometendo a apresentar às autoridades toda e qualquer circunstância deste tipo que possa erigir no curso da arbitragem;
- (vi) Estabelecimento de algumas regras para a remuneração (em base diária) dos árbitros que não poderá superar, em um dado caso, mais do que três dias de preparação, duas reuniões (incluindo-se as videoconferências) e os dias de viagem, exceto nas hipóteses em que o painel entenda ser preciso mais tempo para solução do litígio, caso em que deverão ser remunerados pelo tempo adicional. A remuneração incluios gastos razoáveis com a condução do processo, desde que submetidos à prévia autorização pelos Estados.

⁴¹⁸ Há indicação, no modelo da ONU, de que há opiniões no sentido de que também deveria ser permitido ao contribuinte interessado fazer tal requerimento ao Presidente do Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Assuntos Fiscais da ONU.

À exceção dos aspectos individualmente ressaltados acima, portanto, o procedimento adotado pela CMONU é absolutamente equivalente àquele apresentado pela CMOCDE. Desse modo, reporta-se às observações feitas no item 4.3.2.2, evitando-se, assim, a desnecessária repetição dos aspectos anteriormente ressaltados.

4.3.3.3 Análise crítica da doutrina internacional

Como se pode perceber da análise feita no âmbito da CMONU, e muito embora se tenha chegado a algum consenso em relação à inclusão da alternativa B ao Art. 25 do modelo de convenção, com a expressa previsão de cláusula arbitral, parece restar nítido que esta discussão está longe do seu fim no referido organismo internacional.

De fato, diferentemente do viés em que se analisa a cláusula de arbitragem no âmbito da OCDE, a Convenção-Modelo elaborada pela ONU se destaca, justamente, por permitir uma visão mais centrada nas diferenças existentes entre os chamados países desenvolvidos e aqueles que ainda estão em desenvolvimento. Essa visão, muito mais centrada nos interesses dos países em desenvolvimento, buscando um equilíbrio real de forças no cenário internacional, afetado pelo abismo econômico muitas vezes existente, fez com que a discussão, também em relação à inserção da arbitragem como mecanismo suplementar de solução de controvérsias, tomasse feições muito diversas na ONU.

Justamente sob a perspectiva dos países em desenvolvimento, Lennard⁴¹⁹ ressalta, em seu estudo, que os principais entraves vistos em relação à inserção da arbitragem na CMONU se referem (i) aos custos, muitas vezes fora da realidade de diversos países em desenvolvimento, (ii) às diferenças econômicas entre as partes, o que poderia significar um desequilíbrio na representação do Estado em desenvolvimento perante o painel arbitral, (iii) aos poucos árbitros que seriam encontrados em países em desenvolvimento, ou acostumados à sua realidade, bem como (iv) à influência das regras da OCDE em relação a muitos dos árbitros, o que tenderia a influenciar também o seu julgamento do mérito da causa.

⁴¹⁹ LENNARD, Michael. The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Convention – current points of difference and recent developments. **Asia-Pacific Tax Bulletin**, Amsterdam, p. 9, Jan./Fev. 2009.

Esses fatores, também identificados nos Comentários à CMONU, tal como apontado anteriormente, fizeram com que a CMONU, mesmo em sua versão de 2011, ainda demonstrasse algumas ressalvas em relação à inclusão da arbitragem em seu Art. 25, optando por incluir, apenas, um modelo alternativo de redação que poderia ser utilizado pelos países na negociação de seus tratados.

Mesmo assim, isto é, ainda que a ONU não tenha firmado posicionamento em favor da arbitragem, há quem entenda, como Christians, que a mera ventilação da ideia por parte do referido organismo pode trazer sérios prejuízos aos países em desenvolvimento, na medida em que, uma vez adotada a cláusula, estes perderiam *poder de barganha* durante o procedimento amigável, na medida em que, por sua situação econômica, passariam a ter que aceitar um acordo não muito vantajoso para, assim, evitar o início de uma arbitragem custosa e cujos resultados não seriam previsíveis.⁴²⁰

Em outras palavras, valeria, para a autora, o raciocínio de que melhor um acordo imperfeito e com resultados previsíveis do que uma arbitragem custosa e cujo resultado não seja previsível.

Em linhas gerais, portanto, muito embora tenha havido irrefutável avanço no sentido de incrementar a segurança jurídica dos contribuintes interessados, melhorando a redação dos mecanismos de solução de controvérsias no âmbito da CMONU, ainda não se pode dizer que as autoridades e mesmo a doutrina são a favor da inserção do dispositivo na política de negociação dos países, em especial no que concerne àqueles em desenvolvimento, o que se pode comprovar com a criação de uma mera alternativa ao Art. 25, não expressamente indicada pela ONU.

De toda forma, apesar da divergência, não há dúvidas a respeito da relevância dos avanços e do estudo feitos no âmbito da ONU, os quais também serão por nós considerados adiante, quando um estudo dos méritos e deméritos de cada modelo de cláusula arbitral será feito mais detidamente.

⁴²⁰ CHRISTIANS, Allison. Putting Arbitration on the MAP: thoughts on the new U.N. Model Tax Convention. *TaxAnalysts*, Amsterdam, p. 352-352, Apr. 2012.

4.4 Análise da experiência internacional

Além da análise dos modelos de convenção elaborados pela ONU e OCDE, bem como do estudo da inserção da arbitragem na Convenção Europeia de Arbitragem, acredita-se ser relevante uma breve aferição, também, da experiência internacional alcançada até este momento, notadamente em relação a alguns dos países que vêm inserindo um modelo de arbitragem mandatória, tal como hodiernamente discutido internacionalmente.

Assim, proceder-se-á, a seguir, à referida aferição, iniciando a análise pela evolução dos estudos feitos pelos Estados Unidos da América, passando, a seguir, por Áustria, Holanda, Alemanha e Bélgica, antes de mover à elaboração de uma síntese conclusiva no tocante a esse ponto.

4.4.1 Estados Unidos da América

Analisando, sob o prisma histórico, os acordos de bitributação celebrados pelos Estados Unidos da América, verifica-se, em sua gênese, que as autoridades norte-americanas adotavam a posição de vedar, expressamente, a inclusão de cláusulas prevendo a arbitragem, seja ela compulsória ou voluntária⁴²¹, posicionamento este que foi manifestado, publicamente, em conferência realizada sob os auspícios da IFA, em 1981.

Com o avanço das negociações entabuladas por este país, mais especificamente quando da negociação do acordo com a Alemanha, datada de 1989, os Estados Unidos da América alteraram o seu posicionamento a respeito da inclusão de cláusula arbitral nos seus acordos, passando a admitir, no âmbito da referida convenção, arbitragem voluntária, ainda bastante limitada, excluindo a possibilidade de submissão de matérias que se referissem à política tributária e arrecadatória e às leis internas de cada Estado.⁴²²

⁴²¹ FARAH, 2009, p. 33.

⁴²² ZÜGER, 2001b, p. 222.

Essa mudança de paradigma, iniciada com o acordo celebrado com a Alemanha, permitiu que inúmeros outros tratados contivessem a previsão de arbitragem voluntária, como mecanismo subsidiário ao procedimento amigável (*two-step approach*) tais como aqueles firmados com Canadá, França, Irlanda, Itália, Kazaquistão, México, Holanda e Suíça.⁴²³

Consoante lembra Harrington, representante do Tesouro Norte-Americano no período entre 2001 e 2009 e um dos responsáveis pela negociação de acordos de bitributação neste período, o aludido modelo de arbitragem previsto nos tratados celebrados pelos Estados Unidos até o ano de 2006, caracterizado pela voluntariedade, jamais foi eficaz, não tendo sido o referido mecanismo utilizado em nenhuma oportunidade.⁴²⁴

Por essa razão, recentemente, alguns protocolos e novas convenções firmados pelos Estados Unidos da América demonstram uma mudança de posicionamento a respeito da matéria.

Com efeito, a mudança de postura das autoridades norte-americanas⁴²⁵ se deve, em grande parte, à visão de que a principal função de uma cláusula mandatária de arbitragem não seria de suplantiar as negociações entre os Estados, mas de suplementá-la demonstrando, neste aspecto, o seu entendimento de que a inclusão de referido mecanismo teria o condão de estimular a negociação das Partes para alcançar o acordo e eliminar a dupla tributação.⁴²⁶

Nesse esteio, compulsando as cláusulas recentemente inseridas no bojo dos acordos de bitributação firmados ou emendados por protocolo com Canadá⁴²⁷, Japão⁴²⁸, Espanha⁴²⁹,

⁴²³ C ZÜGER, 2001b, p. 222.

⁴²⁴ HARRINGTON, John. No Dispute About the increasing importance of arbitration in Tax treaties. **Tax Notes International**, v. 59, n. 10, p. 753, Sept. 2010.

⁴²⁵ Vale frisar, nesse sentido, que ainda não houve inclusão da cláusula arbitral na Convenção-Modelo norte-americana (U.S. Model Tax Convention), modificada em 2006.

⁴²⁶ HARRINGTON, 2010, p. 757.

⁴²⁷ ARNOULD, Marc Richardson. Mandatory Arbitration under Article XXVI of the Fifth to the Canada-U.S. Income Tax Convention: a Tax Policy Analysis. **Revista de Direito Tributário Internacional**, São Paulo, n. 13, 2009.

⁴²⁸ O referido protocolo foi assinado em 2013, não se tendo notícia, no entanto, de sua ratificação até esta data. Informação: Disponível em: <<http://www.publications.pwc.com/DisplayFile.aspx?Attachmentid=6377&Mailinstanceid=2668>>. Acesso em: 01 jun. 2013.

⁴²⁹ O referido protocolo foi assinado em 2013, não se tendo notícia, no entanto, de sua ratificação até esta data. Informação: Disponível em: <<http://www.pwc.com/us/en/tax-services-multinationals/newsletters/us-tax-treaty-developments/spanish-protocol-us-spain-treaty.jhtml>>. Acesso em: 01 jun. 2013.

Suíça⁴³⁰, Bélgica⁴³¹, França e Alemanha, verifica-se a introdução de um mecanismo similar àquele introduzido no âmbito da OCDE, de modo a permitir a instauração de uma arbitragem *ad hoc*⁴³² para solução das controvérsias que não tenham sido dirimidas pelos Estados pelo procedimento amigável no prazo de dois anos, contados da data em que o contribuinte apresentou a documentação necessária para instrução do caso e início das negociações.

Analisando-se os diferentes acordos de bitributação celebrados pelos Estados Unidos, pode-se verificar um grande número de semelhanças entre eles; possuem, em sua maioria, a seguinte redação, muitas vezes acompanhada de memorandos de entendimentos (*Memorandum of Understanding*), explicações técnicas e diretrizes para utilização da arbitragem, tal como reproduzida no Acordo Estados Unidos-Bélgica, celebrado em 2006 (no original):

Art. 24. [...] 7. Where, pursuant to a mutual agreement procedure under this Article, the competent authorities have endeavored but are unable to reach a complete agreement in a case, the case shall be resolved through arbitration conducted in the manner prescribed by, and subject to, the requirements of paragraph 8 and any rules or procedures agreed upon by the Contracting States, if:

- a) tax returns have been filed with at least one of the Contracting States with respect to the taxable years at issue in the case;*
- b) the case is not a particular case that the competent authorities agree, before the date on which arbitration proceedings would otherwise have begun, is not suitable for determination by arbitration; and*
- c) all concerned persons agree according to the provisions of subparagraph d) of paragraph 8.*

8. For the purposes of paragraph 7 and this paragraph, the following rules and definitions shall apply:

- a) the term “concerned person” means the presenter of a case to a competent authority for consideration under this Article and all other persons, if any, whose tax liability to either Contracting State may be directly affected by a mutual agreement arising from that consideration;*

⁴³⁰ O referido protocolo foi assinado em 2011, não se tendo notícia, no entanto, de sua ratificação até esta data. A respeito, *vide*: HARRINGTON, 2010, p. 753-761.

⁴³¹ Cf. LIEBMAN, Howard M.; PLODEK, Michael. Mutual agreement procedure. In: VIJVER, Anne Van de. **The New US-Belgium Double Tax Treaty: a Belgium and EU perspective**. Amsterdam: IBFD, 2009. p. 523-536.

⁴³² A utilização de arbitragens *ad hoc* ainda é a praxe nos acordos norte-americanos, muito embora se tenha notícia do trabalho, cada vez mais próximo, entre as autoridades do IRS norte-americano e de instituições de arbitragem, como a *American Association Arbitration* (informação retirada do sítio eletrônico da AAA: <http://www.adr.org/aaa/faces/aoe/icdr?_afLoop=2678474558888956&_afWindowMode=0&_afWindowId=null#%40%3F_afWindowId%3Dnull%26_afLoop%3D2678474558888956%26_afWindowMode%3D0%26_a_df.ctrl-state%3Dwna1abrzn_4>. Acesso em: 01 jun. 2013). A esse respeito, lembra Ganguly que, apesar de a CCI ter criado regras específicas para esse tipo de disputa, a utilização de arbitragens institucionais ainda é vista com ressalvas pela doutrina, especialmente pela pouca experiência prática delas, acostumadas com arbitragens comerciais (GANGULY, Maya. *Tribunals and taxation: an investigation of arbitration in recent US Tax Conventions*. **Wisconsin International Law Journal**. Disponível em: <<http://hosted.law.wisc.edu/wordpress/wilj/files/2013/01/Ganguly.pdf>>. Acesso em: 01 jun. 2013).

b) the “commencement date” for a case is the earliest date on which the information necessary to undertake substantive consideration for a mutual agreement has been received by both competent authorities;

c) arbitration proceedings in a case shall begin on the later of:

i) two years after the commencement date of that case, unless both competent authorities have previously agreed to a different date, and

ii) the earliest date upon which the agreement required by subparagraph d) has been received by both competent authorities;

d) the concerned person(s), and their authorized representatives or agents, must agree prior to the beginning of arbitration proceedings not to disclose to any other person any information received during the course of the arbitration proceeding from either Contracting State or the arbitration board, other than the determination of such board;

e) unless any concerned person does not accept the determination of an arbitration board, the determination shall constitute a resolution by mutual agreement under this Article and shall be binding on both Contracting States with respect to that case; and

f) for purposes of an arbitration proceeding under paragraph 7 and this paragraph, the members of the arbitration board and their staffs shall be considered “persons or authorities” to whom information may be disclosed under Article 25 (Exchange of Information and Administrative Assistance) of the Convention.

Como se percebe, diferentemente do modelo adotado pela OCDE, os referidos acordos de bitributação, celebrados pelos Estados Unidos, estabelecem a instauração da arbitragem de maneira automática, independentemente de qualquer provocação por parte do contribuinte, desde que esgotado o período de dois anos para solução da controvérsia pelo procedimento amigável e, desde que:

- (i) tenha o contribuinte apresentado declaração de imposto em ao menos um dos Estados;
- (ii) não entendam os Estados se tratar de litígio inadequado para solução pela via arbitral, o que ocorre, v.g., nos casos em que tenha o contribuinte iniciado processo administrativo ou judicial relativo à controvérsia (e não concordado em suspendê-lo) ou naqueles
- (iii) em que haja decisão definitiva por órgãos administrativos ou judiciais, bem como

- (iv) todos os contribuintes envolvidos consintam com o seu início, expressamente declarando não fornecer qualquer informação a respeito do curso da arbitragem⁴³³ (*cláusula de confidencialidade*).

Em alguns acordos, como aqueles celebrados com a Alemanha e com o Canadá, o escopo de utilização da arbitragem é limitado, restringindo-se, como afirma Rosenbloom (et al.)⁴³⁴, basicamente a questões fácticas, tais como as controvérsias relativas à definição de residência (apenas nos casos de pessoas físicas), no artigo 4º, aos estabelecimentos permanentes (Art. 5º), lucros das empresas (Art. 7º), *transfer pricing* (Art. 9º) e *royalties* (Art. 12º)⁴³⁵, cabendo às demais hipóteses não previstas a possibilidade de submissão expressa pelas autoridades dos Estados.

Além disso, no modelo de convenção arbitral que vem sendo firmado pelos Estados Unidos, exige-se que as partes envolvidas tenham, ao menos, entregue declaração de imposto em um dos Estados e firmem referidos contribuintes declaração de não revelar quaisquer das etapas do procedimento a terceiros não envolvidos no litígio.⁴³⁶

No que atine à formação do painel arbitral, os acordos celebrados pelos Estados Unidos, em especial aqueles com Alemanha, França, Canadá e Bélgica (já ratificados)⁴³⁷, dispõem que

⁴³³ Também os árbitros deverão guardar sigilo, sendo considerados autoridades dos Estados Contratantes.

⁴³⁴ ROSENBLOOM, David; PETERS, Elizabeth. From Arbitration to Zero Withholding: a primer on the Canada-U.S. Treaty Protocol. **Tax Notes International**, v. 51, n. 7, p. 610, Aug. 2008.

⁴³⁵ Confira-se o teor da parte inicial do referido parágrafo 22º, do artigo XVI, do Protocolo celebrado entre Estados Unidos e Alemanha: “*In respect of any case where the competent authorities have endeavored but are unable to reach an agreement under Article 25 regarding the application of one or more of the following Articles of the Convention: 4 (Residence) (but only insofar as it relates to the residence of a natural person), 5 (Permanent Establishment), 7 (Business Profits), 9 (Associated Enterprises), 12 (Royalties), binding arbitration shall be used to determine such application, unless the competent authorities agree that the particular case is not suitable for determination by arbitration. In addition, the competent authorities may, on an ad hoc basis, agree that binding arbitration shall be used in respect of any other matter to which Article 25 applies. If an arbitration proceeding (the Proceeding) under paragraph 5 of Article 25 commences, the following rules and procedures will apply [...]*”.

⁴³⁶ Em consonância com essa vedação, salientam Jochen Bahns e Jens Schoenfeld que a decisão proferida no âmbito do procedimento amigável não poderia ser utilizada como precedente em casos análogos. (BAHNS, Jochen. et al.. **The new mutual agreement and arbitration procedure under art. 25 of the German-US Tax Treaty**. Disponível em: <[HTTP://online.ibfd.org](http://online.ibfd.org)>. Acesso em: 21 jul. 2010).

⁴³⁷ Também há notícia de que o Acordo Estados Unidos-Suíça segue o mesmo procedimento. A este respeito, vide: SCHLAMMAN, Kris et al. Mandatory arbitration designed to speed agreement. **Transfer Pricing International Journal BNA**, 2011. ISSN 2042-8154. Disponível em: <<http://www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/Global-Transfer-Pricing-Services/Documents/us-treaties-nov2011.pdf>>. Acesso em: 01 jun. 2013.

cada uma das partes deverá nomear um árbitro⁴³⁸ em até noventa dias⁴³⁹, de maneira que, após sessenta dias da indicação do segundo árbitro, deverão ambos os árbitros indicar um presidente, no prazo de sessenta dias, após o qual, não havendo indicação, deverão os Estados indicar⁴⁴⁰, cada um, um novo membro para o painel no lugar dos antigos árbitros, para que tenham a oportunidade de indicar um novo presidente.

Após a formação do painel, os Estados terão um prazo de sessenta dias para apresentar suas manifestações (*position papers*), bem como uma proposta de resolução do caso para o painel arbitral (*proposed resolution*)⁴⁴¹, podendo, se quiserem, também fornecer réplica à posição de cada qual em um prazo de cento e vinte dias⁴⁴² da formação do painel de árbitros.

Válido destacar que nas cláusulas celebradas pelos Estados Unidos, também o contribuinte, a partir das convenções firmadas com a França e com a Suíça, tem o direito de apresentar suas manifestações ao painel de árbitros no prazo de 90 (noventa) dias, muito embora não possa fazer o mesmo em relação à proposta de solução.⁴⁴³

Baseados no modelo apontado como *last best offer*, deverão os árbitros apresentar decisão final no prazo de 6 (seis) meses⁴⁴⁴, contados da sua indicação, sem a necessidade de exposição dos seus motivos⁴⁴⁵, acolhendo, assim, a proposta de um ou outro Estado. Vale observar,

⁴³⁸ Em relação à sua remuneração, os Estados Unidos se valem dos parâmetros indicados para arbitragens no âmbito dos International Centre for Settlement of Investment Disputes (ICSID). Não há, *a priori*, o estabelecimento de *staff* de apoio, ou mesmo locais para reuniões entre os árbitros, encorajando-se a utilização de videoconferências e métodos de comunicação à distância.

⁴³⁹ Há a previsão, a partir do acordo celebrado com a França (portanto, não naqueles firmados com Canadá, Bélgica e Alemanha) de que os árbitros não sejam membros de qualquer uma das autoridades competentes de ambos os Estados envolvidos. Além disso, nos acordos celebrados pelos Estados Unidos há a previsão da elaboração de listas não exclusivas de árbitros com experiência em matéria de tributação internacional, que os auxiliarão na indicação.

⁴⁴⁰ Note-se que esse mecanismo passou a existir a partir da convenção celebrada com a França. Nas anteriores, na falta da indicação de qualquer dos membros do painel arbitral, este deveria ser designado pelo membro mais antigo do Secretariado do Centro de Política Fiscal e Administração da OCDE que não fosse cidadão de qualquer dos Estados envolvidos na disputa, no prazo de 60 (sessenta) dias contados da falta de indicação.

⁴⁴¹ Nas convenções com Alemanha e Bélgica, o prazo referido é de 90 (noventa) dias.

⁴⁴² Nos acordos de bitributação com Alemanha e Bélgica, o prazo referido é de 180 (cento e oitenta) dias.

⁴⁴³ Como lembra Harrington, as convenções firmadas com Alemanha, Canadá e Bélgica não contêm tal previsão. (HARRINGTON, 2010, 754).

⁴⁴⁴ Prazo de nove meses nos Acordos Estados Unidos-Alemanha e Estados-Unidos-Bélgica.

⁴⁴⁵ Anteriormente à convenção firmada com a França, a arbitragem deveria ser tomada com base (i) as determinações contidas no próprio acordo; (ii) quaisquer comentários ou explicações conferidas pelos Estados, no que toca aos termos do acordo; (iii) a *lex fori* de cada um dos Estados Contratantes, desde que não sejam incompatíveis umas com as outras; e (iv) os comentários, *guidelines* e relatórios produzidos pela OCDE em dispositivos substancialmente semelhantes, podendo o painel adotar qualquer procedimento que entenda adequado para a solução da lide, desde que não seja inconsistente com o propósito do mecanismo de solução de controvérsias.

nesta linha, que, na ausência de resolução de uma das partes, deverá ser adotada, necessariamente, a proposta submetida pelo outro Estado, e, na ausência de ambas, por sua vez, deverá ser observado o rito ordinário da arbitragem convencional.

É preciso frisar, outrossim, que a decisão do painel é vinculante em ambos os Estados, cabendo ao contribuinte, no entanto, manifestar, expressamente, em trinta dias, contados de sua notificação, a sua concordância com os termos do laudo arbitral proferido, não servindo, consoante se afirmou anteriormente, o laudo arbitral como precedente para casos futuros⁴⁴⁶.

No tocante aos custos relativos a apoio logístico, locais para reunião entre os árbitros e demais despesas administrativas, as arbitragens celebradas pelos Estados Unidos preveem que deverão ser suportados pelo país que deu início ao procedimento amigável, sendo os demais custos suportados de forma igualitária, tal como previsto na CMOCDE.

Em geral, portanto, como se pode perceber, os Estados Unidos vêm avançando consideravelmente no tratamento do tema, muito embora, como lembra Harrington⁴⁴⁷, não se possa saber, ao certo, se a inclusão da arbitragem terá o condão de imprimir uma maior celeridade nos procedimentos amigáveis em que o Estado esteja envolvido, declaradamente seu maior escopo.

De toda sorte, parece que a utilização do mecanismo, em especial a partir da chamada *baseball arbitration* ou *last best offer*, está longe de ser uma novidade para o citado país, inclusive em transações internacionais, valendo citar a experiência adquirida pelos Estados Unidos a partir do conhecido Caso Apple, envolvendo a aplicação das regras de preços de transferência norte-americana para alocação neste Estado de rendimentos atribuídos à filial da empresa, em Singapura.⁴⁴⁸

⁴⁴⁶ De acordo com a obra *Canada-U.S. tax treaty: a practical interpretation*, editada pela Fraser Milner Casgraim LLP, a impossibilidade de utilização da decisão com força de precedente para casos semelhantes decorre, igualmente, do próprio mecanismo de arbitragem eleito (*baseball approach*). (CASGRAIM, Fraiser Milner **Canada-U.S. tax treaty: a practical interpretation**. 3rd ed. Canada: CCH Canadian Limited, 2009. p. 514.)

⁴⁴⁷ HARRINGTON, 2010, p. 761.

⁴⁴⁸ O Caso Apple é retratado com percuciência nos seguintes excertos doutrinários: PARK, William W. Control mechanisms in international tax arbitration. In: International Fiscal Association Congress, 47th. **Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration**, Florence, 1994. p. 46-47; TUTUM, 1994, p. 190-191.

4.4.2 Áustria

Provavelmente um dos primeiros países, se não o primeiro, a introduzir a negociação de arbitragem mandatária em seus acordos de bitributação, foi a Áustria, principalmente após a edição da Convenção Europeia de Arbitragem, já tratada anteriormente.

Até o momento, a Áustria introduziu, com êxito, a arbitragem mandatária como mecanismo suplementar de resolução de controvérsias nos tratados celebrados⁴⁴⁹ com Armênia, Bahrain, Bósnia-Herzegovina, Eslováquia, Quirquístão (ou Quirguízia), Macedônia, San Marino, Turquia e Mongólia, além da inclusão de arbitragem voluntária no Acordo Áustria-Azerbaijão.⁴⁵⁰

Em geral, todas as cláusulas de arbitragem mandatária celebradas pela Áustria, à exceção do Acordo Áustria-San Marino, apresentam a seguinte feição, no original em inglês retirado do sítio eletrônico do Governo Austríaco, tal como constante do Acordo Áustria-Bósnia-Herzegovina:

Article 25. [...] (5) If it is not possible for the competent authorities to resolve difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention in the course of the mutual agreement procedure according to the preceding paragraphs of this Article within a time limit of two years from the date on which the procedure was initiated, the case shall be presented, upon application of all taxpayers concerned, to an arbitration court by the competent authority of the Contracting State which has initiated the mutual agreement procedure. The arbitration court shall consist of one representative of each competent authority of the Contracting States and of one independent person from each Contracting State who shall be appointed from a list of arbitrators in the order of their ranking. The arbitrators shall elect another person as chairman who must possess the qualifications required for the appointment to the highest judicial offices in his country or be a juriconsult of recognised competence. Each State shall nominate five competent persons for the list of arbitrators. The taxpayer shall be heard before the arbitration court at his request. The arbitration court shall deliver its decision not more than six months from the date on which the matter was referred to it. The decision shall be binding with regard to the individual case on both Contracting States and all taxpayers concerned.

⁴⁴⁹ Lembrando-se de que a Áustria também celebrou acordo com a Alemanha, no qual prevê a submissão de eventual litígio à Corte Europeia de Justiça. Disponível em: http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblPdf/2002_182_3/2002_182_3.pdf. Acesso em: 03 jun. 2013.

⁴⁵⁰ Informações retiradas do sítio eletrônico oficial do governo austríaco: Disponível em: http://english.bmf.gv.at/Tax/DoubleTaxationAgreements/TheAustrianTaxTreat_271/start.htm. Acesso em: 03 jun. 2013.

Em regra, portanto, prevê-se a solução da controvérsia por uma arbitragem *ad hoc* nas hipóteses em que (i) os Estados não consigam solucioná-la⁴⁵¹ por meio do procedimento amigável (*two-step approach*) no período de dois anos, contados da data em que foi iniciado o mecanismo de solução de controvérsias; (ii) todos os contribuintes interessados (se houver mais de um) concordarem com a sua instauração; bem como (iii) haja um requerimento expreso nesse sentido ao Estado que iniciou o procedimento amigável.

Digno de nota, nesse sentido, que apenas no Acordo Áustria-San Marino há a expressa previsão de que o início da arbitragem depende da renúncia ou descontinuação de qualquer remédio interno que tenha sido utilizado pelo contribuinte, independentemente de qualquer condição.

Dispõe a cláusula arbitral celebrada pelo Estado austríaco⁴⁵², ainda, que o início da arbitragem se dá com a escolha de um representante de cada Estado para compor o painel arbitral, bem como com a escolha, por Estados envolvidos, de um *árbitro independente*, escolhido a partir de uma lista de cinco árbitros apresentada e atualizada anteriormente por eles. A indicação dos árbitros deverá ser feita, segundo dispõe a convenção, de acordo com a ordem em que ranqueados por Estado, sem possibilidade de veto em relação à escolha feita por cada parte.

Os julgadores então designados deverão, assim, escolher um árbitro para a posição de presidente, que deverá possuir qualificação suficiente para ser indicado aos cargos judiciais mais altos de seu país, ou ser um jurista de reconhecida *expertise* no assunto. Diferentemente dos outros modelos de convenção expostos, e à exceção do Acordo Áustria-San Marino⁴⁵³, a cláusula adotada pelo governo austríaco não estabelece prazo para a formação do painel arbitral, de maneira que uma eventual alegação de demora deverá ser feita de acordo com a legislação interna de cada Estado, como salienta Hofbauer.⁴⁵⁴

Em relação ao procedimento arbitral, propriamente dito, verifica-se não haver regulação *a priori*, tal como ocorre nos modelos da ONU, OCDE e Estados Unidos, por exemplo. Desse

⁴⁵¹ A arbitragem alcança qualquer espécie de controvérsia ocorrida em um caso específico submetido ao procedimento amigável.

⁴⁵² No acordo celebrado com San Marino, cada Estado indica um árbitro independente, que deverá ser escolhido no prazo de três meses do início da arbitragem. No mesmo período, ambos os membros escolhidos deverão designar, de comum acordo, um terceiro árbitro para a função de presidente, que poderá ser cidadão de ambos os Estados ou de um terceiro Estado, desde que membro da OCDE.

⁴⁵³ Neste, como se viu, há prazos específicos para a formação do painel arbitral.

⁴⁵⁴ (HOFBAUER, 2002, p. 78).

modo, incumbirá a cada painel regular, em cada caso, a instrução probatória, prazos, questões práticas⁴⁵⁵ como local de reuniões, entre outras questões que deverão ser dirimidas a depender do caso concreto.

Há a previsão, apenas, da necessária participação do contribuinte, tendo ele o direito de ser ouvido perante o painel arbitral, bem como de um prazo de seis meses para apresentação da sentença arbitral, vinculante em ambos os Estados, desde que acatada pelo contribuinte interessado⁴⁵⁶. A decisão, tal como previsto nas convenções celebradas pela Áustria, deverão se basear nas regras de Direito Internacional⁴⁵⁷, notadamente, nas regras de interpretação de tratados estabelecidas na CVDT, Arts. 31 e 32, especificamente, e no texto expresso da convenção, aplicando-se a legislação interna apenas nos casos em que seja indispensável e de acordo com o texto do Art. 3(2) da CMOCDE.

De acordo com o texto da cláusula arbitral, ainda, a decisão deverá ser utilizada para a solução do caso concreto, sem efeitos em relação a outras controvérsias, muito embora para Hofbauer, futuras decisões tenham, sempre, que levar em consideração o quanto foi decidido em idênticos casos analisados anteriormente.⁴⁵⁸

Em síntese, muito embora não se tenha notícia da efetividade da cláusula arbitral nos acordos celebrados pela Áustria, sua experiência na negociação de modelos de cláusula ligeiramente distintas daquelas expostas anteriormente deve ser levada em consideração, mesmo porque, como se disse, o governo austríaco foi um dos precursores na negociação de cláusulas contendo arbitragem mandatária e suplementar ao procedimento amigável.

⁴⁵⁵ Há a previsão, no entanto, de que os custos deverão ser suportados de forma igualitária entre os Estados, a menos que prevejam outra forma de rateio das despesas.

⁴⁵⁶ No acordo celebrado com San Marino, e à semelhança das cláusulas no modelo da ONU e na Convenção Europeia de Arbitragem, é possível que os Estados cheguem a uma decisão diferente, por procedimento amigável, no período de até seis meses da data em que proferida a sentença arbitral, desde que seja suficiente para solucionar a controvérsia.

⁴⁵⁷ Neste esteio, não há a possibilidade de decisão por equidade.

⁴⁵⁸ HOFBAUER, I., 2002, p. 81.

4.4.3 Alemanha

Apesar de a primeira cláusula contendo a arbitragem como mecanismo suplementar de solução de controvérsias no âmbito dos acordos de bitributação ter sido celebrada em 1989 (Acordo Alemanha-Estados Unidos⁴⁵⁹), nenhuma experiência prática foi adquirida neste campo ao longo de muitos anos, especialmente motivada pela escolha do país, neste primeiro momento, pela chamada arbitragem voluntária⁴⁶⁰, que sempre dependia de acordo prévio entre os Estados para submissão de um litígio específico à resolução pela via arbitral.⁴⁶¹

Com a evolução do tratamento do tema no cenário internacional, especialmente a partir da edição da Convenção Europeia de Arbitragem, a Alemanha começou, lentamente, a introduzir a arbitragem mandatária como forma suplementar ao procedimento amigável, introduzindo-se cláusula deste tipo⁴⁶² (i) no Acordo Alemanha-Estados Unidos, cujas regras já foram anteriormente referidas quando se tratou deste último país, e também (ii) no Acordo Alemanha-Reino Unido (2010)⁴⁶³, cujos termos são idênticos àqueles contemplados na CMOUDE, tanto em relação ao texto do Art. 25 (5) do referido modelo de convenção, como também no tocante às regras procedimentais referidas alhures.⁴⁶⁴

⁴⁵⁹ A referida convenção, inicialmente prevendo arbitragem voluntária, foi emendada por protocolo incorporado ao texto do tratado, passando a prever um mecanismo mandatário de submissão de litígios à arbitragem, nas hipóteses em que a controvérsia não tivesse sido dirimida pelo procedimento amigável.

⁴⁶⁰ BASLER, 2002, p. 253.

⁴⁶¹ Ao que se tem notícia, a Alemanha possui acordos desse tipo com França, Canadá e Suécia. O texto de cada acordo pode ser obtido nos seguintes endereços (respectivamente): Disponível em: <http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_1721/fichedescriptive_1721.pdf; <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/nnrdsnts/trty-eng.html> e www.skatteverket.se>. Acesso em: 04 jun. 2013.

⁴⁶² A doutrina também costuma mencionar o acordo celebrado com a Áustria, muito embora, neste caso, a solução não seja atribuída a um painel ou câmara arbitral, mas à Corte Europeia de Justiça, razão pela qual não se aprofundará na análise deste último. Cf. BASLER, 2002, p. 253.

⁴⁶³ Disponível em: <<http://www.hmrc.gov.uk/taxtreaties/in-force/g.htm>>. Acesso em: 04 jun. 2013.

⁴⁶⁴ Note-se, em relação a esse ponto, que os Estados adotaram regras específicas em relação (i) à documentação exigível para instauração do procedimento amigável, para fins de início de contagem de prazo, incluindo (i.1) identificação das pessoas envolvidas, período abrangido e dos detalhes do caso específico, (i.2) cópias dos documentos fiscais relevantes, tais como notificação de lançamento, (i.3) informação detalhada acerca da existência de processos judiciais ou administrativos em curso ou mesmo de Acordos Prévios de Preço (*Advanced Pricing Agreements*), (i.4) explicação da razão pela qual teria havido tributação em desconformidade com a convenção, bem como (i.5) a natureza das ações de um ou ambos os Estados, acrescida de eventual informação complementar relevante; (ii) à forma de remuneração dos árbitros, seguindo as regras do Código de Conduta celebrado no âmbito da Convenção Europeia de Arbitragem.

Além desses dois acordos de bitributação, também esteve em negociação a inclusão de arbitragem mandatória em convenção que seria celebrada com a Suíça, muito embora não se tenha notícia, ao certo, se esta convenção chegou a ser ratificada pelos Estados.⁴⁶⁵

Apesar da pouca experiência alemã no tema, verifica-se que, principalmente a partir da celebração de protocolo firmado com os Estados Unidos (2006), o assunto passou a receber grande atenção por parte das autoridades deste país, de tal maneira que, em abril deste ano, o Ministro de Finanças divulgou o interesse de incluir a cláusula de arbitragem mandatória no rol de políticas fiscais para negociação de tratados pela Alemanha, cujo texto passaria a ser discutido com os demais países nos seguintes termos:

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, and*
- c) it is not an isolated case for which prior to the date at which the arbitration procedure would otherwise have started, the competent authorities reach agreement that it is not suitable for a decision by way of an arbitration procedure, and*
- d) it is not a case to which the Convention n. 90/736/EWG on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises of 23 July 1990 is to be applied,*
any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. 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.

Como se identifica do texto ora reproduzido, a cláusula arbitral inserida como parte da política de negociações de acordos de bitributação pela Alemanha é, em muito, semelhante àquela existente na CMOCDE; à exceção (i) da exclusão da referência às hipóteses em que haja decisão administrativa ou judicial (remédios internos) por um ou ambos os Estados, como óbice à instauração da arbitragem, tal como verificado na CMOCDE, (ii) à expressa referência aos casos abrangidos pela Convenção Europeia de Arbitragem, que deverão seguir as regras nela previstas (i.e. preços de transferência e subcapitalização, a princípio), bem

⁴⁶⁵ Há notícia de que as tratativas não teriam vingado, ao final do ano passado, o que impediu a sua ratificação pelos países. A este respeito, vide: Disponível em: <http://www.swissinfo.ch/eng/business/German-Swiss_tax_deal_sinks_at_last-ditch_meeting.html?cid=34174628>. Acesso em: 04 jun. 2013.

como (iii) à possibilidade de se descartar a submissão do litígio à arbitragem, nos casos em que ambos os Estados cheguem a um consenso de que a matéria não seria arbitrável (semelhantemente à previsão existente no Acordo Estados Unidos-Alemanha).

Além disso, diferentemente da CMOCDE, há a indicação de que as autoridades competentes alemãs preferem a utilização do modelo de arbitragem com base na melhor oferta (*last best offer* ou *baseball arbitration*)⁴⁶⁶, ao contrário do posicionamento da OCDE, que o adota, apenas, nos casos regradados por procedimento simplificado, preferindo o modelo fundado em opinião independente dos árbitros (*independent opinion approach*).

De todo modo, a semelhança entre o modelo de arbitragem adotado para negociação pela Alemanha e aquele existente no âmbito da OCDE, especialmente em virtude da existência de memorando de entendimentos celebrado entre Alemanha e Reino Unido, nos exatos moldes do modelo de acordo para efetivação da arbitragem da OCDE (*Sample Mutual Agreement on Arbitration*), permite inferir que a Alemanha adotará, em linhas gerais, as regras procedimentais já existentes no cenário internacional, muito embora, em cada caso, possa haver negociação em sentido diverso.

4.4.4 Reino Unido

Ao longo de anos, a experiência do Reino Unido foi muito limitada no tocante à celebração de convenções arbitrais para a solução de disputas derivadas da interpretação e aplicação dos seus acordos de bitributação. Nesse sentido, Monuhar Ullah, em artigo analisando o estágio de desenvolvimento do país no tema, relata que as poucas cláusulas que se limitavam a inserir arbitragem como forma de solucionar controvérsias (v.g. Acordo Reino Unido - México e Reino Unido – Azerbaijão⁴⁶⁷) não estabeleciam a necessidade de submissão do caso à referida

⁴⁶⁶

Disponível

em:

<<http://www.publications.pwc.com/DisplayFile.aspx?Attachmentid=6610&Mailinstanceid=27632>>. Acesso em: 04 jun. 2013.

⁴⁶⁷ Neste caso, há menção ao estabelecimento de uma arbitragem com efeito vinculante em troca de notas entre as autoridades de ambos os Estados, muito embora não se possa dizer que estas teriam o efeito de criar um procedimento mandatório, eis que carente de qualquer regulação.

via, servindo, portanto, como mera alternativa, caso todos os Estados envolvidos e os contribuintes interessados entendessem que pudesse ser útil na solução da lide.⁴⁶⁸

No tocante à negociação de cláusulas contendo arbitragem mandatária, ou mesmo voluntária, fato é que o Reino Unido, principalmente após os estudos divulgados pela OCDE sobre o tema, tem adotado uma postura ativa em relação à negociação de cláusulas compromissórias arbitrais, como alternativa necessária ao insucesso das negociações por meio do procedimento amigável.

Essa mudança de paradigma das autoridades do Reino Unido pode ser comprovada a partir do posicionamento expressado no próprio sítio eletrônico do Governo, no qual se assevera o interesse em se negociar cláusulas arbitrais mandatárias, em linha com o entendimento adotado pela OCDE.⁴⁶⁹

Nesse esteio, diversos tratados celebrados⁴⁷⁰ pelo referido país⁴⁷¹, notadamente os celebrados com Alemanha, Armênia⁴⁷², Bahrain⁴⁷³, Bélgica⁴⁷⁴, França⁴⁷⁵, Liechtenstein⁴⁷⁶, Holanda, Qatar⁴⁷⁷ e Holanda⁴⁷⁸, passaram a incluir um parágrafo aos artigos que tratam do procedimento amigável redigido, em regra, nos exatos moldes em que existente no âmbito do

⁴⁶⁸ ULLAH, Monuhar. Settlement of disputes under U.K. Tax Treaty Law. In: LANG, M; ZÜGER, M. **Settlement of Disputes in Tax Treaty Law**. Viena: Linde, 2002. p. 491-492.

⁴⁶⁹ Informação disponível em: <<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/intm423090.htm>>. Acesso em: 04 jun. 2013.

⁴⁷⁰ Há notícia de que a arbitragem teria sido adotada, também, em convenção negociada com os Estados Unidos, muito embora ainda não ratificada por ambos os países. A este respeito *vide*: HADARI, Yithzak. Compulsory arbitration in international transfer pricing and other double taxation disputes, Oct. 2009. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1483621>> or <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1483621>>. Acesso em: 07 jun. 2013.

⁴⁷¹ O texto dos referidos tratados foi retirado do seguinte endereço eletrônico: <<http://www.hmrc.gov.uk/>>. Acesso em: 04 jun. 2013.

⁴⁷² O referido acordo difere do modelo da OCDE pela impossibilidade de submissão de casos envolvendo dupla residência que tenham originado procedimento amigável à arbitragem.

⁴⁷³ Nesta convenção, o prazo para solução da controvérsia pelo procedimento amigável é de 3 (três) anos, não havendo qualquer menção à necessidade de renúncia aos remédios internos para instauração da arbitragem.

⁴⁷⁴ Na convenção celebrada com a Bélgica, os Estados optaram por prever um prazo de três meses para que o contribuinte concorde, expressamente, com o resultado do procedimento amigável que tenha implementado a sentença arbitral.

⁴⁷⁵ No acordo de bitributação Reino Unido – França, as autoridades optaram por entender não passível de submissão à arbitragem nos termos do acordo os casos que já tenham sido submetidos ao referido mecanismo, tal como previsto na Convenção Europeia de Arbitragem.

⁴⁷⁶ Este acordo de bitributação é idêntico ao celebrado com a Armênia, valendo-se, aqui, a mesma ressalva apontada em nota anterior.

⁴⁷⁷ O acordo celebrado com o Qatar é idêntico àquele firmado com o Bahrain, aplicando-se, aqui, as mesmas ressalvas feitas em nota anterior a respeito do referido acordo.

⁴⁷⁸ Não há menção à impossibilidade de submissão do caso ao juízo arbitral nas hipóteses em que haja decisão proferida por autoridades judiciais ou administrativas de um ou ambos os Estados, diferentemente do texto adotado pela OCDE.

Art. 25(5) da CMOCDE⁴⁷⁹, apontando para a instauração de arbitragem obrigatória e vinculante nas hipóteses em que não seja possível a solução do litígio pelo método convencional.

Em relação ao texto do acordo de bitributação celebrado pela Alemanha, adotam-se as mesmas regras procedimentais previstas pela OCDE, consoante já apontado, o que indica, tal como no item anterior, que a tendência parece ser que o Reino Unido as adote, sem (ou com pequenas) ressalvas, em relação aos demais acordos que prevejam a arbitragem como mecanismo suplementar de solução de controvérsias.

4.4.5 Holanda

A inclusão da arbitragem como mecanismo suplementar de solução de controvérsias, diferentemente do apontado no item anterior, é considerada como parte importante da política de negociação de acordos por parte da Holanda há algum tempo⁴⁸⁰, tendo ocorrido a sua inclusão pela primeira vez no acordo celebrado com a Venezuela, em 1991, muito embora, nesta primeira oportunidade, não se tenha feito menção expressa ao termo *arbitragem*, o que veio a ocorrer na convenção celebrada com os Estados Unidos, em 1992.⁴⁸¹

Em relação aos acordos firmados inicialmente⁴⁸², e em que pese à diversidade de cláusulas encontradas nas diferentes convenções, a maioria absoluta dos dispositivos previa a mera possibilidade de submissão de determinado caso à arbitragem, desde que (i) todos os

⁴⁷⁹ Confira-se, v.g., o texto do Art. 26(5) do Acordo Reino Unido – Armênia: “[...]. Where, 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 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.”

⁴⁸⁰ Muito embora o modelo de convenção adotado pela Holanda (*Dutch Model Convention*) não tenha previsto essa forma de solução de disputas expressamente.

⁴⁸¹ VELTHUIZEN, 2002, p. 173-174.

⁴⁸² *Ibid.*, p. 174-175.

envolvidos consentissem (hipóteses previstas nas convenções com Islândia, Estados Unidos e Kazquistão), (ii) os Estados contratantes concordassem (casos dos acordos com Croácia, Ucrânia, Canadá, Venezuela e Rússia), bem como nas hipóteses, ligeiramente distintas, em que (iii) um dos Estados Contratantes entendesse por bem submeter o litígio ao referido mecanismo (acordos com Egito, Estônia, Letônia, Lituânia, Macedônia e Moldávia), estas últimas em muito próximas do modelo de arbitragem mandatária atualmente preconizado.

A postura adotada pela Holanda em relação à inclusão de modelos de arbitragem voluntária, no entanto, também sofreu gradativa alteração ao longo do tempo, especialmente a partir da evolução dos estudos feitos pela OCDE no campo da solução de controvérsias nos acordos de bitributação.

Essa sensível modificação na política de negociação dos acordos restou comprovada e ratificada por ocasião da publicação de memorando, em fevereiro de 2001, no qual o Secretário de Finanças do Estado Holandês, Sr. Frans Weekers, houve por bem estabelecer as diretrizes firmadas pelo país na negociação de seus acordos de bitributação, dentre as quais a expressa manifestação do interesse em adotar, nas convenções holandesas, cláusula compromissória arbitral, nos moldes estabelecidos pela OCDE.⁴⁸³

Nesse sentido, diversos acordos de bitributação foram celebrados pela Holanda⁴⁸⁴ com redação idêntica à da CMOCDE, tais como o Acordo Holanda-Japão, Holanda-Hong Konge Holanda-Reino Unido, ou substancialmente semelhantes, caso dos acordos celebrados com Bahrain, Kuwait, Qatar e Emirados Árabes Unidos, como apontado por Emile Bongers.⁴⁸⁵

À vista do exposto, portanto, pode-se dizer que, atualmente, a Holanda também vem adotando o modelo de convenção arbitral previsto no Art. 25(5) da CMOCDE, muito embora, como se viu, haja alguns ajustes, dependendo do acordo específico celebrado pelo referido país.

⁴⁸³ Cf. BERG; VROLIJK, 2011, p. 730.

⁴⁸⁴ O texto dos acordos de bitributação recentemente celebrados pela Holanda foram retirados do sítio eletrônico disponibilizado pelo governo deste país. Disponível em: <<http://www.government.nl/issues/taxation>>. Acesso em: 05 jun. 2013.

⁴⁸⁵ BONGERS, Emile. Dutch treaty developments with Gulf Cooperation Council Countries. **Tax Notes International**, Amsterdam, v. 56, n. 49, p. 285-291, Oct. 2009.

4.4.6 Síntese da experiência internacional

Em breve síntese, como se pôde perceber, diversos países vêm olhando com bons olhos a inserção da arbitragem mandatária em sua política de negociação de tratados de bitributação.

Nesse sentido, ressalvadas as particularidades existentes em cada Estado, já apontadas, pode-se dizer, de uma forma geral, que o formato da referida cláusula compromissória arbitral vem seguindo certa padronização, caracterizando-se pela obrigatoriedade de submissão das controvérsias a um painel arbitral *ad hoc* nos casos em que não seja possível a solução pelo procedimento amigável em um determinado período, normalmente de dois anos, desde que o contribuinte consinta com a sua instauração em caráter expresso, que será responsável por proferir decisão, em um curto espaço de tempo (seis meses em regra), que seja vinculante em relação aos Estados, salvo previsão da possibilidade de nova negociação entre as partes posteriormente.

Em relação a esse aspecto, muito embora pareça que os Estados Unidos tenham alcançado um maior grau de maturidade no tema, prevendo suas próprias regras procedimentais e já tendo, inclusive, a possibilidade de alterar o seu entendimento em relação a algumas regras previstas nas primeiras convenções que incluíram a arbitragem mandatária (com Canadá, Alemanha e Bélgica), cabe afirmar que os demais países estudados também vêm apresentando notória evolução no tratamento da matéria.

Com efeito, a Áustria, pioneira na inserção de cláusulas compromissórias arbitrais em seus acordos de bitributação, já teve a ocasião de celebrar ou emendar nove convenções para nelas inserir uma cláusula arbitral, todas com um desenho de arbitragem mais ou menos definido, aproximando-se, em geral, daquele modelo produzido pela CMOCD, ainda que tenha especificidades claras, como, por exemplo, em relação à escolha dos árbitros e suas respectivas qualificações.

O Reino Unido também já teve a oportunidade de celebrar nove acordos de bitributação, contendo a arbitragem mandatária como mecanismo de solução de controvérsias, com formato idêntico àquele preconizado pela OCDE, o que, igualmente, ocorre com a Holanda, responsável por celebrar, ao menos, seis convenções deste tipo.

A Alemanha, por fim, muito embora tenha ratificado apenas duas convenções arbitrais, de acordo com as informações que se conseguiu apurar, avançou muito no estudo do mecanismo, passando a adotá-lo, expressamente, como parte integrante de sua política de negociação de acordos de bitributação, tal como comunicado pelo seu Ministro de Finanças, apresentando ao público um modelo de cláusula em muito semelhante ao da OCDE, muito embora com certas especificidades em relação, principalmente, aos requisitos necessários para a arbitrabilidade do litígio.

Além da experiência desses países, já longamente tratada, modelo semelhante de arbitragem mandatória também vem passando a ser observado por outros países, ainda que não se tenha conseguido identificar uma política expressa no sentido de incluir a cláusula nos seus acordos de bitributação, o que sói ocorrer com a França, Canadá e Bélgica, os quais já tiveram a oportunidade de celebrar mais de uma vez cláusulas arbitrais desse tipo⁴⁸⁶, e o próprio Japão⁴⁸⁷, que incluiu a sua primeira cláusula de arbitragem mandatória em 2010 (Acordo Japão-Holanda), e de lá para cá já firmou convênio com Hong Kong e aguarda a ratificação de acordo de bitributação com os Estados Unidos.

Na Oceania, também, há notícia de que Austrália e Nova Zelândia, países de tradição semelhante, também já tiveram a ocasião de firmar cláusula arbitral no acordo de bitributação celebrado entre os referidos Estados.⁴⁸⁸

Apesar da grande evolução que houve em relação ao tema da arbitragem nos acordos de bitributação, verifica-se, ainda, que diversos Estados, inclusive europeus com experiência na celebração de acordos de bitributação, ainda veem com ressalvas a inserção da arbitragem, tendo pouca ou nenhuma experiência no tema até o presente momento, casos de Itália⁴⁸⁹,

⁴⁸⁶ Já se teve a ocasião de apontar para alguns tratados celebrados por esses países ao tratar da experiência internacional de outros Estados, como, por exemplo, os Estados Unidos da América.

⁴⁸⁷ Cf. PriceWaterhouseCoopers. **Japan tax update: updates on the status of tax treaties/agreements**. 2012. Disponível em: <<http://www.pwc.com/jp/en/taxnews/pdf/tax-treaties-2012-en.pdf>>. Acesso em: 10 jul. 2013.

⁴⁸⁸ Informação extraída do sítio eletrônico do governo australiano. Disponível em: <<http://ministers.treasury.gov.au/DisplayDocs.aspx?doc=pressreleases/2009/008.htm&pageID=&min=njsa&Year=2009&DocType=0>>. Acesso em: 10 jul. 2013.

⁴⁸⁹ Cf. PISTONE, 2002a, p. 307 et seq.

Espanha⁴⁹⁰ e Portugal⁴⁹¹, entre outros.

De todo modo, muito já se evoluiu em outros sistemas jurídicos, em relação ao tema, o que permite asseverar que já se faz necessário um estudo profundo em relação ao caso brasileiro, o que se pretende fazer no item subsequente.

⁴⁹⁰ Em relação à Espanha, há notícia de que teria assinado tratado com os Estados Unidos incluindo a arbitragem como mecanismo suplementar de solução de controvérsias, muito embora ainda não ratificado. Disponível em: <<http://www.cortellazzo-soatto.it/Approfondimenti/TemieContributi/NewGuidelinesfromTaxAuthoritiesonManagement.aspx>>. Acesso em: 05 jun. 2013.

⁴⁹¹ CUNHA, 2002, p. 401 et seq.

5 ASPECTOS PROCESSUAIS E MATERIAIS DA INCLUSÃO DE CONVENÇÃO ARBITRAL NOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO CELEBRADOS PELO BRASIL

5.1 Introdução

Como se verificou no item precedente, diversos países, com maior ou menor avanço no estudo do tema, com destaque para Estados Unidos, Holanda, Alemanha, Áustria e Reino Unido, vêm adotando, sistematicamente, na sua política de negociação de acordos de bitributação a inclusão de arbitragem *ad hoc* e mandatória, como forma de suplementar o procedimento amigável.

Com base na experiência acumulada ao longo dos últimos anos no campo da arbitragem internacional, inclusive envolvendo Estados Soberanos e demais organismos públicos, ONU, OCDE e a União Europeia (por meio da edição de sua Convenção Europeia de Arbitragem) buscaram adequar o mecanismo então incorporado, suplementar ao procedimento amigável, às discussões e avanços feitos pela comunidade internacional, de maneira a possibilitar a construção de regras processuais e substanciais que governassem o mecanismo de solução de controvérsias eleito.

Nesse esteio, a Convenção Europeia de Arbitragem, pioneira no estudo e redação de um modelo de arbitragem mandatória para casos de dupla tributação decorrentes das regras internas de seus membros relativas aos preços de transferência e subcapitalização, teve a ocasião de editar regras processuais, e mesmo de direito material, que governariam o processo arbitral, todas sistematizadas em um Código de Conduta (2006/C 176/02, de 28.07.2006), cujas regras, em grande medida, foram fruto das dificuldades práticas enfrentadas pelas autoridades francesas no Caso Electrolux.

No mesmo sentido, como se teve a ocasião de apontar, ONU e OCDE, com ligeiras divergências de posicionamento em relação ao tema, especialmente proporcionadas pela diferença de perspectiva em que analisam o acordo de bitributação, procuraram redigir o que nomearam, em tradução livre, de *Modelo de Acordo Mútuo na Arbitragem (Sample Mutual Agreement on Arbitration)*, no primeiro caso, e *Mutual Agreement on the Implementation of*

paragraph 5 of Article 25, no segundo), em que se estabeleceram as regras inerentes à nova cláusula compromissória arbitral, que ora passariam a apontar como alternativa para o parágrafo 5º de seus respectivos modelos de convenção.

Em linha com esse raciocínio, os Estados Unidos também procuraram estabelecer, em seus acordos de bitributação, regras processuais e materiais que entendiam necessárias à eficácia da arbitragem como mecanismo eleito para solução de suas avenças, estudando e ajustando a redação à sua prática jurídica, o que não parece ter sido, até o momento, a prática dos demais países estudados.

Em relação à Áustria, a maior parte dos acordos, em que negociou a inclusão da convenção de arbitragem, não prevê regras rígidas de procedimento para implementação da convenção arbitral, limitando-se a apontar (i) a forma de sua instauração, bem como os requisitos necessários para a arbitrabilidade do litígio; (ii) o meio como deverão ser nomeados os árbitros (cinco), e respectivas qualificações mínimas, que irão compor o painel arbitral; (iii) o prazo para que seja proferida a sentença (ou laudo) arbitral; (iv) o Direito aplicável à controvérsia, bem como (v) a forma de repartição dos respectivos custos.⁴⁹²

Apenas no Acordo Áustria - San Marino, oportunamente referido, há a estipulação de prazos específicos para nomeação dos árbitros e formação do painel arbitral, bem como a menção à possibilidade de os Estados entenderem de forma diversa à solução preconizada pelo painel arbitral no prazo de seis meses, caso em que atua como autêntica comissão consultiva, à semelhança da Convenção Europeia de Arbitragem.

A Alemanha, por sua vez, muito embora tenha adotado regras específicas nos seus acordos que, hoje, contêm a estipulação de uma cláusula compromissória arbitral (celebrados com Estados Unidos e Reino Unido), também não parece ter se preocupado, até o recente pronunciamento do seu Ministro de Finanças, já citado alhures. Isso porque as regras atualmente existentes diferem, profundamente, entre si, na medida em que aquelas negociadas com os Estados Unidos se aproximam da política deste país até então, ao passo que as negociadas com o Reino Unido acabam por reproduzir os termos do modelo adotado pela

⁴⁹² Cf. (HOFBAUER, 2002, p. 78-79).

CMOCDE, ligeiramente distinto do modelo de cláusula que se passará a negociar por este país.

Por fim, Reino Unido e Holanda, muito embora tenham optado por reproduzir, em linhas gerais, o modelo de convenção arbitral redigido pela OCDE, também não possuem um modelo preestabelecido de regras que deverão nortear o processo de arbitragem, o que impediria a aferição, neste momento, do nível de preocupação desses países com temas a discussões a elas inerentes.

Apesar da pequena discussão, ou mesmo da pouca preocupação que se tem verificado por parte dos Estados no que concerne à redação das regras processuais e materiais que deverão governar a arbitragem, crescentemente inserida como mecanismo de solução de controvérsias, entende-se que o debate é da mais absoluta relevância, na medida em que o sucesso da arbitragem dependerá, inexoravelmente, de sua eficácia em cada caso concreto.

Como corretamente afirmado por Park e Tillinghast, em estudo elaborado sob os auspícios da IFA, também em relação à estruturação do processo arbitral se aplica o ditado comum, segundo o qual “*o diabo está nos detalhes*”⁴⁹³, de tal forma que uma má redação, ou uma estipulação incompleta, incorreta ou incoerente da convenção arbitral poderá contaminar toda a sua eficácia.

Em relação a esse aspecto, faz-se mister uma análise detida do que os autores supracitados entendem ser requisitos essenciais para a redação da convenção arbitral, notadamente (i) o interesse manifesto de arbitrar os litígios; (ii) a fixação de regras para nomeação dos árbitros e formação do painel arbitral; (iii) o valor da remuneração dos árbitros; (iv) o local da sede da arbitragem; (v) determinação da língua adotada, bem como (vi) estabelecimento da ata de missão dos árbitros, em que serão estabelecidos os limites de sua jurisdição.

Nada obstante, também se entende relevante aferir toda a sorte de regras processuais e procedimentais relativas à arbitragem, tais como: (i) a possibilidade de escolha de mecanismos simplificados, como a *last best offer arbitration*, preconizada diretamente pela CMONU e na política de negociação dos tratados de Estados Unidos e Alemanha; (ii)

⁴⁹³ PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 14.

estabelecimento de qualificações para os árbitros e prazo para sua nomeação; (iii) adoção de prazos para sentença arbitral e os efeitos de seu desrespeito por parte dos árbitros, enfim, toda a sorte de regras procedimentais que poderão influenciar a eficiência do mecanismo arbitral, da forma como estipulado atualmente para os acordos de bitributação, além, obviamente, da estipulação das fontes jurídicas disponíveis para a solução da lide, inerente aos aspectos de Direito material relativos à arbitragem.

O interesse central da questão, ressalte-se, consiste em ajustar as regras inerentes ao processo arbitral, doravante adotado nos acordos de bitributação, à experiência e evolução adquiridas no âmbito internacional, em especial em arbitragens privadas, comerciais e de investimento, de modo a impedir que as deficiências do mecanismo verificadas nestas searas ao longo de décadas sejam repetidas na arbitragem ora referida, tal como acertadamente pontuado por Marcus Desax e Marc Veit⁴⁹⁴, especialmente em relação aos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil.

Para tanto, também será discutida, ao longo deste capítulo, a natureza específica do procedimento, se equiparado ao procedimento amigável, de modo que a sua aplicação requeira a introdução do resultado da arbitragem no ordenamento interno por parte do próprio Estado, que ficará incumbido de elaborá-lo em conformidade com o laudo arbitral⁴⁹⁵, tal como preconizado pela OCDE e ONU, ou se possuirá natureza jurisdicional, passível de execução por parte do próprio contribuinte.

Adianta-se, no entanto, que se prefere a adoção deste último modelo, conferindo jurisdição específica ao painel arbitral, tal como idealizado por Park e Tillinghast no excerto doutrinário mencionado⁴⁹⁶, na medida em que, como será exposto, (i) menos sujeito à interferência dos Estados litigantes, que poderiam se recusar a implementar o *laudo* caso assim não fosse, (ii) passível de maior controle pelo Judiciário, que terá a possibilidade de analisar o cumprimento dos requisitos necessários ao reconhecimento da *sentença arbitral*, tal como exposto no capítulo 6 deste trabalho; (iii) menos demorado, sendo cabível a sua implementação desde o momento em que notificadas as partes (*ex officio* pelos Estados ou pelo próprio contribuinte),

⁴⁹⁴ DESAX; VEIT, 2007, 2007, p. 430.

⁴⁹⁵ Neste caso, a terminologia mais apropriada seria *laudo arbitral* e não *sentença arbitral*, na medida em que a arbitragem não seria dotada de jurisdição específica, ficando a sua aplicação na pendência de elaboração de ato normativo por parte dos Estados que implemente o procedimento amigável. A respeito da distinção entre laudo e sentença arbitral, *vide*: CARMONA, 2009, p. 338-339.

⁴⁹⁶ PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 9-10.

(iv) mais coerente com a própria natureza da arbitragem, tal como consagrada internacionalmente. Isso sem falar na inexistência de óbice à inclusão da arbitragem internacional sob o prisma da soberania dos Estados, que optaram por renunciar *sponte propria* sua jurisdição tributária para tributar determinados rendimentos, muitas vezes eleita como motivação para a rejeição da criação de um mecanismo jurisdicional.

Feitos esses breves esclarecimentos, cumpre mover, propriamente, à análise dos aspectos processuais inerentes à arbitragem, de modo a permitir uma aferição mais adequada e ajustada ao caso brasileiro, necessária para a estipulação de uma precisa política de negociação referente aos acordos de bitributação celebrados pelo País.

5.2 Litígios arbitráveis e os requisitos para instauração do processo arbitral

Reportando-se, novamente, à lição de Park e Tillinghast, o ponto de partida na redação de uma cláusula compromissória arbitral adequada é, justamente, a precisa estipulação dos casos que serão arbitráveis, bem como os requisitos necessários para a submissão do caso ao referido mecanismo de solução de controvérsias.

Em outras palavras, não há que se falar em arbitragem mandatória se não houver, por parte dos Estados, um *inequívoco interesse de arbitrar* determinadas espécies de controvérsias, devendo-se evitar, portanto, a inclusão de conceitos indeterminados ou carregados por um alto índice de subjetivismo, não raro utilizados como *métodos de fuga* pelas partes (*carve-outs*)⁴⁹⁷, ou mesmo sujeitos à extensa discussão a respeito dos seus precisos limites, o que não seria desejável.

Um exemplo nítido de cláusula ambígua em matéria tributária, como lembra Park e também Tillinghast⁴⁹⁸, era a anteriormente existente no Acordo celebrado entre Estados Unidos e Alemanha, já objeto de profunda modificação, segundo o qual *matérias substanciais* não seriam submetidas à arbitragem, reservada para os casos relativos a *matérias técnicas não controvertidas*. Segundo apontam os autores, essa distinção, como se pode perceber da sua

⁴⁹⁷ PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 30.

⁴⁹⁸ Ibid., p. 30.

própria redação, não permite uma divisão objetiva entre o que seria arbitrável ou não à luz do acordo, permitindo a redução da eficiência na utilização da arbitragem.

No que concerne, especificamente, às cláusulas compromissórias arbitrais estabelecidas tanto na Convenção Europeia de Arbitragem e nos modelos de convenção da ONU e OCDE, como também nos tratados celebrados por alguns países, verifica-se certa heterogeneidade de requisitos para consideração de determinado litígio arbitrável, por parte dos Estados envolvidos, ainda que alguns deles se repitam com frequência nos modelos estudados.

Nesse esteio, analisando-se os requisitos erigidos para a arbitrabilidade dos litígios, nota-se, desde logo, uma uniformidade no entendimento de que a matéria apenas poderá ser submetida à arbitragem após o esgotamento das possibilidades de solução do litígio pelo procedimento amigável (*two-step approach*), o que ocorre com o decurso de um prazo, normalmente de dois (Convenção Europeia de Arbitragem e OCDE) ou três anos (ONU), contados a partir da entrega da documentação mínima necessária para identificação das partes, do litígio e do período envolvido.⁴⁹⁹

Além da característica acima identificada, diversos outros requisitos costumam ser apontados para estabelecer a arbitrabilidade da controvérsia.

Uma primeira discussão atine a quais divergências oriundas da aplicação dos tratados de dupla tributação⁵⁰⁰ poderiam ser solucionadas pela via arbitral. Em alguns modelos, como nos acordos firmados pelos Estados Unidos com Canadá e Alemanha, apenas seriam arbitráveis litígios que, segundo Rosenbloom⁵⁰¹, apresentariam características mais fáticas⁵⁰², notadamente em relação à definição da residência da pessoa física para fins do tratado, bem como os conflitos atinentes à definição do estabelecimento permanente, aplicação do Art. 7º (lucros das empresas), Art. 9º (preços de transferência, via de regra) e *royalties*. Em outros

⁴⁹⁹ A Convenção Europeia de Arbitragem prevê quais são os documentos e informações minimamente exigíveis do contribuinte em seu Código de Conduta, ao passo que a OCDE e a ONU preferem deixar a regulação do tema ao escrutínio dos Estados.

⁵⁰⁰ Diferentemente dos acordos de bitributação, lembre-se de que a Convenção Europeia de Arbitragem admite, apenas, a arbitrabilidade dos litígios envolvendo a aplicação das regras de preços de transferência e de subcapitalização (estas em consonância com uma interpretação ampla preconizada pelo JTPF).

⁵⁰¹ ROSENBLOOM; PETERS, 2008, p. 610.

⁵⁰² Note-se que esta opção por limitar a arbitragem às causas de cunho nitidamente fático também é abordada pelos Comentários à CMOCDE (Art. 25, parágrafo 66).

(Acordo Holanda - Reino Unido, v.g.), ainda, os casos de dupla residência encaminhados para o procedimento amigável também não seriam passíveis de submissão à via arbitral.

Nos modelos de convenção redigidos pela OCDE e pela ONU (neste excetuados aqueles considerados, *a priori*, de pequeno valor), por sua vez, a aplicabilidade da arbitragem se estende a todos os casos em que houver *efetiva*⁵⁰³ (e não ameaça, portanto) *tributação em desconformidade com as regras do acordo de bitributação*, o que abrange, logo, todos os casos em que os Estados não consigam chegar a um acordo a respeito da aplicação uniforme do tratado⁵⁰⁴, independentemente da existência efetiva de dupla tributação.⁵⁰⁵

Especificamente em relação ao caso brasileiro, quer parecer que o modelo mais condizente com a experiência brasileira seria aquele apontado pela OCDE. De fato, consoante restou demonstrado, um dos objetivos da inserção da arbitragem como mecanismo de solução de divergências nos tratados brasileiros, além de permitir um aumento da eficiência dos mecanismos de solução de controvérsias atualmente disponíveis, é justamente permitir que haja uma maior uniformização na aplicação dos tratados de bitributação, reduzindo, assim, as hipóteses de dupla tributação e permitindo, ainda, um maior desenvolvimento das relações jurídicas internacionais.

Sob esse prisma e diante de todo o exposto anteriormente, acerca da inexistência de acesso efetivo ao procedimento amigável no Brasil, entende-se que o âmbito de abrangência da via arbitral não poderia se limitar a questões de natureza fática, sendo necessária (i) aos demais conflitos de qualificação e interpretação do texto das convenções; (ii) aos casos de dupla residência; (iii) à aplicação do princípio da não discriminação (Art. 24 da CMOCDE); (iv) à aplicabilidade (*treaty entitlement*) da convenção a determinado caso específico, enfim, a toda sorte de questões atinentes à tributação em desconformidade com o texto do acordo de bitributação celebrado.

⁵⁰³ De acordo com os Comentários à CMOCDE (Art. 25, parágrafo 72), também adotados no âmbito da ONU, o contribuinte deverá comprovar, por documentação, a efetiva exigência de tributo por parte de um ou ambos os Estados em desconformidade com o texto da convenção, seja por notificação a ele encaminhada, ou por qualquer outro meio oficial em que fique comprovada a exigência.

⁵⁰⁴ Por outro lado, nos casos em que, a despeito do entendimento do contribuinte, os Estados entendam que não há tributação em desconformidade com a convenção, não será possível o acesso à via arbitral, na medida em que inexistente controvérsia entre os países signatários.

⁵⁰⁵ Cf. PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 44.

Consoante restou verificado, em especial, no segundo capítulo desta tese, há diversos precedentes colhidos nas esferas administrativa e judicial brasileiras que apontam para a necessidade de construção de uma base sólida de interpretação do texto das convenções ratificadas pelo Brasil.

Nesse esteio, há diversos casos envolvendo (i) a aplicabilidade do tratado a determinados casos concretos, notadamente em relação à aplicação do conceito de beneficiário efetivo (*Caso Volvo*⁵⁰⁶ e *Caso TIM Nordest*); (ii) à solução de casos de dupla residência, inclusive de pessoa física (*Caso Nobuo Naya*⁵⁰⁷); (iii) à qualificação dos rendimentos oriundos da prestação de serviços sem transferência de tecnologia; (iv) à interpretação do princípio da não discriminação nos acordos de bitributação (*Caso Volvo 2*⁵⁰⁸), bem como a própria compatibilidade da legislação interna de preços de transferência com o texto do Art. 9º da CMOCDE, adotado pelo Brasil em seus tratados.

Em relação aos casos de preços de transferência, no entanto, é bom que se diga que o Brasil não adota, em suas convenções, em regra, o texto do Art. 9(2) da CMOCDE, ressalvando o seu entendimento perante a própria OCDE⁵⁰⁹, reservando-se, portanto, o direito de não promover quaisquer ajustes em sua base de cálculo em razão da aplicação da legislação de preços de transferência do outro Estado Contratante, o que poderia inviabilizar o acesso à arbitragem nos casos de dupla tributação da aplicação das respectivas legislações internas, tal como apontado por Van Herksen e Fraser.⁵¹⁰

De toda forma, entende-se que, apesar de não ser possível a aplicação do Art. 9(2) da CMOCDE nos tratados celebrados pelo Brasil, disso não decorre a ausência de arbitrabilidade das questões atinentes às regras de preços de transferência, que poderão ser submetidas à aferição pelo painel arbitral nos casos em que a *lex fori* for incompatível com o texto do acordo de bitributação, o que poderia ser questionado, segundo Schoueri, nos casos de (i) verificação da compatibilidade do conceito de *pessoa vinculada* (Art. 23 da Lei n.º 9.430/96) com o de *pessoas associadas*, tal como previsto na convenção, (ii) extensão das regras às

⁵⁰⁶ CASTRO, 2010, p. 341-358.

⁵⁰⁷ MONTEIRO, 2013, No prelo.

⁵⁰⁸ MONTEIRO, 2010a, p 359-382.

⁵⁰⁹ OECD. **Model Tax Convention** (Condensed Version). 2010b. p. 447. Disponível em: <www.oecd.org>. Acesso em: 10 jun. 2013.

⁵¹⁰ VAN HERKESSEN, Monique; FRASER, David. Comparative analysis: arbitration procedures for handling tax controversy. **International Transfer Pricing Journal**, p. 145, May/June 2009.

relações com paraísos fiscais (Art. 24 da Lei n.º 9.430/96), bem como, principalmente, (iii) aferição da compatibilidade dos ajustes de base de cálculo feitos com apoio na legislação interna com o princípio *at arm's length*, consagrado pela OCDE.⁵¹¹

Paralelamente à discussão do escopo específico dos acordos de bitributação, discute-se, também, a inserção de outros elementos necessários para a aferição da arbitrabilidade de determinado litígio, especificamente, ainda que amoldado às hipóteses que são passíveis de submissão à arbitragem.

Nesse contexto, a Convenção Europeia de Arbitragem, por exemplo, aponta a impossibilidade de submissão à arbitragem de casos sujeitos *a severas penalidades* (“*serious penalties*”), estabelecidos anteriormente em lista própria pelos Estados signatários, normalmente casos sujeitos à aplicação da lei penal de cada país (caso da Itália⁵¹², Bélgica⁵¹³, Portugal⁵¹⁴ e Alemanha⁵¹⁵) ou nos quais se sonegam informações e/ou tributos ao Estado (Holanda⁵¹⁶ e Alemanha).

Semelhantemente, as convenções adotadas pelos Estados Unidos e a política divulgada pelo Ministro de Finanças da Alemanha (inclusive no Acordo Estados Unidos – Alemanha) também excluem a arbitrabilidade dos litígios nos quais ambas as partes, de comum acordo, entendam não ser passíveis de resolução pela via arbitral antes da data em que esta poderia ser iniciada, ou mesmo naqueles em que o contribuinte não tenha apresentado declaração de imposto de renda em pelo menos um dos Estados, tal como ocorre no modelo de cláusula adotado pelos Estados Unidos.

Em relação ao Brasil, por sua vez, poder-se-ia imaginar, por exemplo, uma limitação da arbitragem aos casos em que fosse passível a aplicação de multa qualificada (art. 44, §1º, da Lei n. 9.430/96), notadamente nas hipóteses de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502/62), o que abrangeria, também, os casos passíveis de incriminação pela via penal

⁵¹¹ SCHOUERI, 1997, p. 68-70.

⁵¹² PISTONE, 2002a, p. 322.

⁵¹³ MEEUS, Luc. Settlement of disputes Settlement of Disputes in Belgium Tax Treaty Law. In: ZÜGER, Mario; LANG, Michael (Ed.). **Settlement of Disputes in Tax Treaty Law**. Viena: Linde, 2002, p. 112.

⁵¹⁴ CUNHA, 2002, p. 412.

⁵¹⁵ BASLER, 2002, p. 250.

⁵¹⁶ VELTHUIZEN, 2002, p. 170.

como crimes contra a ordem tributária, em especial aqueles capitulados pelo art. 1º da Lei n. 8.137/90.

Tal medida, muito embora se entenda não ser imprescindível, poderia ser útil para a adoção, efetiva, da arbitragem no Brasil, na medida em que, atualmente, a legislação exige como parte integrante do tipo penal dos chamados crimes materiais contra a ordem tributária (art. 1º da Lei n. 8.137/90⁵¹⁷) a supressão ou redução de tributo, sendo exigido atualmente pelo STF, inclusive, para esta finalidade, o esgotamento da discussão em esfera administrativa para permitir a denúncia pelo Ministério Público (Súmula Vinculante n. 24).

Justamente por esse motivo, isto é, pelo fato de se exigir o esgotamento da discussão em esfera administrativa para a persecução criminal, a inserção de uma cláusula arbitral, disponível também para tais casos, poderia ensejar uma supressão da própria discussão administrativa, exigindo, portanto, uma adaptação da legislação criminal para esse tipo de caso, hoje inexistente.

De todo modo, optando-se, ou não, pela imposição de tal exceção nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, fato é que a redação da cláusula deve ser feita com cuidado, estabelecendo-se, *ex ante*, objetivamente os casos que não seriam sujeitos à resolução pela via arbitral, de maneira a não permitir ou reduzir a possibilidade de utilização das exceções como autênticas *válvulas de escape*, disponíveis às autoridades brasileiras como forma de fugir à instauração da arbitragem.

Além disso, também se deve mencionar que, muito embora o Brasil não seja e nem possa vir a ser signatário da Convenção Europeia de Arbitragem, que seria aplicável em relação às controvérsias relativas à aplicação de regras de preços de transferência e subcapitalização, também se faz necessária a criação de mecanismos de resolução de possíveis conflitos de jurisdição entre os acordos de bitributação e acordos multilaterais, principalmente, de comércio ou relativos à criação de blocos regionais (v.g. MERCOSUL), especialmente no que

⁵¹⁷ Confira-se: “Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: [...]”

toca à aplicação do princípio da não discriminação.⁵¹⁸

Questão importante, por fim, que se entende deva ser analisada neste item se refere à aferição de quem seria responsável pela análise da arbitrabilidade dos litígios, se os Estados, anteriormente à instituição da arbitragem (com possibilidade de acesso ao Judiciário), se os próprios árbitros, eleitos na forma do tratado para composição do painel arbitral.

Como lembram Desax e Veit⁵¹⁹, a arbitrabilidade dos litígios, de acordo com a sugestão contida no modelo da OCDE (e também da ONU), bem como com a sistemática verificada na experiência internacional de países como Estados Unidos e Alemanha, é aferida pelos próprios Estados, em etapa anterior à instauração da arbitragem. Em outras palavras, os modelos de cláusula compromissória arbitral até então existentes, inclusive pela insistência na equiparação de sua natureza à do procedimento amigável, não adotam o princípio da *Kompetenz-Kompetenz*, segundo o qual caberia ao árbitro a análise de sua própria jurisdição⁵²⁰, de acordo com os termos da convenção arbitral, incumbindo, pois, aos Estados *ex ante* a definição da arbitrabilidade do litígio.

A discussão em referência é de suma relevância, na medida em que a adoção de um ou outro modelo permitirá uma maior ingerência das partes litigantes, no caso do modelo da OCDE e ONU, ou menor, caso se opte pela constituição do painel arbitral para, só então, aferir-se a arbitrabilidade do litígio.

Em relação a esse ponto, ao contrário da sugestão existente nos modelos de convenção, o cenário ideal seria a aplicação do princípio consagrado pela UNCITRAL da *Kompetenz-Kompetenz*, cumprindo, portanto, ao painel arbitral devidamente constituído a aferição da arbitrabilidade do litígio, seja à luz do escopo da convenção arbitral, seja no que atine às exceções eventualmente inseridas em tratados de bitributação, como sói ocorrer em relação

⁵¹⁸ É possível que se estabeleça, por exemplo, que as controvérsias sejam dirimidas pelos mecanismos expressamente adotados em caráter bilateral pelas partes (acordos de bitributação), tal como dispõe o Art. XVII do GATS, muito embora não haja uma resposta única para o regramento da questão. A respeito dos conflitos de jurisdição entre OCDE e OMC, por exemplo, *vide* o nosso: MONTEIRO, 2011, p. 458-461.

⁵¹⁹ DESAX; VEIT, 2007, p. 415.

⁵²⁰ O princípio internacionalmente reconhecido da *Kompetenz-Kompetenz* não é novidade ao ordenamento jurídico pátrio, tendo sido consagrado no art. 8º, parágrafo único, da Lei n.º 9.307/96. Confira-se: “Art. 8. [...] Parágrafo único. Caberá ao árbitro decidir de ofício, ou por provocação das partes, as questões acerca da existência, validade e eficácia da convenção de arbitragem e do contrato que contenha a cláusula compromissória”. A respeito da adoção do princípio pela legislação pátria, *vide*: CARMONA, 2009, p. 175 et seq.

aos conceitos de *casos sujeitos a severas penalidades*, ou mesmo nas hipóteses de eventual conflito de jurisdição com mecanismos consagrados em outros tratados internacionais.

A citada sugestão, condizente com a natureza jurisdicional da arbitragem que será reforçada no item 5.9 deste trabalho, é compatível com a celeridade que se busca imprimir pela via arbitral, impedindo-se a interrupção preliminar da arbitragem (antes mesmo da constituição do tribunal arbitral) para aferição pelos Estados da arbitrabilidade dos litígios, e permitindo-se uma aferição pelos próprios árbitros dos limites de sua jurisdição no caso concreto, o que pode ser um processo extremamente demorado, especialmente nos casos em que não há definição, *a priori*, de um prazo para que os Estados possam se posicionar a respeito da arbitrabilidade da lide.

Além dessa vantagem, há que se destacar que a adoção do princípio da *Kompetenz-Kompetenz* para a convenção arbitral inserida nos acordos de bitributação reduziria a interferência dos Estados litigantes na definição do que seja um litígio arbitrável para fins da convenção, impedindo, destarte, o recurso às chamadas *táticas dilatórias* disponíveis às partes que desejarem postergar ou sabotar a cláusula arbitral⁵²¹, artifícios estes contrários, inclusive, à exigência de boa-fé na interpretação dos tratados em geral, consoante destacado pela CVDT, ratificada e incorporada pelo Brasil.

De acordo com essa sistemática, portanto, verificando-se a divergência de posicionamento em relação à aplicação do acordo de bitributação no tocante a determinado caso específico (Art. 25(1) da CMOCDE), bem como superado o prazo previsto (em geral de dois anos) para a resolução do conflito pelo procedimento amigável, estaria o contribuinte interessado apto a requerer ao Estado competente⁵²², notadamente aquele em que seja residente ou nacional (se a

⁵²¹ A respeito do efeito negativo do princípio da *Kompetenz-Kompetenz* em relação à adoção de medidas evasivas ou dilatórias pelos Estados, *vide*: PARK, William W. The Arbitrator's Jurisdiction to Determine Jurisdiction. *ICCA Congress*, Montreal, 2006. Disponível em: <http://www.arbitration-icca.org/media/0/12409326410520/jurisdiction_to_determine_jurisdiction_w_w_park.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2013.

⁵²² Discutir-se-á, posteriormente, a participação do contribuinte no processo arbitral, inclusive em relação à possibilidade de atribuição da faculdade de instaurar a arbitragem.

hipótese for de violação ao princípio da não discriminação⁵²³), a instauração da arbitragem imediatamente, com a constituição do painel arbitral, na forma como previsto no acordo de bitributação, a quem incumbirá definir a arbitrabilidade do litígio à luz do quanto definido na convenção.

Na realidade, a definição da arbitrabilidade do litígio, como se pode imaginar, nem sempre será de fácil percepção, mesmo nos casos em que os litígios passíveis de solução pela via arbitral e as respectivas exceções sejam definidos, *a priori*, pelos Estados. Em relação ao escopo da convenção arbitral, poderá haver questionamentos quanto à natureza da divergência, se meramente fática ou também jurídica, como poderia ocorrer em relação aos critérios para aferição da existência de estabelecimento permanente em relações inerentes ao chamado comércio eletrônico (*e-commerce*).

Outro exemplo possível, nessa mesma linha e adotando-se como base de raciocínio o escopo da arbitragem nas convenções celebradas pelos Estados Unidos com Canadá e Alemanha (caso reproduzidos em acordos brasileiros), poder-se-ia questionar se determinada controvérsia, referente à qualificação de rendimentos decorrentes da prestação de serviços sem transferência de tecnologia, tributados pelo Brasil como *outros rendimentos* (Art. 21 da CMOCDE), estaria sujeito à resolução pela via arbitral, na medida em que a cláusula não menciona os rendimentos referidos pelo Art. 21 dos acordos.

A própria definição da ocorrência de *severas penalidades* no caso concreto (referindo-se ao modelo da Convenção Europeia de Arbitragem) poderia ensejar uma discussão, na medida em que uma eventual *interpretação extensiva* conferida no caso concreto poderia limitar o próprio acesso à arbitragem de forma unilateral por um dos Estados.

Por essas razões, portanto, verificando-se a possibilidade de existência de discussões em relação à própria arbitrabilidade do litígio, tal como verificado na experiência internacional formada nas arbitragens comerciais e ora demonstrado em relação ao objeto de interesse deste trabalho, entende-se ser mais adequada a atribuição aos árbitros da competência de definir o

⁵²³ Como salienta Igor Mauler Santiago, o procedimento amigável deve ser requerido ao Estado em que o contribuinte seja residente, ou nacional, esta hipótese disponível nos casos de vulneração ao Art. 24 da CMOCDE (SANTIAGO, 2006, p. 196). Do mesmo modo, parece que seria compatível se estabelecer como destinatário do pedido de instauração da arbitragem também o Estado de residência da parte interessada, modelo este explicitamente adotado, por exemplo, pela Áustria, como verificado no capítulo 3 desta tese.

âmbito de sua jurisdição no caso concreto, aplicando-se, portanto, o princípio da *Kompetenz-Kompetenz*, na medida em que deixar tais misteres na órbita de definição dos próprios contendentes poderia limitar não apenas a celeridade do mecanismo, como, também, ir de encontro à própria finalidade da arbitragem⁵²⁴, que é a de permitir o julgamento definitivo da questão por um tribunal arbitral, sem a interferência das partes litigantes e de forma definitiva.

Isso não significa dizer, por outro lado, que a questão a respeito da arbitrabilidade da lide, inclusive em relação à interpretação da legislação interna dos Estados pelos árbitros (v.g. no caso da existência ou não de *severas penalidades*) estaria sujeita, única e exclusivamente, à esfera arbitral, sem a possibilidade de revisão pelo Poder Judiciário. Na verdade, caso pretenda o contribuinte reconhecer a sentença arbitral e executá-la em face de um dos Estados contratantes, caberá ao Poder Judiciário aferir a arbitrabilidade do litígio, e mesmo eventual violação à legislação de ordem pública, tudo em consonância com os termos da Convenção de Nova Iorque, incorporada pelo Decreto n. 4.311/2002, consoante será oportunamente referido no capítulo 7 desta tese.

O modelo ora referido parece, como visto, ser o mais adequado, posição também compartilhada por Tillinghast e Park⁵²⁵, muito embora não seja capaz de solucionar todos os impasses eventualmente existentes, especialmente nas hipóteses em que o Estado se recuse a dar início à arbitragem, e, conseqüentemente, a formar o painel arbitral, caso em que deverá o contribuinte se socorrer de remédios internos eventualmente existentes para impor a instauração da arbitragem pelo Estado.⁵²⁶

Por fim, em relação aos demais requisitos eventualmente inseridos para instauração da arbitragem, notadamente (i) o expresso consentimento do contribuinte, (ii) a necessidade de renúncia aos remédios internos ou sua suspensão, bem como (iii) a assinatura de termo de confidencialidade por parte do contribuinte (formato norte-americano, especificamente), preferiu-se tratá-los em itens próprios, os dois primeiros aferidos por ocasião da análise da

⁵²⁴ Em relação à adequação do princípio referido com a celeridade do processo arbitral e com a sua própria finalidade, vide: PARK, 2006, p. 6.

⁵²⁵ PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 47.

⁵²⁶ Cf. (HOFBAUER, 2002, p. 77). Nesses casos, aliás, difícil imaginar, sob a perspectiva brasileira, a aplicabilidade do disposto pelo art. 7º da Lei n.º 9.307/96, que oferece remédios tendentes ao cumprimento forçado da cláusula compromissória, na medida em que o referido dispositivo foi redigido com base na arbitragem comercial clássica, entre duas partes contendentes, e não para reger arbitragens entre Estados em que haja um determinado contribuinte interessado.

participação e proteção conferida ao contribuinte ao longo do processo, e o último caso sujeito à análise quando abordarmos o tema da confidencialidade.

5.3 Definição da ata de missão dos árbitros (*terms of reference*)

Sendo a arbitragem um mecanismo consensual de resolução de controvérsias, é interessante, para o correto deslinde do caso, que sejam definidos os pontos específicos que deverão demandar a atenção dos árbitros, no que atine a uma determinada controvérsia instaurada entre as partes, de maneira a evitar ou tentar evitar julgamentos *ultra* ou *extra petita*, que poderão retirar, no todo ou em parte, a eficácia da sentença arbitral.⁵²⁷

De maneira a explicitar os limites da jurisdição arbitral em um determinado caso concreto, alguns modelos de arbitragem, inspirados pelo método adotado pela CCI, que difere da prática internacional de diversos países (em especial da *Common Law*) e de outras instituições, como lembram , Gaillard e Goldman⁵²⁸, determinam que seja elaborada a chamada *ata de missão* dos árbitros, designada pela expressão em inglês *terms of reference*, na qual serão especificados os traços precisos da controvérsia que será submetida à arbitragem, a qual, devidamente assinada pelas partes, passará a fazer integrar convenção arbitral⁵²⁹, em uma espécie de *guia* ou *mapa* utilizado pelos julgadores.⁵³⁰

A principal função do referido documento, portanto, é definir os limites da jurisdição arbitral em relação a uma determinada controvérsia, muito embora, neste documento, também possam ser definidas questões práticas de grande relevância, tais como a sede da arbitragem, a língua em que será conduzido o procedimento, entre outras questões que as partes e os árbitros entendam ser relevantes.

⁵²⁷ PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 47.

⁵²⁸ De acordo com os citados autores, a utilização de ata de missão não é comum em países influenciados pela *Common Law*, não havendo a sua adoção por diversas instituições, como American Association Arbitration, London Court of International Arbitration, Geneva Chamber of Commerce and Industries, entre outras. Vide: GAILLARD, Emmanuel; GOLDMAN, Berthold; SAVAGE, John F. **Fouchard, Gaillard, Goldman on International Commercial Arbitration**. Netherlands: Kluwer Law International, 1999. p. 666.

⁵²⁹ A legislação brasileira também aponta nesse sentido, mais especificamente no art. 19, parágrafo único, da Lei n.º 9.307/96.

⁵³⁰ Cf. VAN DEN BERG, Albert Jan. **International Commercial Arbitration: contemporary questions**. The Hague: Kluwer Law International, 2003. p. 238.

De acordo com as disposições contidas nos modelos de convenção da OCDE e ONU, o primeiro passo, após a constituição da arbitragem com a respectiva notificação dos Estados envolvidos, é justamente a elaboração por parte destes, em comum acordo e sem o auxílio dos árbitros (ainda não nomeados)⁵³¹, da ata de missão dos árbitros.

Apenas na hipótese em que as autoridades de ambos os países não logrem definir o escopo específico da jurisdição arbitral, prevê o modelo apresentado pelos organismos internacionais um mecanismo tendente à elaboração de um *documento provisório (tentative terms of reference)*, consistente no somatório de documentos elaborados por parte envolvida no prazo de 1 (um) mês a partir do decurso do prazo para estabelecimento conjunto, que deverá ser encaminhado ao painel arbitral para condensação e apresentação às partes interessadas com caráter definitivo, a menos que os Estados interessados cheguem a um consenso distinto no prazo de um mês do recebimento.

Em acordos de bitributação, especificamente, alguns Estados, tais como Reino Unido, Alemanha e Holanda, principalmente, por adotarem convenção arbitral semelhante ao modelo da OCDE, também se valem do mesmo mecanismo para formulação *ex ante* da ata de missão dos árbitros, o que não consta, por sua vez, explicitamente do formato de convenção arbitral adotado pelos Estados Unidos, muito influenciado, também, pelo modelo adotado pela *Triple A (AAA)*, conforme restou mencionado anteriormente.

No caso brasileiro, muito embora não se tenha, até o momento, nenhuma convenção arbitral inserida em acordos de bitributação, a elaboração de ata de missão não constitui qualquer novidade, ainda que não seja exigência internacional⁵³². Na realidade, a legislação brasileira pátria (art. 19, parágrafo único, da Lei n. 9.307/96), à semelhança do disposto nas regras da CCI⁵³³, dispôs a respeito da elaboração de ata de missão contendo os limites da jurisdição arbitral, bem como demais esclarecimentos e regras procedimentais específicas para determinado caso concreto.

⁵³¹ OCDE e ONU estabelecem o prazo de 3 (três) meses contados da notificação dos Estados para a apresentação da ata de missão, elaborada de comum acordo.

⁵³² Consoante afirma Carmona, muito embora seja relevante a assinatura de termo de arbitragem contendo ata de missão dos árbitros, a elaboração do documento não é indispensável na arbitragem comercial, incumbindo aos julgadores a remissão à convenção arbitral para definição dos limites de sua jurisdição. (CARMONA, 2009, p. 282).

⁵³³ Cf. INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE (ICC). **Arbitration rules**. 2012. Disponível em: <<http://www.iccwbo.org/Products-and-Services/Arbitration-and-ADR/Arbitration/Rules-of-arbitration/Download-ICC-Rules-of-Arbitration/ICC-Rules-of-Arbitration-in-several-languages/>>. Acesso em: 10 jul. 2103.

Em outras palavras, entende-se não haver qualquer dificuldade, em relação a esse ponto, na adoção do modelo referido pela CMOCDE e, posteriormente, reproduzido pela CMONU, mesmo porque a sua utilização poderia trazer, em consonância com a experiência da CCI em arbitragens internacionais, alguns benefícios no sentido de delimitar precisamente o objeto da lide, evitando-se decisões fora dos limites de jurisdição, bem como complementar a convenção arbitral, especialmente no que atine à estruturação de regras procedimentais específicas.

De todo modo, muito embora se entenda desnecessária qualquer crítica em relação à menção pela OCDE e ONU às chamadas *atas de missão*, quer parecer, como também a Desax e Veit⁵³⁴, que a sua elaboração não deveria ser feita pelas partes em etapa anterior à formação do painel arbitral, mas em fase posterior pelos próprios árbitros, com a participação das partes litigantes, no caso os Estados, especificamente, tal como consagrado na *práxis* adquirida em arbitragens internacionais comerciais.

Com efeito, consoante sói ocorrer nas arbitragens comerciais internacionais, bem como nos termos da própria legislação pátria, a precisa definição da ata de missão é tarefa atribuída ao árbitro, após aceito o encargo, ainda que elaborada com o auxílio das partes. Sua utilização, portanto, também tem por escopo permitir que o árbitro ou o próprio painel arbitral exponham suas dúvidas ou questões em relação aos limites de sua própria jurisdição, de tal forma que uma elaboração *ex ante* sem a sua presença pode significar, muitas vezes, apenas mais um documento escrito, dotado das mesmas ambiguidades anteriormente presentes.

Além disso, como lembram Desax e Veit, no caso da arbitragem tributária, o mecanismo surge com um apêndice ao procedimento amigável, de tal maneira que a sua utilização é corolário lógico da ausência de entendimento entre as partes no tocante a determinada controvérsia. Ora, se as partes não foram capazes de chegar a um consenso em relação ao *meritum causae*, eliminando a lide, é muito provável que também não se chegue a termos comuns quanto à precisa delimitação da lide, o que geraria um injustificável atraso na instauração do procedimento da arbitragem.

⁵³⁴ DESAX; VEIT, 2007, p. 418.

Exemplificando a situação ora comentada, basta imaginar uma controvérsia surgida em decorrência da aplicação de determinado acordo de bitributação brasileiro, notadamente quanto à qualificação dos rendimentos decorrentes da prestação de serviços sem transferência de tecnologia. De um lado, as autoridades brasileiras pretendem delimitar a lide para requerer ao painel arbitral que afirme se os rendimentos são amoldados ao Art. 7º, 12 ou 21, e a França, *v.g.*, pretende que seja examinada a questão à luz, apenas, dos artigos 7º e 12. É bem possível, muito embora as partes possam chegar a um acordo, que não haja consenso entre elas, o que poderia atrasar ainda mais o início da arbitragem e aumentar, desnecessariamente, a animosidade entre as autoridades de ambos os Estados.

Por outro lado, caso a ata de missão fosse elaborada, diretamente, pelos próprios árbitros, ainda que com o auxílio das partes, é bem possível que sequer houvesse tal limitação da lide, estabelecendo-se como objeto da arbitragem apenas a qualificação do referido rendimento, sem qualquer menção aos artigos aplicáveis à espécie.

Além disso, note-se que uma das funções da *ata de missão* se refere à complementação das regras procedimentais e demais questões práticas, tais como a língua em que o procedimento seguirá, sede da arbitragem, eventuais questões probatórias específicas, dentre outras tantas, de modo que, também por essa razão, entende-se que a fórmula ideal seria atribuir tal mister ao painel arbitral, ou mesmo ao presidente da mesa, que deverá ser dotado de experiência em arbitragens internacionais, notadamente tributárias.

Por todos os motivos, entende-se que as autoridades brasileiras, caso optassem por incluir a arbitragem nos acordos de bitributação firmados pelo País, poderiam fazê-lo alterando os termos em que foi regulada a ata de missão dos árbitros pela OCDE e ONU, que passaria a ter a seguinte redação, sugerida por Desax e Veit, *in verbis*:

[...] signed by the arbitrators, the competent authorities and the person
Terms of Reference. *Within three months after arbitrators have been appointed, the arbitration panel shall draw up, based on the documents or in the presence of the competent authorities and the person who made the request for arbitration, a document containing the questions to be resolved by the arbitration panel, the place and language of the arbitration. This will constitute the 'Terms of Reference' for the case. Notwithstanding the following paragraphs of this agreement, the arbitration panel, after consultation with the competent authorities and the person who made the request for arbitration 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. The Terms of Reference shall be who made the request for arbitration. If the Terms of Reference are not signed by all parties, the arbitration shall proceed on the basis of the Terms of Reference signed by the arbitrators.*⁵³⁵

Por fim, ressalte-se que, como indicado no item anterior, a verificação dos limites da jurisdição arbitral de acordo com os termos da ata de missão, bem como eventual alegação de análise *extra* ou *ultra petita*, também deverá, em qualquer caso, ser aferida pelos próprios julgadores, na medida em que for aplicável o princípio da *Kompetenz-Kompetenz* à arbitragem tributária.

5.4 A constituição do painel arbitral: evitando-se cláusulas compromissórias vazias ou patológicas nos tratados celebrados pelo Brasil

Como corretamente apontado por Park e Tillinghast, em seu relatório desenvolvido sob os auspícios da IFA, poucos aspectos assumem maior relevância na definição do processo arbitral do que a determinação da forma de constituição dos árbitros, responsáveis pelo julgamento do feito.⁵³⁶

Com efeito, a adequada constituição do tribunal, com um ou mais árbitros, é absolutamente fundamental para a idoneidade da sentença arbitral proferida, sendo necessária a atenção das partes, *ex ante*, para aspectos como a definição da forma de sua nomeação (*métodos diretos ou indiretos*) e o número de árbitros, as qualificações necessárias para a indicação, a definição acerca da possibilidade de objeção de uma indicação por parte de algum dos envolvidos, tudo isso sem mencionar o estabelecimento de critérios seguros para a sua remuneração, evitando-se quaisquer surpresas.

A relevância na correta definição do modelo, em especial nos casos como da arbitragem tributária em que o tribunal será formado *ad hoc* (e não institucional), é curial para impedir a ocorrência de *cláusulas patológicas*, isto é, aquelas em que a formulação defeituosa,

⁵³⁵ DESAX; VEIT, 2007, p. 419.

⁵³⁶ PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 30.

incompleta ou contraditória não permite a constituição do órgão arbitral, ou mesmo *cláusulas vazias*, em que sequer é estipulado o mecanismo para designação dos árbitros pelas partes.⁵³⁷

De fato, muito embora, como salienta a doutrina, as cláusulas compromissórias arbitrais patológicas ou vazias sejam *suscetíveis de validade*⁵³⁸, como corretamente apontado por Selma F. Lemes, em especial nos casos em que se logre demonstrar o firme intuito das partes em arbitrar o litígio (item tratado anteriormente), não restam dúvidas de que deve ser uma preocupação das partes redigir a cláusula compromissória de forma completa, impedindo-se ou reduzindo-se o risco de que venham a se deparar com determinados inconvenientes.

Os riscos, no caso da arbitragem prevista nos acordos de bitributação, podem ser ainda maiores, justamente por se tratar de arbitragem entre diferentes Estados Soberanos, na qual, via de regra, sequer é previsto o local da sede da arbitragem, cuja legislação interna (*lex arbitrii*) poderia ser utilizada para a finalidade de regular o referido procedimento de nomeação dos árbitros⁵³⁹, na hipótese em que a redação da cláusula compromissória seja considerada *patológica*.

O efeito, portanto, de eventual redação incompleta, lacunosa ou contraditória da convenção arbitral, inserida nos tratados de bitributação, poderia ser, ainda, o de bloquear o acesso à jurisdição arbitral, na medida em que, dificilmente, poderiam os contribuintes ou mesmo um dos Estados pretender a execução específica da cláusula compromissória perante o Poder Judiciário, já que ficariam à mercê (*i*) da existência de legislação favorável à arbitragem no país da sede (*arbitration friendly jurisdictions*), se houver, bem como (*ii*) à própria aplicabilidade de dispositivos semelhantes ao que se encontra hoje no art. 7º da

⁵³⁷ CARMONA, 2009, p. 112.

⁵³⁸ LEMES, Selma F. Cláusulas arbitrais ambíguas ou contraditórias e a interpretação da vontade das partes. In: MARTINS, Pedro Batista; GARVEZ, José M. Rossani. **Reflexões sobre Arbitragem**. In Memoriam do Desembargador Cláudio Vianna de Lima. São Paulo, LTr, 2002. p.189.

⁵³⁹ De acordo com a Convenção de Nova Iorque, incorporada ao ordenamento pelo Decreto n. 4.311/2002, na hipótese das partes não preverem a legislação que norteará o procedimento arbitral, deve-se aplicar a lei vigente no país em que se desenvolveu o processo arbitral (Art. V, 1, “d”).

Lei n. 9.307/96 no tocante à arbitragem entre Estados, algo que, atualmente, não seria pacífico.⁵⁴⁰

Neste tópico específico, pretende-se tratar dos principais aspectos inerentes à composição do painel arbitral, notadamente (i) o processo desenvolvido para a nomeação dos árbitros e do presidente (se houver); (ii) a estipulação de regras para qualificação dos árbitros; (iii) discussão a respeito da eventual necessidade de criação de mecanismo de objeção à indicação, bem como (iv) as formas de remuneração dos julgadores.

5.4.1 Processo de nomeação dos árbitros e dos presidentes do painel arbitral

Como se disse anteriormente, o *elemento mínimo*, nos dizeres de Carmona⁵⁴¹, para possibilitar o início do processo arbitral sem a necessidade de obtenção do efeito coercitivo proporcionado pelo Poder Judiciário é, justamente, a estipulação clara e precisa da forma pela qual deverão os árbitros ser nomeados, corolário da autonomia da vontade das partes que deve nortear o mecanismo consensual de resolução de disputas.

Em linhas gerais, há duas grandes formas de constituição do tribunal arbitral, a primeira delas lastreada em métodos diretos de escolha, nos quais há a participação efetiva das partes no processo de nomeação dos árbitros, e os mecanismos indiretos, por meio do qual as partes atribuem a um terceiro tal mister, estabelecendo *a priori* um *espectro de qualidades* que

⁵⁴⁰ Como se sabe, o mecanismo hoje existente no País para execução específica de cláusulas compromissórias vazias ou patológicas é o ajuizamento da ação prevista no art. 7º da Lei de Arbitragem, cuja aplicabilidade à arbitragem tributária ora referida é absolutamente questionável. Confira-se o disposto pelo referido dispositivo legal: “Art. 7º Existindo cláusula compromissória e havendo resistência quanto à instituição da arbitragem, poderá a parte interessada requerer a citação da outra parte para comparecer em juízo a fim de lavrar-se o compromisso, designando o juiz audiência especial para tal fim. § 1º O autor indicará, com precisão, o objeto da arbitragem, instruindo o pedido com o documento que contiver a cláusula compromissória. § 2º Comparecendo as partes à audiência, o juiz tentará, previamente, a conciliação acerca do litígio. Não obtendo sucesso, tentará o juiz conduzir as partes à celebração, de comum acordo, do compromisso arbitral. § 3º Não concordando as partes sobre os termos do compromisso, decidirá o juiz, após ouvir o réu, sobre seu conteúdo, na própria audiência ou no prazo de dez dias, respeitadas as disposições da cláusula compromissória e atendendo ao disposto nos arts. 10 e 21, § 2º, desta Lei. § 4º Se a cláusula compromissória nada dispuser sobre a nomeação de árbitros, caberá ao juiz, ouvidas as partes, estatuir a respeito, podendo nomear árbitro único para a solução do litígio. § 5º A ausência do autor, sem justo motivo, à audiência designada para a lavratura do compromisso arbitral, importará a extinção do processo sem julgamento de mérito. § 6º Não comparecendo o réu à audiência, caberá ao juiz, ouvido o autor, estatuir a respeito do conteúdo do compromisso, nomeando árbitro único. § 7º A sentença que julgar procedente o pedido valerá como compromisso arbitral.”

⁵⁴¹ CARMONA, 2009, p. 156.

pretendem encontrar no órgão julgador⁵⁴². No caso de se tratar de uma arbitragem institucional, recorre-se, via de regra, à lista de árbitros divulgada pela respectiva instituição, reportando-se, também, ao procedimento previsto no regulamento próprio para indicação do árbitro e formação do painel arbitral, ainda que seja possível a elaboração de requisitos adicionais para qualificação dos árbitros pelas partes.

A legislação brasileira (art. 13, §1º, da Lei n. 9.307/96), nesse sentido, estabelece que os árbitros devem ser nomeados em número ímpar, muito embora não haja qualquer nulidade em se adotar entendimento diverso, ainda que possa levar à própria ineficácia do mecanismo.

Assim, havendo mais de um árbitro, o seu presidente pode ser escolhido de comum acordo pelos árbitros eleitos por cada parte, a menos que as próprias partes prevejam forma distinta de nomeação. Ao presidente serão incumbidas tarefas de administração, instrutórias, bem como fixação de prazos, designação de audiências, entre outras tarefas, caso não previstas anteriormente pelas partes (art. 24, §1º, da Lei n.º 9.307/96), e até mesmo a possibilidade de exercer voto de minerva em caso de empate, em algumas ocasiões.⁵⁴³

Em relação, especificamente, aos acordos de bitributação, também são discutidas as formas possíveis para escolha e constituição do painel arbitral, notadamente em relação à discussão acerca (i) de quem seria apto para nomear os árbitros, na medida em que se trata, no mais das vezes, de relações jurídicas tripartites, com a presença de interesse jurídico dos contribuintes, bem como do procedimento para a formação do painel, e (ii) do número de árbitros para composição.

Inicialmente, buscando a formulação de um mecanismo apropriado para a resolução de conflitos decorrentes da aplicação dos acordos de bitributação, Park e Tillinghast⁵⁴⁴, além da alternativa basilar de escolha de um árbitro, apenas, de comum acordo pelos Estados, tiveram a ocasião de indicar algumas alternativas, ora reproduzidas:

- (i) Designação de uma autoridade ou instituição, imparcial à lide, à qual fosse incumbida a tarefa de nomear um ou mais árbitros;

⁵⁴² CARMONA, 2009, p. 234.

⁵⁴³ Ibid, p. 235; 360.

⁵⁴⁴ Cf. PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 31-32.

- (ii) Atribuição às partes, Estados envolvidos e contribuinte, do mister de indicar um árbitro, cabendo a um terceiro (instituição ou outro organismo imparcial) o dever de indicar dois árbitros adicionais, um dos quais seria presidente do painel;
- (iii) Limitação da prerrogativa de indicação de árbitros às autoridades, que apontariam, cada qual, um árbitro, sendo o terceiro eleito de comum acordo pelos árbitros nomeados (ou pelos Estados) para o exercício da função de presidente do órgão arbitral;
- (iv) Designação de um representante de cada autoridade competente para composição do painel arbitral, além da indicação por Estado de um *árbitro independente*, normalmente com os nomes indicados em listas anteriores a partir do cumprimento de determinados requisitos de qualificação, todos os quais elegeriam, de comum acordo, um presidente.

Para os citados autores, o modelo mais apropriado e adequado à espécie de arbitragem ora referida e analisada seria a opção *iii* supra, na qual os Estados nomeariam um árbitro independente, cumprindo a ambos os árbitros eleitos a nomeação, de comum acordo, de um terceiro para ocupar a presidência do painel. Segundo entendem, o referido modelo não violaria quaisquer direitos do contribuinte, em especial em relação ao devido processo legal e à ampla defesa, na medida em que, além dos árbitros serem dotados de independência e imparcialidade⁵⁴⁵, os interesses dos contribuintes estariam alinhados, no mais das vezes, ao posicionamento de um dos Estados.⁵⁴⁶

Na eventual hipótese de não indicação dos árbitros no prazo previamente estabelecido (caso haja), apontam Park e Tillinghast para a necessidade de se preverem mecanismos alternativos para 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.

⁵⁴⁵ Para Hinnekens, os contribuintes possuem o direito a uma jurisdição arbitral independente e imparcial. Nesse sentido, estabelece o citado autor, ainda, que a impossibilidade de nomeação de árbitros pelo contribuinte interessado demandaria, necessariamente, o acesso a mecanismos de controle pós-disputa, evitando-se, destarte, que tal característica pudesse ser determinante na violação do devido processo legal e da ampla defesa. (HINNEKENS, 1994, p. 30).

⁵⁴⁶ PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 32.

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 CCI, a Corte de Arbitragem Internacional em 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 papel⁵⁴⁷, tendo Tillinghast⁵⁴⁸, por sua vez, mencionado a própria possibilidade de atribuição deste mister à *WTaxO*, caso fosse eventualmente instituída uma organização internacional para tratar de questões fiscais no âmbito internacional.

Em linha com o entendimento dos autores, verifica-se que os modelos da OCDE e ONU, precipuamente, à exceção de eventual instituição de procedimento simplificado, que poderá instituir árbitro único para julgamento da lide, instituem o formato de constituição do painel arbitral proposto por Park e Tillinghast, estabelecendo, então, prazos para que cada um dos Estados nomeie um árbitro, bem como para a indicação de um terceiro julgador, de comum acordo pelos membros indicados para o painel arbitral. No caso da OCDE, indica-se como autoridade competente, para o caso de haver qualquer falha em relação ao processo de nomeação, o Diretor do Centro de Políticas Fiscais e Administração da OCDE, e, no caso da ONU, o Presidente do Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Assuntos Fiscais da ONU.

O referido modelo de nomeação parece ser seguido, em regra, por Estados Unidos, Alemanha, Reino Unido e Holanda, com singelas alterações, notadamente em relação aos prazos para indicação de árbitros e/ou em relação à autoridade competente responsável por suprir eventual falha no procedimento de escolha⁵⁴⁹, que nos tratados mais recentes dos Estados Unidos sequer existe.⁵⁵⁰

⁵⁴⁷ ELLIS, Maarten J. Issues on the implementation of the disputes arising under Income Tax Treaties: response to David Tillinghast. **Bulletin - Tax Treaty Monitor**, Amsterdam, p. 101, Mar. 2002.

⁵⁴⁸ TILLINGHAST, 2002, p. 98.

⁵⁴⁹ Note-se, por exemplo, que no Acordo Alemanha – Estados Unidos, bem como naquele firmado entre Estados Unidos e Canadá, a tarefa de suprir a nomeação do árbitro é de incumbência do membro mais antigo do Secretariado do Centro de Política Fiscal e Administração da OCDE, que não seja cidadão de qualquer dos Estados envolvidos na disputa.

⁵⁵⁰ Nestes, há a previsão de que, no caso de insucesso na escolha, principalmente do presidente do painel arbitral, deverão os Estados nomear novos árbitros, que tentarão eleger um novo presidente.

Nos acordos celebrados pela Áustria⁵⁵¹, por sua vez, bem como no modelo preconizado pela Convenção Europeia de Arbitragem, no entanto, adota-se a possibilidade referida no item *iv* supra, mencionado por Park e Tillinghast⁵⁵², nomeando-se cinco árbitros para o painel, dos quais (i) um representante de cada autoridade competente, (ii) um árbitro independente nomeado por Estado, bem como (iii) um presidente, eleito de comum acordo pelos demais membros, de maneira que os árbitros independentes e o presidente sejam escolhidos dentre os nomes apresentados pelas partes em listas disponibilizadas *ex ante*.

Em vista do ora exposto, e sem adentrar, ainda, na questão atinente à qualificação dos árbitros e demais requisitos necessários para a sua nomeação, parece que o modelo sugerido pelos autores e adotado pela OCDE e ONU, precipuamente, é plenamente compatível com a experiência brasileira em arbitragens internacionais, tanto em relação ao número de árbitros, como no tocante à nomeação do presidente do painel arbitral.

A questão, posteriormente retomada quando se tratar da participação do contribuinte no feito, de conferir a este a prerrogativa de indicar um árbitro não parece ser curial na determinação da legalidade e idoneidade do processo de escolha, principalmente nos casos em que se exige o expresse consentimento, *a posteriori*, por parte do contribuinte com os termos da decisão proferida pelo órgão arbitral.

A escolha, a princípio, de um painel contendo 3 (três) árbitros, igualmente, é aquela que permite uma melhor equalização da praticidade e celeridade necessários ao processo arbitral, com maior tecnicidade da análise do feito, contemplando distintas perspectivas a respeito de um mesmo fato e permitindo um maior debate entre os julgadores, quanto às questões técnicas e fáticas, reservando-se apenas aos casos mais simples a instituição de um árbitro, apenas. Por outro lado, consoante será tratado no item seguinte, vê-se com algumas ressalvas a indicação de representantes das autoridades competentes para participação no painel arbitral, especialmente sob o viés da necessária imparcialidade e independência que devem nortear a função do árbitro.

⁵⁵¹ Nestes acordos, sequer há a menção a prazos para indicação dos árbitros pelas partes, o que constitui, a nosso ver, relevante falha do mecanismo austríaco que, apesar de poder ser suprida pela legislação interna dos Estados, poderá contribuir para a ineficácia do processo arbitral.

⁵⁵² PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 32.

Por fim, em relação às formas de suprir as eventuais falhas que ocorram na nomeação dos árbitros, também se entende importante a designação de uma autoridade competente, responsável pela indicação de um ou mais membros que não tenham sido adequadamente apontados pelas partes ou pelos próprios árbitros, no caso da eleição do presidente.

Nesse sentido, o modelo norte-americano, hoje existente, consistente na indicação de novos árbitros pelos Estados, seria mais moroso, retardando o procedimento de escolha, além de abrir uma pequena brecha para as chamadas *táticas dilatórias*, na medida em que a ausência de indicação dos árbitros não traria qualquer consequência, a não ser a devolução do prazo para *nova* indicação de árbitros.

Em relação à aferição de qual autoridade competente se deva indicar, entende-se que haveria inúmeras instituições possíveis, com imparcialidade, como, por exemplo, a CCI, dotada de Comissão específica para tratamento de questões tributárias e que estaria apta a eleger árbitros com *expertise* técnica e procedimental, cujas regras são familiares ao ordenamento brasileiro, muitas das quais incorporadas pela legislação, inclusive, a IFA, com a cooperação de outros organismos arbitrais independentes.

Ressalta-se, por fim, que não seve qualquer dificuldade, também, na atribuição do referido mister à OCDE⁵⁵³, na medida em que, muito embora o Brasil dela não faça parte, adota-se com frequência o modelo por ela instituído para as negociações de acordos brasileiros, muito embora, conforme salientam Desax e Veit⁵⁵⁴, a escolha do referido organismo talvez não fosse a mais adequada para apontar o nome do presidente, na medida em que a própria OCDE não tem experiência com arbitragem.

⁵⁵³ Em sentido contrário, vide: McINTYRE, Michael J. Comments on the OECD Proposal for secret and mandatory arbitration of international tax disputes. **Florida Tax Review**, v. 7, n. 9, p. 644, 2006.

⁵⁵⁴ DESAX; VEIT, 2007, p. 421.

5.4.2 Qualificação dos árbitros: observância aos *Standards* de imparcialidade, independência, competência, diligência e discricção

Uma pergunta de grande relevância, que também deve ser respondida, ao se analisar a elaboração da convenção arbitral, se refere a quem poderia ser indicado como árbitro pelas partes para julgar uma determinada lide surgida entre os Estados Contratantes.

A análise dos requisitos específicos que qualificam determinado árbitro para julgar uma lide passam, necessariamente, pela aferição de alguns *standards*⁵⁵⁵ desenvolvidos no âmbito da arbitragem internacional, também acolhidos pela legislação brasileira (art. 13, §5º, da Lei n. 9.307/96). De acordo com eles, exige-se, para a função de árbitro, *competência, diligência, discricção, independência e imparcialidade*.

Analisem-se, um a um, tais requisitos aplicando os conceitos obtidos à arbitragem desenvolvida no âmbito dos acordos de bitributação.

Em relação, precisamente, à *competência*, espera-se do árbitro que tenha um conhecimento especializado na matéria posta para julgamento, conferindo-lhe capacidade para julgar a lide de maneira mais técnica do que seria ela julgada pelo Poder Judiciário⁵⁵⁶, o que, no campo da arbitragem ora estudada sugeriria a indicação de árbitros que detenham familiaridade com a matéria tributária, especialmente no campo de abrangência dos acordos de bitributação.⁵⁵⁷

Sob esse prisma, nota-se que a Convenção Europeia de Arbitragem, no que é acompanhada também pelo modelo de convenção adotado pela Áustria, dispõe que os árbitros terão seus nomes indicados em listas de cinco nomes pelos Estados (escolhidos na ordem em que apresentados), devendo o presidente, porventura eleito, possuir qualificação suficiente para

⁵⁵⁵ A qualificação como *Standards* é encontrada na literatura brasileira, mais especificamente pela pena de Selma F. Lemes. *Vide*: LEMES, Selma Ferreira. Dos árbitros. In: CARMONA, Carlos Alberto; LEMES, Selma Ferreira; MARTINS, Pedro A. Batista (Coord.). **Aspectos fundamentais da Lei de Arbitragem**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 23.

⁵⁵⁶ Segundo explicita Carlos Alberto Carmona, isso não significa que o árbitro deva ser mais preparado que o juiz togado. Apenas indica que deve ele possuir um conhecimento específico na área em que posta a lide superior àquele que, em geral, é detido pelos membros do Poder Judiciário, que, por sua prática, são generalistas e não especialistas. (CARMONA, 2009, p. 243).

⁵⁵⁷ William W. Park e David R. Tillinghast afirmam que poderiam se enquadrar nesse perfil acadêmicos, advogados, contadores ou mesmo economistas. (PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 34).

alcançar os cargos mais altos do Poder Judiciário⁵⁵⁸ do seu país, ou ser jurista com notório conhecimento na matéria.

Os tratados celebrados pelos Estados Unidos, por sua vez, com Alemanha e França preveem, no memorando de entendimentos celebrado entre as autoridades competentes dos países, que há a necessidade de que o presidente do painel arbitral tenha familiaridade com os temas atinentes à tributação internacional, muito embora não se exigindo experiência prévia como juiz ou árbitro, havendo a previsão, inclusive, da elaboração de uma lista não exclusiva contendo nomes que se enquadrariam no perfil necessário para funcionar como presidentes. No caso do Acordo Estados Unidos–Alemanha, é bom que se diga, a necessidade de experiência no tema é requisito para a indicação de quaisquer dos membros do painel arbitral.⁵⁵⁹

A OCDE e a ONU, por fim, não incluem, entre as regras relativas à convenção arbitral, qualquer exigência de conhecimento prévio na matéria que será objeto de julgamento, ao argumento de que isso decorrerá, naturalmente, dos interesses dos Estados envolvidos, muito embora indique a possibilidade de criação de listas para facilitar o processo de escolha. Apontam, apenas, para o interesse em determinar que o presidente possua experiência prévia com questões logísticas, probatórias e outras que possam surgir no curso da arbitragem.

Entende-se que parece ser o mais adequado seria segregar, sob os *standard* da competência, os requisitos para qualificação dos membros, em geral, que deverão compor o painel arbitral, e aqueles necessários para funcionar como presidentes. Nesse esteio, enquanto os primeiros não necessitariam de experiência prévia como julgadores, mas apenas no que concerne ao direito material envolvido, o presidente, necessariamente, precisaria deter uma experiência considerável como julgador, notadamente como julgador em arbitragens internacionais. Consoante salientam Park e Tillinghast, o presidente do painel arbitral necessitaria possuir *as duas asas (two-wing arbitrator)*, conjugando *expertise* técnica e processual.⁵⁶⁰

⁵⁵⁸ Note-se que, no caso brasileiro, não haveria a possibilidade de indicação de juízes togados para funcionarem como árbitros, na medida em que há expressa vedação pela Lei Orgânica da Magistratura (Lei Complementar n. 35/79, art. 26, II). A respeito da discussão, *vide*, também: CARMONA, 2009, p. 231.

⁵⁵⁹ VAN HERKESEN; FRASER, 2009, p. 153.

⁵⁶⁰ PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 35.

Para tanto, parece que o mais adequado seria a elaboração de duas listas específicas, a primeira com nomes dotados de *expertise* técnica para julgamento do feito e aptos a funcionar como árbitros, e a segunda, para o presidente, elaborada de comum acordo pelas partes, ou mesmo desenvolvida por uma instituição que seja nomeada como autoridade competente para nomeá-lo.⁵⁶¹ Em razão do recente estudo e desenvolvimento da arbitragem no campo tributário, no entanto, é possível que haja dificuldades iniciais na escolha de árbitros que se amoldem ao perfil indicado, o que poderia permitir, em um primeiro momento, um peso maior para as características processuais em relação ao entendimento técnico específico, eventualmente suprido, inclusive, pela análise das manifestações e dos entendimentos dos demais julgadores.

De todo modo, salienta-se, ainda, que o ideal seria o estabelecimento de requisitos objetivos, tanto para a aferição da qualificação necessária para *expertise* técnica, como também para a experiência requerida para funcionar como presidente do painel arbitral, devendo-se evitar, tanto quanto possível, expressões utilizadas nos tratados austríacos e na própria Convenção Europeia de Arbitragem, tais como *notório saber jurídico*, ou *reconhecida expertise* no tema, que sempre poderão dar azo a infundáveis discussões em relação ao cumprimento dos requisitos estabelecidos.

Ainda em relação à *competência* dos árbitros, quer parecer ser este outro ponto que deve ser refletido mais profundamente, muito embora não mencionado em quaisquer dos tratados analisados, seria o domínio da língua em que será conduzida a arbitragem. Com efeito, como salienta Carmona, a falta de proficiência poderia ser um grande complicador para um correto julgamento da lide, seja pelos custos inerentes à utilização de tradutores, seja, também, no que atine à própria qualidade da tradução, muitas vezes gerando documentos praticamente incompreensíveis pela literalidade em que são traduzidos⁵⁶². Justamente por isso, aliás, Desax e Veit afirmam, peremptoriamente, que seria aconselhável e sábio que se incluísse como qualificação para funcionar como presidente a fluência no idioma de ambos os Estados.⁵⁶³

Na realidade, o atributo da *competência* possui profunda interação com outro requisito necessário para o desempenho da função de árbitro, qual seja, a *diligência* do julgador. Sob o

⁵⁶¹ Essa sugestão consta do trabalho realizado por Park e Tillinghast (PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 35.).

⁵⁶² CARMONA, 2009, p. 244.

⁵⁶³ DESAX; VEIT, 2007, p. 421.

prisma da *diligência*, devem os árbitros agir com profundo zelo em relação à causa, adotando todos os procedimentos e provas necessários para formação de sua convicção. Para Carmona, o *standard* da diligência associa-se não apenas com a dedicação de todo o tempo necessário para que se chegue a uma decisão técnica, como, também, com o exercício da função de maneira a não onerar, demasiadamente, as partes⁵⁶⁴.

Também sob o aspecto da diligência, deve-se exigir que ao menos o árbitro presidente, ao qual incumbirá a tarefa de reger o procedimento, e, principalmente, quem deverá determinar a forma de instrução do processo, possua experiência prévia em arbitragens internacionais, notadamente aquelas entre Estados, cada vez mais comuns no âmbito internacional, na medida em que tais características serão fundamentais, não apenas na definição de quais meios de prova ou procedimentos adotar, mas, também, poupará tempo e recursos das partes envolvidas no litígio.

Quanto à *discrição*, exige-se dos árbitros, em especial no caso vertente em que se trata de sigilo fiscal salvaguardado, que se comportem de maneira adequada no sentido de não comentar ou divulgar quaisquer informações a que tenham tido acesso no curso da arbitragem, como corolário do *dever de sigilo* ou *confidencialidade* característica à arbitragem, muito embora dela não seja parte indissociável⁵⁶⁵. No caso dos acordos de bitributação, a *discrição* dos árbitros é garantida pela assinatura dos julgadores, no ato de aceitação do encargo, de documento reconhecendo a sua qualidade, como julgadores, de autoridades de um ou outro Estado Contratante⁵⁶⁶, respondendo pela violação de seus deveres de acordo com o disposto pela *lex fori* de cada país.

⁵⁶⁴ CARMONA, 2009, p. 245.

⁵⁶⁵ José Emílio Nunes Pinto, em conhecido artigo sobre o tema, afirma que o *sigilo* ou a confidencialidade não são requisitos necessários à arbitragem, quando as partes não o prevejam. Note-se, no entanto, que o sigilo referido pelo autor não se refere ao dever de discrição dos árbitros, este sim exigência legal no ordenamento jurídico brasileiro. (PINTO, José Emílio Nunes. A confidencialidade na arbitragem. 2004. Disponível em: <<http://www.ccbc.org.br/download/artarbit11.pdf>>. Acesso em: 13 jun. 2013). Em relação, precisamente, ao *dever de sigilo*, tem-se que os modelos de cláusula norte-americanos preveem que as partes também deverão se furtar à divulgação de informações obtidas no curso da arbitragem.

⁵⁶⁶ No caso brasileiro, o sigilo fiscal e das informações é contemplado como garantia fundamental na Constituição (art. 5º, X e XII, da CF), vedando-se a divulgação por parte do Poder Público de quaisquer informações a que se tenha acesso no desempenho de suas funções (art. 198, *caput* e parágrafo único, do CTN). Confirmam-se os termos do art. 198 do CTN, *in verbis*: “Art. 198 - Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, para qualquer fim, por parte da Fazenda Pública ou de seus funcionários, de qualquer informação, obtida em razão do ofício, sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades”.

Por fim, a liberdade e autonomia para julgamento da lide também exige dos árbitros que ajam com *independência e imparcialidade*⁵⁶⁷. E este, certamente, é um dos temas mais tormentosos atinentes à constituição do órgão arbitral no âmbito dos acordos de bitributação.

Conforme salientam Fouchard, Gaillard e Goldman, muito embora próximos, os conceitos de *independência e imparcialidade* não se confundem. Enquanto o primeiro é definido de forma objetiva, relativo à inexistência de vínculos fáticos ou jurídicos que impeçam o árbitro de cumprir seu mister sem ceder a pressões de terceiros ou das partes, a *imparcialidade* se vincula mais ao estado de espírito do julgador, significando a completa desvinculação do julgador às partes ou aos respectivos interesses, deduzidos perante o painel arbitral, de difícil aferição, na medida em que eminentemente subjetivos⁵⁶⁸.

Nesse esteio, verifica-se que nas arbitragens em geral, e também nas demais formas de resolução de disputas, um dos corolários básicos é a *confiança*⁵⁶⁹ das partes nos julgadores, justificado na crença das partes na honestidade e no caráter dos árbitros eleitos para julgar o feito, caractere fundamental especialmente nas arbitragens *ad hoc*.

Vinculado à noção de *confiança, independência e imparcialidade* dos árbitros, desenvolveu-se, na experiência internacional, a noção do *dever de revelar (full disclosure)*⁵⁷⁰, atrelado à transparência que devem ter os julgadores em relação a circunstâncias que causem ou possam causar legítima *desconfiança* das partes a respeito da imparcialidade e independência dos árbitros. Encontra-se atrelado, portanto, à própria garantia do devido processo legal, não apenas no tocante ao direito de se manifestar, como ao tratamento equânime das partes ao longo do processo arbitral⁵⁷¹.

O referido *dever de revelar*, aliás, encontra-se mencionado expressamente na CMONU, e é adequado para a resolução de conflitos também nos acordos de bitributação. No referido

⁵⁶⁷ Como salienta Arnoldo Wald, o cumprimento destes requisitos é o que se espera de qualquer julgador, seja ele um juiz togado ou um árbitro apontado para a solução da disputa. Cf. WALD, Arnoldo. **Eficiência, ética, independência y imparcialidad en el arbitraje**. São Paulo: [s.n.], 2012. p. 09.

⁵⁶⁸ GAILLARD; GOLDMAN; SAVAGE, 1999, p. 564.

⁵⁶⁹ A confiança é prevista no ordenamento jurídico expressamente, tal como se infere do art. 13 da Lei n.º 9.307/96.

⁵⁷⁰ O dever de revelar também é previsto no art. 14 da Lei n.º 9.307/96.

⁵⁷¹ NAÓN, Horacio Grigera. Factors to consider in choosing an efficient arbitrator. In: VAN DEN BERG, Albert Jan. **Improving the efficiency of arbitration agreements and awards: 40 years of application of the New York Convention**. Paris: ICCA Congress Series, 1998. v. 9. p. 287.

modelo de convenção, há previsão no sentido de que a aceitação do encargo pelo árbitro deverá ser precedida de elaboração de documento escrito no qual os árbitros afirmam desconhecer a existência de quaisquer motivos que possam gerar suspeitas em relação à independência e imparcialidade destes⁵⁷².

Repare-se: a baliza que norteia o *dever de revelar* não está atrelada ao entendimento pessoal do julgador em relação a determinado fato, exigindo-se que este se coloque na posição de parte e analise se determinada conduta poderia induzi-la a pensar na existência de prejuízo quanto à independência e imparcialidade⁵⁷³.

A questão, no entanto, nitidamente vinculada, a princípio, à subjetividade dos julgadores, parece se assentar nos limites do chamado *dever de revelar*, isto é, definir até que ponto os árbitros deverão revelar fatos atinentes às respectivas relações com as partes.

Em relação a esse aspecto, note-se que algumas instituições internacionais e nacionais, tais como a *Triple A* em conjunto com a *American Bar Association*⁵⁷⁴, *International Bar Association (IBA)*⁵⁷⁵ e mesmo a Câmara de Comércio Brasil-Canadá (CCBC)⁵⁷⁶, já tiveram a ocasião de elaborar códigos de ética e até mesmo diretrizes procurando nortear o posicionamento do árbitro no tocante à sua imparcialidade e independência.

Entre os documentos citados, merecem destaque as diretrizes editadas pela IBA (*IBA Guidelines*), nas quais, em sua Parte II, há a apresentação de situações práticas, não exaustivas, elencadas entre os casos de máxima atenção (*red list*), separados entre aqueles

⁵⁷² Muito embora não esteja exposto, quer parecer que a Convenção-Modelo da ONU não vede, terminantemente, a aceitação do encargo por parte de árbitros que *possam ter qualquer relação com uma das partes que tenha o condão de gerar suspeitas*. Apenas consagra o dever de revelar, de tal forma que, se um dos árbitros se deparar com a necessidade de revelar algum fato, poderá a parte que se sentir prejudicada requerer a sua substituição ou não, tudo a depender de sua aferição acerca do grau de comprometimento do julgador com a outra parte.

⁵⁷³ BAPTISTA, Luiz Olavo. **Arbitragem Comercial e Internacional**. São Paulo: Magister, 2011. p. 164-165.

⁵⁷⁴ Cf. BORN, Gary. **International Commercial Arbitration**. The Hague: Kluwer Law International, 2009. v. 1. p. 171.

⁵⁷⁵ A IBA publicou, em 1987, seu código de ética, apresentando regras abrangentes a respeito do cumprimento dos *standards* da independência e imparcialidade pelos árbitros. Em 2004, por sua vez, teve a ocasião de elaborar diretrizes específicas para nortear o entendimento do árbitro diante de uma situação concreta (International Bar Association (IBA). **Guidelines on Conflicts of Interest in International Arbitration**. 2004. Disponível em: <<http://www.ibanet.org/Document/Default.aspx?DocumentUId=e2fe5e72-eb14-4bba-b10d-d33dafee8918>>. Acesso em: 14 jun. 2013).

⁵⁷⁶ Disponível em: <<http://www.ccbc.org.br/arbitragem.asp?subcategoria=codigodeetica>>. Acesso em: 14 jun. 2013.

considerados irrenunciáveis (*non-waivable red list*), em que as partes não poderão aceitar os julgadores, com base no princípio de que ninguém pode ser juiz em causa própria, e outros menos severos, nos quais poderão as partes, desde que expressamente consintam, permitir que determinado árbitro seja nomeado para julgar o feito (*waivable red list*).

Além desses, o documento prevê hipóteses de menor gravidade (*orange list*), em que o árbitro tem o dever de revelar o fato, na medida em que poderá induzir a suspeitas quanto a sua imparcialidade, mas que, ao contrário da lista vermelha renunciável, presume-se que as partes tenham aceitado a sua nomeação, a menos que alguma a rejeite em caráter expresso. Por fim, há as listas verdes, nas quais são elencados alguns casos nos quais os árbitros sequer deverão informar as partes, eis que não terão o condão de afetar a imparcialidade do julgamento.

A utilização de listas como esta, elaborada pela IBA, muito embora não seja obrigatória e não contenha uma relação exaustiva de hipóteses, poderia, perfeitamente, ser utilizada como baliza para a definição de condutas por parte dos árbitros (*soft law*), ou mesmo ser apontada expressamente em memorando de entendimentos ou troca de notas entre os Estados, por ocasião da assinatura de protocolo ou convenção que contenha cláusula arbitral pelo Brasil.

Feita a análise precedente em relação à necessária observância dos *standards* da *independência e imparcialidade*, quer parecer que a nomeação de autoridades competentes de um ou ambos os Estados para atuação como autênticos representantes estatais no órgão arbitral constitui situação preocupante, porquanto a remuneração recebida pelos respectivos governos e o vínculo objetivo que possuem, tendem a ferir a própria independência dos julgadores, enquadrando-se nas chamadas listas vermelhas não renunciáveis⁵⁷⁷ (*IBA Guidelines*).

Assim, defende-se, tal como Desax e Veit⁵⁷⁸, que o modelo adotado pelo Estado austríaco, na Convenção Europeia de Arbitragem, e mesmo sugerido nos Comentários à CMOCDE, no sentido de apontar representantes legais dos Estados (ainda que não envolvidos em etapas precedentes da negociação) para compor o órgão arbitral poderia gerar dúvidas a respeito do

⁵⁷⁷ Um dos itens, aliás, é justamente este: “1.1. *There is an identity between a party and the arbitrator, or the arbitrator is a legal representative of an entity that is a party in the arbitration.*”

⁵⁷⁸ DESAX; VEIT, 2007, p. 420.

resultado final do julgamento, o que não parece adequado⁵⁷⁹. Justamente por isso, aliás, as convenções norte-americanas com a Alemanha e com a França não permitem a indicação de árbitros que sejam membros ou autoridades de quaisquer dos países contendentes.

Outro aspecto importante, que costuma chamar a atenção de alguns Estados, quando da elaboração do processo de formação do painel arbitral, é a possibilidade de indicação de membros que sejam nacionais ou cidadãos de um dos dois Estados. A esse respeito, vale destacar que todas as recentes convenções firmadas pelos Estados Unidos impedem a indicação de presidentes do painel que sejam cidadãos de algum dos Estados litigantes.

A CMONU, por sua vez, impede que seja apontado como autoridade competente para indicação dos membros (inclusive presidente), nas hipóteses em que não houver a composição do órgão arbitral, o Presidente do Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Assuntos Fiscais da ONU, se este for nacional ou residente de um dos Estados, apontando para o cargo o membro mais antigo que não tenha vínculos com os litigantes⁵⁸⁰.

Entende-se, contudo, muito embora pareça inapropriada a aceitação do encargo pelo árbitro nos casos em que ele seja membro de uma das autoridades competentes (modelos austríaco e da Convenção Europeia de Arbitragem), não se vai ao extremo de impedir a indicação de árbitros para composição de painel arbitrais simplesmente pela sua nacionalidade ou residência.

Nada obstante, parece adequada a *revelação* de tais condições, tal como salientado oportunamente por McIntyre⁵⁸¹, especialmente para o caso da indicação do presidente, incluindo tais circunstâncias, por exemplo, entre as hipóteses da lista vermelha renunciável (*waivable red list*), cumprindo às partes concordar com a indicação, caso entendam não haver qualquer prejuízo ao seu direito de defesa.

Por fim, deve-se destacar que os conflitos surgidos no âmbito dos acordos de bitributação apresentam natureza peculiar e tripartite (pode envolver mais de um contribuinte interessado,

⁵⁷⁹ Cf. PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 34.

⁵⁸⁰ Esta preocupação parece válida, na medida em que permite uma equalização no processo de indicação, determinando-se a pessoa absolutamente neutra o dever de indicar, na ausência de consenso entre os membros escolhidos.

⁵⁸¹ McINTYRE, 2006, p. 638-639.

inclusive). Por esta razão, devem os árbitros considerar, ainda, para o fim específico de aferir sua independência e imparcialidade, a sua relação com Estados e contribuintes, porventura existente, eis que os interesses destes últimos poderão se alinhar com aquele pleiteado por um ou outro ente estatal, tal como salientam Park e Tillinghast⁵⁸².

5.4.3 Métodos de objeção à indicação de árbitros para composição do painel arbitral

Especialmente em virtude da existência de requisitos quanto à *competência, imparcialidade e independência* dos árbitros, a convenção arbitral deverá prever, também, mecanismos de objeção disponíveis às partes no tocante à indicação dos árbitros para composição do painel arbitral.

Nesse sentido, muito embora algumas convenções estabeleçam requisitos para a indicação de árbitros, seja em relação à sua experiência na matéria ou mesmo processual, seja em razão da observância aos *standards de independência e imparcialidade* (tais como aquelas firmadas pelos Estados Unidos e Áustria, bem como pela própria CMONU), fato é que não se desenvolveram, no âmbito dos acordos de bitributação, mecanismos para impugnar a escolha dos árbitros, ou mesmo para permitir um diálogo entre os julgadores e as partes, no que atine ao *dever de revelar*.

Na Convenção Europeia de Arbitragem, por sua vez, muito embora haja a previsão, no Art. 9(3), da impugnação de julgadores apontados pelas partes, não há um regramento específico a respeito da forma e prazos específicos para fazê-lo, o que acaba dificultando a sua aplicação prática.

Diante disso, portanto, poder-se-ia adotar, *verbi gratia*, o modelo previsto pela CCI (Art. 14 e ss.)⁵⁸³, no qual teriam as partes o prazo de 30 (trinta) dias para impugnar, por escrito e de forma motivada, o nome dos árbitros, contados da data em que a parte for notificada da indicação do árbitro, ou da data em que tenha conhecimento do fato que motivou a

⁵⁸² PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 33.

⁵⁸³ Disponível em: <<http://www.iccwbo.org/Products-and-Services/Arbitration-and-ADR/Arbitration/Rules-of-arbitration/Download-ICC-Rules-of-Arbitration/ICC-Rules-of-Arbitration-in-several-languages/>>. Acesso em: 14 jun. 2013.

impugnação do julgador, que poderá ser aquela em que o árbitro revelar o fato, ou mesmo quando se tenha acesso a informação não revelada anteriormente.

As partes deverão prever, especialmente por se tratar de arbitragem *ad hoc*, o mecanismo de julgamento de tais objeções, as quais, em regra, serão analisadas pelo próprio painel como questões prejudiciais, incluindo-se no julgamento o próprio árbitro questionado, muito embora tal solução possa causar certa estranheza⁵⁸⁴. Alternativamente, poder-se-ia imaginar a submissão do caso à autoridade competente para indicar o árbitro em casos de falha na composição do tribunal arbitral, como, por exemplo, o Diretor do Centro de Políticas Fiscais e Administração da OCDE, membros de instituições internacionais como IFA e CCI⁵⁸⁵, ou outros, que deverão analisar os fundamentos para o questionamento e decidir a seu respeito de forma célere⁵⁸⁶.

De todo modo, quer parecer indispensável a estipulação de mecanismos aptos à objeção dos árbitros indicados que estejam à disposição dos Estados, partes no acordo de bitributação, como também aos próprios contribuintes⁵⁸⁷, interessados juridicamente no julgamento do caso.

Desta forma, entende-se ser inapropriada a sugestão feita por Desax e Veit, para inclusão nos acordos de bitributação, a serem, porventura, celebrados pelo Brasil, adiante colacionada, no original:

*Challenge of Arbitrators: Either competent authority or the person who made the request for arbitration may challenge an arbitrator's qualification or independence by submitting a written statement to the [appointing authority] specifying the facts on which the challenge is based. Such challenge shall be made within thirty (30) days from receipt of the notification of the appointment or from the date on which the challenging party became aware of the circumstances on which the challenge is based. The [appointing authority] shall determine whether the individuals shall serve or continue to serve. Its decision shall be final.*⁵⁸⁸

⁵⁸⁴ Cf. CARMONA, 2009, p. 258.

⁵⁸⁵ Cf. PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 35.

⁵⁸⁶ De acordo com as regras da CCI, poderá ser prevista a possibilidade de o árbitro questionado ou mesmo de uma das partes apresentar informações adicionais ou resposta aos fundamentos da parte *excipiente*.

⁵⁸⁷ A possibilidade de impugnação dos nomes pelos contribuintes é destacada por PARK e Tillinghast. Cf. PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 35.

⁵⁸⁸ DESAX; VEIT, 2007, p. 422.

5.4.4 Determinação de critérios para remuneração dos árbitros

Por fim, também é importante a definição, *a priori*, da forma de remuneração dos árbitros, pelas partes, de maneira que seja adequada, incentivando a participação de julgadores mais qualificados e conferindo a *expertise* necessária ao painel arbitral. Além disso, tal regulação evitaria indesejáveis questionamentos relacionados à remuneração dos árbitros, quando da sua nomeação, ou *a posteriori*.

No tocante a esse aspecto, Park e Tillinghast apontam, além da possibilidade de adoção de formas de remuneração previstas em instituições de renome, também dois métodos específicos, a saber: (i) o *ad valorem*, preconizado pela CCI, calculado com base no valor da causa submetida, ou (ii) baseado no tempo gasto pelos julgadores (*time approach*), estabelecendo-se valores máximos (*cap*) para cada caso⁵⁸⁹.

Nesse sentido, os modelos de convenção da ONU e da OCDE⁵⁹⁰, muito embora não definam, de forma taxativa, a forma de remuneração, que deverá ser estabelecida consensualmente entre as partes, indicam como norte para negociação a sistemática adotada pela Convenção Europeia de Arbitragem, mais precisamente no Código de Conduta assinado pelas partes para implementação da arbitragem. Nela, a forma de remuneração é baseada no tempo trabalhado, indicando-se como limite para pagamento diário o valor de USD 1,100 (mil e cem dólares) para o presidente e USD 1,000 (mil dólares) para os demais membros do painel.

No âmbito da ONU, por sua vez, o regramento parece ser mais detalhado, estabelecendo-se, ainda, que o tempo necessário para a decisão deve incluir, via de regra, não mais que 3 (três) dias de preparação, 2 (dois) dias de reuniões e o tempo necessário de viagem para as reuniões agendadas.

Nas convenções firmadas pelos Estados Unidos, por sua vez, estabelece-se, à exceção daquela assinada com o Canadá⁵⁹¹, um limite máximo diário de USD 2,000 (dois mil dólares) para

⁵⁸⁹ PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 37.

⁵⁹⁰ Este modelo, como se verificou, foi adotado, expressamente, na convenção firmada entre o Reino Unido e a Alemanha, já devidamente mencionada oportunamente.

⁵⁹¹ Nesta, os custos deverão ser arcados em consonância com as regras do ICSID, também, muito embora o teto diário seja de USD 3,000, e não no montante de USD 2,000.

cada membro do painel arbitral, tudo em consonância com as regras previstas no *International Center for Settlement of Investment Disputes (ICSID) Schedule of Fees*, também de acordo com critérios de remuneração por tempo trabalhado⁵⁹².

Como se pode perceber, a prática internacional vem apontando para a aferição dos honorários dos árbitros com base em dias trabalhados, havendo algumas divergências em relação ao limite máximo por dia (USD 1,100.00; 2,000.00 ou 3,000.00), e mesmo em relação à inclusão de limites quanto aos dias necessários para o julgamento.

Em relação a esses aspectos, muito embora a referida análise deva ser negociada entre as partes, quer parecer, como asseveram Desax e Veit, que os limites de remuneração previstos no Código de Conduta, especialmente no que atine ao cargo de presidente, podem não ser vistos de forma satisfatória, gerando dúvidas razoáveis quanto ao recrutamento dos melhores profissionais⁵⁹³. Apenas como exemplo, basta imaginar que o limite previsto pela *London Court of International Arbitration* é de £350 (trezentos e cinquenta libras britânicas)⁵⁹⁴, muito superior, portanto, ao montante de USD 1,100 (mil e cem dólares).

Assim, seja por entender-se que os valores estabelecidos no âmbito da Convenção Europeia de Arbitragem (Código de Conduta) não foram fruto de discussão por parte das autoridades brasileiras, de maneira que sua legitimidade estaria adstrita aos países membros da União Europeia, seja, também, se considerar que o valor seria baixo, especialmente ante à profunda complexidade e particularidade do tema envolvido, quer parecer que tal valor deveria ser reajustado para atender aos propósitos da arbitragem e atrair especialistas no tema para esta seara. Assim, as bases diárias estabelecidas pelas autoridades brasileiras deveriam ser superiores (equivalentes, v.g. aos valores adotados pelo ICSID), ressalvados, no entanto, os acordos celebrados com países em desenvolvimento, nos quais poder-se-ia imaginar um cenário menos custoso.

⁵⁹² Considera-se, no cálculo do pagamento dos honorários, a base de dias trabalhados, nestes considerados os gastos para viagem, bem como os necessários para as reuniões. A aferição, outrossim, é feita levando-se em consideração o trabalho de 8 (oito) horas por dia. Disponível em: <<https://icsid.worldbank.org/ICSID/FrontServlet?requestType=ICSIDDocRH&actionVal=Memorandum>>. Acesso em: 14 jun. 2013.

⁵⁹³ DESAX; VEIT, 2007, p. 426.

⁵⁹⁴ PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 36.

5.5 Sigilo (confidencialidade) e privacidade

Nas arbitragens em geral, outro aspecto que costuma ser salientado pela doutrina como vantagem do processo arbitral, é a manutenção do sigilo das informações, atrelado à impossibilidade de divulgação da sentença arbitral e dos documentos apresentados ao longo da arbitragem, aliado à sua privacidade, vinculada ao local da sede da arbitragem e à presença apenas das partes durante os procedimentos⁵⁹⁵.

O sigilo e a privacidade, muito embora previstos como atributos inerentes ao processo arbitral nos regulamentos de todos os grandes centros arbitrais⁵⁹⁶, já não têm sido vistos como atributos necessariamente inerentes ao processo arbitral por alguns tribunais⁵⁹⁷ (*vide Casos Esso e Bulbank*⁵⁹⁸), de tal maneira que os Estados, caso desejem manter o sigilo das informações, bem como a privacidade das reuniões, deverão incluir cláusulas específicas a este respeito.

No tocante a esses pontos, e sob o prisma das autoridades estatais de cada país, a OCDE⁵⁹⁹ e a ONU⁶⁰⁰, em seus respectivos modelos de convenção, estabelecem a necessidade de se guardar sigilo em relação aos documentos e informações obtidos também durante o curso da arbitragem, aplicando-se ao referido processo também as regras preconizadas pelo Art. 26 de cada modelo⁶⁰¹. Ressalte-se que a sentença arbitral, poderá ser divulgada sem a menção aos nomes das partes, caso os contribuintes interessados consentam.

Em outras palavras, as convenções para evitar a dupla tributação, justamente por envolverem temas atinentes ao sigilo fiscal dos contribuintes, dispõem que os documentos e informações

⁵⁹⁵ LEMES, S. F. Arbitragem na Concessão de Serviços Públicos- Arbitrabilidade Objetiva. Confidencialidade ou Publicidade Processual? [2004]. Disponível em: <http://www.selmalemes.com.br/artigos/artigo_juri15.pdf>. Acesso em: 14 jun. 2013. p. 17.

⁵⁹⁶ LEMES, 2004, p. 18; PINTO, 2004, p. 1-2.

⁵⁹⁷ Note-se que, aqui, não se está a tratar do sigilo e da privacidade do processo sob o prisma do árbitro, na medida em que, à luz do *standard* da discricção, previsto expressamente pela legislação brasileira em consonância com o entendimento internacional, deverá ser sempre observado pelos julgadores. Quanto a esse aspecto, aliás, ressalte-se que todas as convenções arbitrais atualmente existentes no âmbito dos acordos de bitributação preveem a necessidade de os árbitros guardarem sigilo, sendo, inclusive, considerados autoridades dos Estados contratantes para este fim, podendo responder pela sua quebra em consonância com a legislação interna de cada país.

⁵⁹⁸ PINTO, 2004, p. 3.

⁵⁹⁹ OECD, 2010a, p. 383-384.

⁶⁰⁰ UNITED NATIONS (UN), 2011, p. 424 (parágrafo 17 dos Comentários à CMONU).

⁶⁰¹ A referida redação, aparentemente, também é adotada por países como Reino Unido, Holanda e Alemanha.

obtidos, também no curso do processo arbitral, não deverão ser divulgados, o que seria absolutamente salutar, preservando, assim, garantia fundamental do contribuinte contemplada na Constituição (art. 5º, X e II, da CF) e também no CTN (art. 198).

As convenções celebradas pelos Estados Unidos, por sua vez, conforme salienta Bertollini⁶⁰², adotam postura ainda mais rígida em relação à garantia do sigilo e privacidade do processo arbitral, estabelecendo como requisito para sua instauração a assinatura, também pelos contribuintes interessados, de *cláusula de confidencialidade*, em que se comprometem a não divulgar quaisquer informações acerca da arbitragem previstas nos acordos de bitributação daquele país.

É preciso ressaltar, no entanto, que a confidencialidade, principalmente, do processo arbitral não é unânime na doutrina, especialmente no que atine à divulgação de documentos públicos, incapazes de violar o sigilo fiscal do contribuinte⁶⁰³. De fato, como salienta Selma F. Lemes, as arbitragens que envolvem os Estados, muito embora devam preservar o sigilo fiscal dos contribuintes interessados, deverão mitigar o sigilo e privacidade inerentes às disputas privadas, seja em atenção à transparência, necessária à condução do interesse público, seja em relação às boas práticas de governança pública (*public governance*), hoje difundidas mundialmente⁶⁰⁴.

Nesse diapasão, Charles R. Irish afirma que a garantia irrestrita ao sigilo no processo arbitral em matéria tributária não seria condizente com a salvaguarda necessária aos interesses públicos, na medida em que (i) a publicação das decisões permitiria um aumento na transparência do processo, bem como permitiria a redução de futuras controvérsias (*efeito preventivo*); (ii) o sigilo poderia induzir ou permitir a corrupção, bem como (iii) poderia acabar gerando um sistema não isonômico, na medida em que apenas grandes indústrias capazes de se comunicar entre si teriam uma noção mais exata dos riscos e dos limites à elisão fiscal⁶⁰⁵.

⁶⁰² BERTOLLINI, Michelle. **Mandatory Arbitration Provisions within the Modern Tax Treaty Structure – Policy Implications of Confidentiality and the Rights of the Public to Arbitration Outcomes**. [s.l.]: Selected Works, Fev. 2010. p. 29. Disponível em: <http://works.bepress.com/michelle_bertolini/1>. Acesso em: 14 jun. 2013.

⁶⁰³ Ibid., p. 37.

⁶⁰⁴ LEMES, 2004, p. 19.

⁶⁰⁵ IRISH, Charles R. Private and public dispute resolution in international taxation. **Contemporary Asia Arbitration Journal**, v. 4, n. 2, p. 140, Nov. 2011.

Assim, muito embora seja curial a manutenção da impossibilidade de divulgação de documentos ou informações específicas do contribuinte, reveladas ao longo do processo arbitral, faz-se mister, tal como sói ocorrer em arbitragens de investimento administradas no âmbito do ICSID, NAFTA, entre outros, a flexibilização da confidencialidade no processo arbitral, permitindo-se, assim, acesso a excertos da sentença arbitral, tanto no que atine à sua fundamentação, como também no que toca à parte dispositiva⁶⁰⁶.

Por essas razões, concorda-se com Bertollini ao afirmar que o sigilo, no âmbito dos acordos de bitributação, deve ser flexibilizado, permitindo-se acesso à fundamentação da sentença arbitral e também à parte dispositiva da sentença, possibilitando, assim, que haja maior transparência em relação à interpretação do texto do acordo pelos órgãos arbitrais e auxiliando no estabelecimento de diretrizes mais seguras por parte dos próprios contribuintes, ainda que os precedentes não tenham força vinculante em relação a casos similares. Além disso, tal flexibilização viabilizaria maior governança pública e um controle mais eficiente em relação a eventuais casos de corrupção⁶⁰⁷.

É preciso ressaltar, nesse esteio, como salientam Park e Tillinghast⁶⁰⁸, que os fortes argumentos apresentados para sustentar a utilidade da publicação das sentenças arbitrais são corroborados pelo fato de que a CCI, principalmente, desde há muito divulga formas de publicação de precedentes sem a identificação das partes, de modo a impedir qualquer violação ao sigilo fiscal, não se justificando, portanto, a vedação à disponibilização das informações, de interesse público.

Por todo o exposto, parece ser desprovida de fundamento a cláusula de confidencialidade prevista nos modelos norte-americanos, na medida em que se entende não haver óbice à disponibilização, ao menos, da sentença arbitral, desde que resguardados os nomes das partes e as informações, de interesse apenas dos envolvidos, resguardando-se, assim, o sigilo fiscal.

⁶⁰⁶ Para Zvi Daniel Altman, o sigilo inerente à arbitragem indicaria para a impossibilidade de publicação dos termos da sentença arbitral, em quaisquer de suas partes. Cf. ALTMAN, 2006, p. 423.

⁶⁰⁷ BERTOLLINI, 2010, p. 37.

⁶⁰⁸ PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 41.

5.6 Escolha do modelo de arbitragem, dos procedimentos e definição dos poderes instrutórios atribuídos aos julgadores no processo arbitral

A escolha do procedimento aplicável, profundamente relacionado com o modelo de arbitragem que se pretende, bem como das regras e limites instrutórios à disposição do painel arbitral também possuem inegável relevância na estruturação de um mecanismo eficiente de solução de disputas na seara internacional.

Precisamente no que atine à definição do procedimento arbitral, Carmona aponta que existiriam três possíveis caminhos à disposição das partes⁶⁰⁹, que poderiam desenvolver um procedimento (i) específico para a solução de seus litígios, (ii) regrado com referência a regulamentos elaborados por órgão institucional⁶¹⁰ (CCI, *Triple A*, *LCIA*, entre outros) ou, por sua vez, (iii) deixar inteiramente a critério do árbitro a sua disciplina, em cada caso concreto⁶¹¹.

No âmbito dos acordos de bitributação, conforme apontam Desax e Veit⁶¹², o procedimento aplicável às arbitragens (*ad hoc*) é definido, em regra, pelas próprias partes (Estados contratantes) por ocasião da celebração de um modelo anexo de regras acordadas para execução da convenção arbitral (*Sample Mutual Agreement on Arbitration*), ou mesmo por ocasião da redação da ata de missão dos árbitros (*Terms of Reference*), conferindo-lhes autonomia para suplementar as regras criadas, caso seja necessário.

Esse modelo, caracterizado pela autonomia das partes e flexibilidade na definição das diretrizes essenciais do procedimento, é seguido, em maior ou menor grau, pela CMOCD e

⁶⁰⁹ De acordo com o autor, no entanto, apesar da distinção, em todas as opções previstas sempre seria possível a atuação do árbitro no sentido de permitir a aplicabilidade das regras a determinado caso concreto, seja de forma plena, notadamente nos casos em que o procedimento deverá ser inteiramente regrado pelo árbitro, seja de forma supletiva, nas hipóteses em que couber ao árbitro preencher as lacunas e vicissitudes oriundas do quanto estabelecido *a priori* pelas partes. (CARMONA, 2009, p. 292).

⁶¹⁰ Note-se, como aponta Carlos Alberto Carmona, que a indicação da necessária observância de regras procedimentais desenvolvidas por determinada instituição, em caráter *per relationem*, não se confunde com a opção de uma arbitragem institucional. Na realidade, ainda que se esteja a tratar de arbitragem *ad hoc* seria possível a observância de regras procedimentais desenvolvidas no âmbito de alguma instituição, se este for o desejo das partes. (Ibid., p. 290).

⁶¹¹ Ibid., p. 290.

⁶¹² DESAX; VEIT, 2007, p. 423.

pela CMONU, bem como pela maioria dos países antes estudados, à exceção da Áustria⁶¹³, notadamente os Estados Unidos, Reino Unido, Alemanha e Holanda. Em todos estes casos, portanto, parte-se da definição das regras pelos Estados, a ser feita por ocasião da celebração da convenção, ou mesmo no momento de elaboração da ata de missão dos árbitros.

A grande diferença verificada entre os diferentes modelos de convenção estudados, igualmente relacionada à definição dos procedimentos necessários para a condução do processo arbitral, reside, justamente, no modelo de arbitragem que se pretende adotar.

Nesse sentido, de um lado há os modelos em que se prefere conferir ao árbitro a prerrogativa de, analisando os fatos e fundamentos apresentados pelas partes, apresentar decisão própria e motivada, inerente às arbitragens convencionais (*independent opinion approach*). De outro lado, há, também, os modelos de arbitragem, capitaneados pela experiência norte-americana, em que se reduz o campo de cognição arbitral, impondo-se às partes o dever de apresentar, cada qual, uma proposta de decisão para o caso concreto, que deverá ser adotada, em detrimento da outra, pelo órgão arbitral, esta última conhecida como *baseball arbitration* ou *last best offer*.

No que atine ao primeiro modelo, adotado pela CMOCDE⁶¹⁴ e, em grande parte, seguido pelo Reino Unido e pela Holanda, os Estados se limitam, no âmbito da convenção, a estabelecer regras e prazos específicos para a constituição do tribunal arbitral, elaboração da ata de missão pelas partes e apresentação da decisão definitiva, que deverá ser proferida, em regra, no prazo de seis meses contados da data em que foi constituído o órgão arbitral.

Esse modelo de arbitragem proporciona maior flexibilidade ao árbitro, que poderá estruturar

⁶¹³ Como foi apontado no capítulo 3 desta tese, o modelo austríaco, verificado a partir do empirismo das convenções negociadas pelo Estado, caracteriza-se pela atribuição das regras procedimentais aos árbitros, em regra. O único requisito previsto pela convenção arbitral é a atribuição do direito de manifestação também ao contribuinte (s) interessado (s), que deverá ter o direito de ser ouvido perante o tribunal.

⁶¹⁴ À exceção dos casos submetidos a um procedimento simplificado, notadamente atinente a questões fáticas, como *transfer pricing*, nos quais se aplica a *last best offer arbitration*, com prazos e regras mais rígidos.

as regras procedimentais que entender necessárias para a formação de sua convicção⁶¹⁵, a qual, repita-se, não deverá se reportar, necessariamente, ao entendimento estante de um ou outro Estado.

Modelo um pouco distinto, por sua vez, é aquele adotado pela CMONU, e também pelos Estados Unidos e Alemanha⁶¹⁶, os quais, diferentemente da OCDE, preferem incorporar a arbitragem conhecida como *last best offer* ou *baseball arbitration*. Nestas, o campo para definição procedimental, à disposição dos árbitros (e mesmo das partes por ocasião da ata de missão), parece um pouco mais limitado. Não obstante tal limitação o procedimento poderá ser mais regulado *a priori*, com a definição de prazos rígidos para apresentação de manifestações pelos Estados⁶¹⁷ e pelos contribuintes (em alguns casos)⁶¹⁸, de réplicas⁶¹⁹, e da exigência de apresentação dos fundamentos de uma das partes em relação à outra.

Em relação, ainda, ao segundo modelo, originário das disputas sobre salários entre jogadores e clubes na liga norte-americana de baseball (*Major League Baseball*)⁶²⁰, costumam-se atribuir as seguintes vantagens:

- (i) ser menos custoso e moroso⁶²¹;
- (ii) ser entendido, por algumas jurisdições, como menos lesivo à soberania dos Estados, eis que limita a decisão dos árbitros às propostas das autoridades

⁶¹⁵ É de se ressaltar, contudo, que as partes podem estabelecer regras procedimentais adicionais por ocasião da ata de missão, de acordo com os termos da CMOCDE, muito embora, como se entende e será reiterado adiante, a ata de missão deva ser elaborada em conjunto com os árbitros, em especial sob a orientação do presidente do painel arbitral.

⁶¹⁶ Note-se que, muito embora a Alemanha não tenha uma vasta experiência empírica na negociação de convenções arbitrais compulsórias, esta assertiva toma por base a recente manifestação das autoridades alemãs, no sentido de adotar o referido mecanismo de solução de conflitos em seus tratados, indicando uma maior preferência pelo método conhecido como *last best offer*.

⁶¹⁷ Nas convenções firmadas pelos Estados Unidos, as partes poderão apresentar dois documentos, o primeiro intitulado *position paper*, no qual são apresentados os seus fundamentos de fato e de direito, e um segundo, designado *proposed resolution*, em que cada parte deverá apresentar uma proposta de solução para determinado caso concreto.

⁶¹⁸ Nos acordos mais recentes firmados pelos Estados Unidos, principalmente a partir da convenção celebrada com a França, como visto no capítulo 4, há a previsão da apresentação de fundamentação também por parte do contribuinte.

⁶¹⁹ Nas convenções norte-americanas também é reconhecido o direito à apresentação de réplica.

⁶²⁰ CARRELL, Mike; BALES, Richard A. Considering Final Offer Arbitration to resolve public sector impasses in times of concession bargaining, **Ohio State Journal on Dispute Resolution**, p. 2, Feb. 2012. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=2000185>>. Acesso em: 18 jun. 2013.

⁶²¹ A referida vantagem é apontada, em caráter expresso, pela ONU, consoante mostrado no capítulo 4 desta tese.

competentes⁶²²;

- (iii) impor às partes, ao contrário da arbitragem tradicional, o dever de apresentar propostas de resolução mais razoáveis, distintas das pretensões inicialmente expostas, evitando o *efeito congelador* das negociações propiciado pela apresentação das pretensões integrais das partes na arbitragem clássica (*chilling effect*)⁶²³; bem como
- (iv) encorajar as partes a chegar a bom termo em suas negociações⁶²⁴.

Por outro lado, alguns autores, como Park e Tillinghast⁶²⁵, bem como também Burnett⁶²⁶, apontam que o modelo conhecido como *last best offer* seria apropriado para questões em que a decisão não estivesse atrelada a um sistema binário de opções, como sói ocorrer nos casos de definição da residência para fins do tratado (*tie-breaker rules*), definição da qualificação jurídica apropriada dos rendimentos, ou demais questões nas quais a única resposta possível seja baseada no binômio *sim* ou *não* (v.g. nos casos de violação ou não da regra de não discriminação).

Em outras palavras, a sua utilização ficaria limitada, principalmente, a questões relativas à solução da dupla tributação originária da aplicação de regras de preços de transferência ou de subcapitalização, permitindo que o tribunal escolha, dentre os valores apresentados, aquele que mais se aproximaria do *standard at arm's length*.

À luz das vantagens apresentadas, bem como das ressalvas feitas pelos autores em relação à aplicabilidade do segundo modelo de arbitragem, capitaneado pelas convenções adotadas pelos Estados Unidos, parece que, no caso brasileiro, a arbitragem tradicional seria aquela mais compatível com os litígios oriundos das convenções firmadas pelo Brasil, muito embora não se descarte a possibilidade de utilização da arbitragem conhecida como *last best offer*.

⁶²² BURNETT, Chloe. International Tax Arbitration. p. 184. **Australian Tax Review**, Sydney, v. 36, n. 3, p. 173-190, 2007. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1120122>>. Acesso em: 18 jun. 2013.

⁶²³ CARRELL, 2012, p. 23.

⁶²⁴ Por tais razões, alguns autores preferem este segundo modelo ao primeiro. Cf. ALTMAN, 2006, p. 427.

⁶²⁵ PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 42.

⁶²⁶ BURNETT, 2007, p. 184.

De fato, em que pese à força do segundo modelo, especialmente no tocante ao estímulo às negociações entre as partes durante o procedimento amigável, quer parecer que as lides enfrentadas pelo País dificilmente se amoldarão à chamada *baseball arbitration*, na medida em que, como se viu, o Brasil não adota em seus acordos de bitributação o Art. 9(2) da CMOCDE, ressaltando expressamente o seu entendimento perante a própria organização internacional.

Isso significa dizer, portanto, que, muito embora possa haver discussões em relação à compatibilidade do ajuste da base de cálculo com o *standard at arm's length*, preconizado pelo Art. 9(1) da CMOCDE, fato é que a discussão se limitaria à definição, ou não, da citada adequação, não partindo para a aferição do preço que deveria ser adotado por ambos os Estados. É dizer, as regras integradas aos acordos brasileiros não impedem a ocorrência da dupla tributação.

Acresça-se a isso, ainda, que, via de regra, os árbitros não precisam justificar a adoção de uma ou outra proposta de solução apresentada, o que poderia ocasionar inconvenientes às partes, no tocante à execução da sentença arbitral no País, uma vez que a Lei n. 9.307/96, incorporando preceitos de índole constitucional, adota como limite para o estabelecimento do procedimento arbitral a observância aos princípios do *livre convencimento motivado*, da ampla defesa e do contraditório, que poderiam ser entendidos como violados, no caso de adoção do posicionamento de um dos Estados em detrimento do segundo, sem motivação fundamentada.

Em síntese, portanto, muito embora estejam as partes e o próprio árbitro (em tese, de forma suplementar) livres para definir os procedimentos e o modelo de arbitragem aplicáveis em determinado caso concreto, é de todo recomendável que o façam, especialmente nos acordos de bitributação firmados pelo Brasil, atentando aos limites, inclusive constitucionais, impostos à flexibilidade, como previsto no art. 21, §2º, da Lei n. 9.307/96. Assim, o processo deverá ser norteado pela estrita observância aos princípios da igualdade, da ampla defesa, do contraditório, do livre convencimento e da imparcialidade, sob pena de gerar dúvidas quanto à possibilidade de reconhecimento da sentença arbitral, pelos órgãos jurisdicionais pátrios.

O mesmo entendimento, aliás, é válido para a instrução do processo arbitral, cumprindo aos Estados o estabelecimento dos mecanismos de produção de provas disponíveis, bem como os

limites dos poderes instrutórios dos árbitros⁶²⁷. Estes, portanto, à exceção dos casos em que as partes apontem, seja na convenção, ou mesmo na ata de missão, uma limitação à instrução do feito pelo julgador, deverão ser dotados de amplos poderes de instrução, que os permita a produzir ou determinar a produção de provas que entendam necessárias ao desenvolvimento da lide⁶²⁸.

A conferência de amplos poderes instrutórios aos árbitros, tal como preconizado por grande parte dos acordos de bitributação estudados e adotados pela CMONU e CMOCDE, é absolutamente curial, em especial para permitir que os julgadores possam imprimir ao processo uma conotação mais flexível, amoldando-se situações diversas e mesmo as diferenças culturais existentes⁶²⁹, em especial em países de tradição oriunda da *civil law* e aqueles influenciados pela *commom law*⁶³⁰.

A adoção de procedimentos mistos, contendo mecanismos de produção de provas atinentes a diferentes regimes e culturas, é dotada de grande valia, em especial no que atine à legitimidade da sentença arbitral, tal como reconhecido pelas regras de diversos organismos internacionais como a IBA (*IBA Rules on the Taking of Evidence in International Commercial Arbitration*⁶³¹), permitindo, ainda, o aproveitamento do que de melhor houver em cada mecanismo⁶³².

Como demonstram Park e Tillinghast, inclusive, no âmbito das arbitragens tributárias, poderia ser de grande valia a incorporação de mecanismos probatórios típicos da *commom law*, tais

⁶²⁷ Há quem questione, na doutrina, a limitação dos poderes instrutórios dos árbitros pelas partes. A este respeito, *vide*: CARNEIRO, Paulo Cezar Pinheiro. Aspectos processuais da nova lei de arbitragem. In: CASELLA, Paulo Borba (Coord.). **Arbitragem: a nova lei brasileira (9.307/96) e a praxe internacional**. São Paulo: LTr, 1997. p. 146.

⁶²⁸ Cf. CORRÊA, Fábio Peixinho Gomes. The presentation of evidence in international commercial arbitration: bridging gaps between evidentiary rules and free evaluation of evidence. **Revista de Arbitragem e Mediação**, São Paulo, ano 6, n. 21, p. 199, abr./jun. 2009; ALVIM, José Eduardo Carreira. **Tratado geral de arbitragem**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000. p. 377.

⁶²⁹ Cf. PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 37.

⁶³⁰ Em relação ao destinatário da prova, por exemplo, há diferenças nas concepções de um ou outro regime. Nos países da *commom law*, vigora a ideia de que as partes são as protagonistas das provas, devendo produzi-las (*vide, v.g.* o mecanismo de produção de provas conhecido como *Discovery*). Nos países oriundos da *civil law*, contudo, a prova é produzida para o processo, tendo-se na figura do julgador o seu destinatário final. (CORRÊA, 2009, 192).

⁶³¹ INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION. **Rules on the Taking of Evidence in International Commercial Arbitration**. London: IBA, 2010. Disponível em: <<http://www.ibanet.org/Document/Default.aspx?DocumentUid=68336C49-4106-46BF-A1C6-A8F0880444DC>>. Acesso em: 18 jun. 2013.

⁶³² Cf. FOUCHARD, Philippe; GAILLARD, Emmanuel; GOLDMAN, Berthold. **International commercial arbitration**. Boston: The Hague; London: Kluwer Law International, 1999. p. 1257-1259.

como o *duelo de especialistas* (“*duel of experts*”), especialmente no que atine às controvérsias relativas aos preços de transferência, dotadas, em grande parte das vezes, de complexo conteúdo técnico⁶³³.

Além disso, partindo-se do modelo adotado pelo Brasil, cujo ordenamento deriva da *civil law*, em que o árbitro é o destinatário final da prova, devendo sopesar a necessidade de sua produção para o fim de permitir a formação de seu livre convencimento, a conferência de maior liberdade aos julgadores, em especial ao presidente do painel arbitral, é salutar. Com isso, permite-se que este verifique quais provas são necessárias para a solução do caso concreto, evitando-se a perda de recursos e tempo com técnicas protelatórias utilizadas pelas partes.

Justamente pelo motivo antes apontado, reitera-se a crítica oportunamente feita por Desax e Veit⁶³⁴, no sentido de entender inapropriada a elaboração da *ata de missão* pelas partes, sem a presença dos árbitros. De fato, se estes são os reais destinatários da prova, principalmente à guisa do entendimento difundido em países da *civil law*, a criação de regras procedimentais e instrutórias por ocasião da elaboração do referido documento deveria levar em consideração a experiência internacional dos julgadores, em especial a do presidente, em moldes a aferir as regras procedimentais e provas costumeiramente aplicáveis a um dado processo arbitral, evitando-se futuros e prováveis inconvenientes em relação à formação do convencimento, pelos julgadores.

Por fim, repise-se, novamente, a concordância manifestada em relação ao entendimento de Desax e Veit, no que atine à limitação dos poderes de instrução dos árbitros em relação às provas produzidas e existentes por ocasião do procedimento amigável, tal como feito nos modelos de convenção da OCDE e da ONU, principalmente.

A referida limitação, como salientam os autores, reduz os elementos de convicção disponíveis ao tribunal arbitral, mitigando, inclusive, a participação do contribuinte na formação do convencimento, prevendo que documentos referentes aos fatos, que não tenham sido apresentados pelas partes (por diversos motivos, inclusive por má-fé), não possam ser apresentados pelo contribuinte ao longo do processo arbitral. Além disso, confere uma espécie

⁶³³ PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 38.

⁶³⁴ DESAX; VEIT, 2007, p. 424.

de *poder de veto* aos Estados em relação à instrução do processo arbitral⁶³⁵, de todo indesejável na formação de um juízo livre e imparcial pelos julgadores, o que deve ser evitado.

5.7 Local da sede da arbitragem⁶³⁶

Como é cediço, a função basilar atribuída à sede, em especial em arbitragens internacionais, refere-se à precisa demarcação da legislação aplicável ao procedimento arbitral (*lex arbitrii*). Com efeito, consoante salienta Braghetta⁶³⁷, muito embora tenha-se tentado imputar uma maior *deslocalização* das arbitragens internacionais, reduzindo o papel e a interferência de leis e tribunais locais sobre a condução do processo arbitral, fato é que a territorialidade ainda possui forte influência sobre a arbitragem, sendo responsável, inclusive, pela definição da jurisdição da sentença arbitral, se nacional ou estrangeira à luz do país que irá executá-la⁶³⁸.

Em linhas gerais, muitas são as consequências da definição da sede da arbitragem, dentre as quais Braghetta teve a ocasião de destacar as seguintes⁶³⁹:

- (i) O Poder Judiciário da sede da arbitragem terá competência para suprir eventual deficiência na formação do órgão arbitral, seja por deficiência da convenção arbitral (*cláusulas patológicas*), das partes na indicação, dos próprios árbitros, ou mesmo se a autoridade ou instituição que deveria nomeá-los não o fez;

⁶³⁵ De acordo com a redação da CMOCDE, e tal como reproduzido na CMONU, a apresentação de novos documentos ou provas apenas será possível nos casos em que ambas as autoridades competentes expressamente consintam. Caso contrário, o julgamento deverá ser feito com base nas provas existentes à época do procedimento amigável.

⁶³⁶ Tratar-se-á, nesta tese, muito embora haja quem divirja desse entendimento, o local da sede como equivalente àquele em que é proferido o laudo. A respeito das distinções e dos riscos inerentes a eventual dissociação entre sede e local em que é proferida a sentença arbitral, *vide*: BRAGHETTA, Adriana. **Anulação do laudo arbitral na sede da arbitragem e consequências internacionais**: visão a partir do Brasil. 2008. 339f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. p. 33-35.

⁶³⁷ *Ibid.*, p. 95.

⁶³⁸ Nesse sentido, aliás, dispõe a Lei n.º 9.307/96, *in verbis*: “Art. 34. A sentença arbitral estrangeira será reconhecida ou executada no Brasil de conformidade com os tratados internacionais com eficácia no ordenamento interno e, na sua ausência, estritamente de acordo com os termos desta Lei. Parágrafo único. Considera-se sentença arbitral estrangeira a que tenha sido proferida fora do território nacional.”

⁶³⁹ BRAGHETTA, 2008, p. 94-95.

- (ii) Compete à sede da arbitragem a decisão acerca da impugnação dos árbitros, antes ou depois de sua nomeação;
- (iii) É prerrogativa do Judiciário local a análise, ainda que aplicável o princípio da *Kompetenz-Kompetenz*, da jurisdição do tribunal arbitral;
- (iv) Não obstante a flexibilidade do procedimento, os ditames aplicáveis na sede da arbitragem influenciarão na escolha do procedimento;
- (v) O Poder Judiciário da sede também será competente em auxiliar os árbitros na colheita das provas;
- (vi) Cumpre ao Judiciário local a análise de ações de anulação da sentença arbitral;
- (vii) A legislação da sede regulará a validade da convenção arbitral, caso as partes não prevejam de forma diversa, e poderá influenciar na constituição do painel arbitral;
- (viii) A arbitrabilidade do litígio deve ser feita sob a ótica do país da sede da arbitragem;
- (ix) O reconhecimento da sentença estrangeira⁶⁴⁰, tal como regulado pela Convenção de Nova Iorque, também será influenciado por aspectos ligados à sede, tais como a aferição da validade da convenção à luz da legislação da sede, definição da regularidade dos procedimentos e da formação do tribunal arbitral de acordo com a *lex arbitrii*, caso não previsto de forma diversa, bem como a impossibilidade de reconhecimento de sentença cujos efeitos tenham sido anulados ou suspensos no país da sede (Artigo V.1(e)⁶⁴¹).

Como se percebe, portanto, a legislação da sede da arbitragem possui, apesar de todos os avanços feitos na seara internacional, profunda influência sobre as regras processuais e procedimentais inerentes à arbitragem, principalmente, não sendo raros os casos em que o Poder Judiciário do país da sede tenha anulado, suspenso ou de qualquer forma influenciado

⁶⁴⁰ Ressalte-se, em relação à definição da nacionalidade da sentença, que poderia ser adequado tratar as sentenças proferidas no âmbito dos acordos de bitributação como sentenças estrangeiras, apenas e exclusivamente para o fim de aplicação das regras de reconhecimento e execução de estas sentenças.

⁶⁴¹ Em relação a esse ponto, destacar-se-á, oportunamente, o entendimento de que, em relação aos acordos de bitributação, o referido dispositivo não deveria ser aplicável, tal como será melhor explicitado no capítulo 7 desta tese.

no processo arbitral, o que poderá ser mais ou menos preocupante a depender da caracterização do país da sede como *arbitration friendly*, em vernáculo, *amigo da arbitragem*, ou como avesso ao mecanismo alternativo de solução de controvérsias, seja proporcionado pela atuação exclusiva do Judiciário, seja pela existência de legislação contrária.

Apesar da relevância da localização da sede da arbitragem, nota-se, de uma forma geral, em todos os modelos de convenção estudados, uma carência ou falta de preocupação na definição do país da sede da arbitragem⁶⁴², o que pode gerar inúmeras consequências práticas à arbitragem.

Os efeitos da ausência de escolha da sede vão desde a ausência de parâmetro para a definição da legislação aplicável ao procedimento arbitral (*lex arbitrii*), passando pelas dificuldades relativas ao acesso ao Poder Judiciário, muitas vezes necessário ao curso normal do processo, como poderia naturalmente ocorrer em convenções arbitrais patológicas, produção antecipada de provas, entre outros tantos exemplos, e até mesmo a possibilidade de anulação da sentença arbitral em mais de uma jurisdição, como corretamente destacado por Desax e Veit⁶⁴³.

Enfim, compulsando todas as consequências oportunamente apontadas por Braghetta anteriormente⁶⁴⁴, não há de restar dúvidas acerca da relevância na definição do local da sede da arbitragem, evitando-se, assim, surpresas às partes e aos contribuintes interessados e garantindo-se, destarte, uma maior segurança jurídica aos envolvidos.

Nesse sentido, parece sensata a advertência feita por Desax e Veit⁶⁴⁵ no sentido de que as partes definam, de antemão, a sede da arbitragem como sendo uma das duas jurisdições, o que

⁶⁴² Como se verificou no item anterior, as convenções, de uma forma geral, apenas se preocupam em estabelecer o local em que serão realizadas as reuniões do painel arbitral, ou em que deverão ser realizados os demais atos do processo. Muito embora a realização de tais atos processuais possa ser entendida como forte evidência da escolha da sede, como aduz Phillip Capper, fato é que ainda remanesceriam dúvidas a este respeito, sendo inclusive possível o questionamento acerca da eficiência na definição do país ao qual foi suscitada a instauração do procedimento amigável, normalmente incumbido de disponibilizar os locais para a realização dos atos, como o país da sede sem qualquer análise prévia a este respeito. Sobre os efeitos do local da realização dos atos processuais sobre a definição da sede, *vide*: CAPPER, Phillip. **When is the venue of the arbitration its seat?** Disponível em: <<http://kluwerarbitrationblog.com/blog/2009/11/25/when-is-the-venue-of-an-arbitration-its-seat/>>. Acesso em: 19 jun. 2013.

⁶⁴³ DESAX; VEIT, 2007, p. 421.

⁶⁴⁴ BRAGHETTA, 2008, p. 94-95.

⁶⁴⁵ DESAX; VEIT, 2007, p. 421-422.

seria mais aconselhável no entendimento de Park e Tillinghast⁶⁴⁶, na medida em que na arbitragem tributária os Estados também são partes e o laudo deverá ser executado nas referidas jurisdições, ou mesmo em um terceiro Estado, de preferência escolhido pelo histórico bom em sua relação com a arbitragem (*arbitration friendly*), relegando-se, apenas subsidiariamente, a definição da sede ao local onde reside o presidente do tribunal arbitral, responsável pela definição do procedimento aplicável.

5.8 Atuação do contribuinte no processo arbitral (*taxpayer's legal position*). Propostas e discussões levantadas no âmbito internacional

Como corretamente observado por Hinnekens, as arbitragens surgidas no âmbito da aplicação dos acordos de bitributação, muito embora referentes a convenções arbitrais ratificadas apenas pelos Estados signatários, apresenta caráter tripartite, na medida em que, além dos Estados que buscam aplicação uniforme do acordo para salvaguardar a distribuição de competências e as demais regras vinculadas ao tratado, também são juridicamente interessados na solução da lide os contribuintes, diretamente afetados em seu patrimônio pelas pretensões impositivas dos países⁶⁴⁷.

Justamente pela intrínseca relação do contribuinte com o processo de resolução de controvérsias nos acordos de bitributação, muito se tem discutido acerca dos limites de sua participação no processo. Isso porque a garantia de uma atuação efetiva na formação de uma decisão que seja imponível aos envolvidos decorreria da aplicação do princípio do *due process of law*⁶⁴⁸, por meio do qual ninguém será privado de seus bens ou de sua liberdade sem o devido processo legal (art. 5, LIV, da CF⁶⁴⁹).

Em relação ao tema, algumas questões vêm sendo discutidas internacionalmente, em especial no que atine à possibilidade de participação do contribuinte em diversos momentos da

⁶⁴⁶ PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 43.

⁶⁴⁷ HINNEKENS, 1994, p. 25.

⁶⁴⁸ Igor Mauler Santiago, analisando a doutrina estrangeira, aponta que a falta de observância ao devido processo legal, caracterizada pela ausência de participação do contribuinte ao longo do processo arbitral, poderia levar à inexecutabilidade da sentença arbitral. (SANTIAGO, 2006, p. 231).

⁶⁴⁹ Confirma-se: “Art. 5º.[...] ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal [...]”

arbitragem, seja (i) na sua instauração; (ii) na formação do tribunal arbitral, com eventual direito à nomeação de árbitros; (iii) ao longo do processo arbitral, garantindo-se a ampla defesa, contraditório e o devido processo legal, bem como (iv) ao final do processo, com a necessidade de sua expressa aquiescência para a validade da sentença arbitral.

Como se verificou ao longo do capítulo precedente, não há um consenso geral formado no tocante a tais aspectos, havendo modelos de convenção com maior ou menor participação dos contribuintes.

Nesse sentido, no âmbito da Convenção Europeia de Arbitragem, por exemplo, muito embora o contribuinte detenha o direito de requerer a instauração do procedimento amigável, a instauração da arbitragem fica jungida à competência dos Estados, que deverão submeter o litígio à arbitragem após o período de dois anos, contados do início das negociações, tal como referido anteriormente (Art. 7(1)).

Para tanto, há a previsão, passível de alteração por cada Estado, de que o início da arbitragem ficará sujeito à renúncia aos remédios internos por parte do contribuinte (Art. 7(3)), que terá o direito de apresentar informações, documentos, bem como ser ouvido ao longo do processo arbitral, ainda que não tenha qualquer influência na indicação de árbitros (Art. 10). Não há qualquer ressalva no sentido de imprimir caráter vinculante apenas às sentenças em que houver consentimento por parte do contribuinte, o qual, por sua vez, terá a garantia de eliminação da dupla imposição ao final do processo (Art. 14).

Modelo muito distinto, por sua vez, é aquele adotado pela OCDE e seguido de perto, neste aspecto, por países como Alemanha, Reino Unido e Holanda. Se, por um lado, o aludido organismo internacional reconheceu a prerrogativa do contribuinte de requerer a instauração da arbitragem, depois de superado o prazo de negociação direta de dois anos, por outro lado deixou de prever a desistência ou renúncia aos remédios internos, passando a exigir, apenas, a sua suspensão até o término do processo arbitral, ou mesmo o esgotamento da discussão nessas esferas, ainda que isto possa implicar uma redução da eficácia da sentença arbitral.

Além disso, a CMOCDE também optou por reduzir a participação do contribuinte ao longo do processo arbitral, limitando-a à apresentação de alegações por escrito⁶⁵⁰, o que também

⁶⁵⁰ A exposição oral de suas razões, como visto, ficará a critério do tribunal arbitral, que poderá requerer ou facultar tal possibilidade ao contribuinte.

implicou a necessidade de estabelecer a eficácia vinculante da sentença apenas nos casos em que o contribuinte com ela consinta⁶⁵¹.

A CMONU, por sua vez, buscando dar uma aparência mais estatal à arbitragem, focando apenas na relação existente entre os Estados, retirou a possibilidade de instauração da arbitragem por parte do contribuinte⁶⁵², embora requeira, nos exatos termos da CMOCDE, a suspensão ou esgotamento da discussão nas esferas administrativa ou judicial pelos interessados, evitando-se decisões contraditórias.

No modelo de convenção elaborado pela ONU, também não há a possibilidade de indicação de árbitros pelos contribuintes, que terão participação ainda mais limitada em razão da adoção do método *last best offer*, não lhes sendo facultado apresentar manifestações ou propostas de resolução para determinado caso concreto.

Em virtude da limitação dos direitos concedidos aos contribuintes, também há a necessidade de expresso consentimento em relação aos termos do *decisum* para que adquira eficácia e caráter vinculante, com a diferença de que no modelo da ONU haveria a possibilidade prévia de alteração dos termos do julgado pelas autoridades competentes de comum acordo e no prazo de seis meses contados da disponibilização da sentença arbitral, desde que solucionada a controvérsia.

Nas convenções firmadas pelos Estados Unidos que já contém a previsão de convenção arbitral, por sua vez, a instauração da arbitragem igualmente prescinde de atuação específica do contribuinte, que deverá, apenas, consentir com o seu início.

Em que pese à ausência de prerrogativa para indicação dos julgadores, as convenções mais recentes firmadas pelo referido país, em especial após o Acordo Estados Unidos–França, já preveem uma participação mais efetiva ao longo do processo, podendo apresentar as suas razões por escrito nos chamados *position papers*, muito embora a eles não seja admitida a formulação de propostas de decisão para o painel (*proposed resolutions*). O caráter vinculante

⁶⁵¹ A opção por esse modelo, como se extrai da análise da CMOCDE, se justifica pelo entendimento deste organismo internacional de que são raros os casos em que o contribuinte não consente com a solução da controvérsia no âmbito dos acordos de bitributação, que tem o condão de eliminar a dupla imposição.

⁶⁵² Nesse modelo, exige-se, apenas, a notificação do contribuinte, cuja ausência sequer é capaz de gerar a nulidade do procedimento, de acordo com o quanto apontado em seus Comentários e tal como aduzido no capítulo 4 desta tese.

da decisão, aqui, também exige o consentimento expresso do contribuinte no prazo de 30 (trinta) dias, contados de sua notificação.

A Áustria, por fim, muito embora não regule, minuciosamente, o procedimento arbitral, prevê a necessidade de consentimento do contribuinte para o seu início e ao final, com os termos da decisão, assim como a necessidade de ser ouvido perante o painel arbitral, o que implica manifestações por escrito ou oralmente, ainda que não tenha qualquer poder sobre a formação do painel arbitral.

Consoante apontado, portanto, verifica-se, em geral, que a participação do contribuinte na prolação de decisão pelo painel arbitral permanece, em geral, reduzida, limitando-se, em alguns casos, além da instauração do procedimento arbitral, à exposição escrita do seu entendimento, o que exige, em todos os casos, o expresso consentimento com os termos da decisão, de maneira a se evitar eventual nulidade decorrente da violação do devido processo legal, ampla defesa e do contraditório, em especial.

A questão que fica, no entanto, atine à conveniência dos modelos de convenção então existentes. É dizer, é mais vantajosa a redução da participação do contribuinte ao longo do processo arbitral, conferindo-se a necessidade de expresso consentimento de sua parte ao final com os termos da decisão, em uma espécie de *solução pragmática*⁶⁵³, nos termos postos por Ronald Ismer, ou, de outro lado, oportunizar-se uma presença mais efetiva, com a consequente possibilidade de exigência de renúncia *a priori* de acesso aos remédios internos, optando-se por uma *solução visionária*, na alcunha criada pelo mesmo autor⁶⁵⁴.

⁶⁵³ O autor aponta para a adoção, em tese, da opção pragmática, na medida em que (i) na arbitragem, em alguns casos como naqueles existentes no âmbito da Convenção Europeia de Arbitragem e da própria CMONU, não há a garantia de uma solução definitiva, imprimida pelo painel arbitral, uma vez que poderiam os Estados acordar de maneira diversa para solucionar o caso concreto; (ii) o painel arbitral não é escolhido de maneira imparcial pelos Estados, uma vez que indicam, cada qual, um de seus membros, apontando ambos, em conjunto, um terceiro julgador, não cabendo qualquer indicação ao particular; (iii) em muitos casos, não há como prever o limite da renúncia feita pelo particular, como, por exemplo, nas hipóteses em que a decisão arbitral é mais prejudicial, do ponto de vista do contribuinte, do que a situação inicial (*reformatio in pejus*). Para nós, no entanto, muito embora o primeiro aspecto possa ter repercussões negativas, quer parecer que a escolha de árbitros não interfere na imparcialidade do julgamento, na medida em que os árbitros deverão, como os juízes togados, agir com imparcialidade, e mesmo porque, no mais das vezes, o entendimento do contribuinte se alinha com o de um ou outro Estado, notadamente nas arbitragens *last best offer*. Por fim, a possibilidade de *reformatio in pejus* é bastante reduzida, na medida em que o acordo deverá levar à solução do litígio específico, sempre, mitigando-se ou eliminando-se, em regra, a dupla tributação.

⁶⁵⁴ ISMER, Ronald. Compulsory waiver of domestic legal remedies before arbitration under tax treaty: a German Perspective. **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, Amsterdam, p. 20-22, jan. 2003.

O embate entre as duas possibilidades é claro. Nesse sentido, Werninger⁶⁵⁵ já teve a ocasião de ponderar que, se por um lado, é vantajosa a renúncia feita pelo contribuinte no que toca aos remédios internos antes mesmo do início do procedimento arbitral, impossibilitando ao contribuinte escolher a melhor entre as decisões administrativas, judiciais e a arbitral (“*cherry-picking*”), por outro, a renúncia parece infundada, quando se verifica a ausência de direitos específicos do contribuinte de expor suas razões na demanda, em detrimento das garantias constitucionais⁶⁵⁶, de modo que a aceitação da decisão e a renúncia *a posteriori* poderiam parecer uma melhor opção⁶⁵⁷.

Contudo, ambas as possibilidades seriam plausíveis, em acordos celebrados pelo País. Na segunda hipótese, acolhida pelos modelos de convenção internacionais, a renúncia é possível, na medida em que a aceitação dos termos da decisão extingue a controvérsia que deu azo à ação judicial, retirando o interesse de agir no pleito do contribuinte⁶⁵⁸. Já na primeira, caso se construa um modelo com maior participação do interessado no feito, poderia ser ainda mais vantajosa a escolha⁶⁵⁹, uma vez que impediria o citado fenômeno do *cherry-picking*, evitando-se, assim, a possibilidade de se efetuarem gastos consideráveis sem que, com isso, seja solucionada a controvérsia⁶⁶⁰.

⁶⁵⁵ WERNINGER, 2007, p. 359.

⁶⁵⁶ A respeito, aduz Grinover que “o acesso aos tribunais não se esgota com o poder de movimentar a jurisdição (direito de ação, com o correspondente direito de defesa), significando também que o processo deve desenvolver de uma determinada maneira, que assegure às partes o direito a uma solução justa de seus conflitos, que só pode ser obtida por sua plena participação, implicando o direito de sustentarem suas razões, de produzirem provas, de influírem sobre o convencimento do juiz. Corolário do princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional são todas as garantias do devido processo legal, que a Constituição brasileira detalha a partir do inc. LIV do art. 5º, realçando-se, dentre elas, o contraditório e a ampla defesa (inc. LV do mesmo artigo).” (GRINOVER, Ada Pellegrini. A inafastabilidade do controle jurisdicional e uma nova modalidade de autotutela (parágrafos únicos dos arts. 249 e 251 do Código Civil). In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva et al. **Princípios constitucionais fundamentais**: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Lex Editora, 2005. p. 22).

⁶⁵⁷ Note-se, em relação a esse aspecto, que a possibilidade de suspensão dos remédios internos poderia ser requerida em comum acordo, ou mesmo por força do disposto pelo art. 264, IV, “a”, do CPC, fundado em prejudicialidade externa do julgado, o que permitiria a sua paralisação por período de até um ano, condizente com os prazos previstos pela arbitragem. A renúncia, por sua vez, também restaria expressamente contemplada pelo art. 269, V, do CPC, não afetando quaisquer de suas garantias, na medida em que fundada na resolução do conflito *extra autos*.

⁶⁵⁸ Cf. OKUMA, Alessandra. As convenções para evitar dupla tributação e elisão fiscal e os meios de solução de controvérsias. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. v. 4. p. 429.

⁶⁵⁹ Em relação a esse ponto, destaca-se que, se garantida a eficácia da decisão em face do contribuinte *ab initio*, a renúncia à esfera administrativa seria corolário da própria regra existente no art. 38 da Lei n.º 6.830/80, na medida em que a opção pela esfera arbitral implicaria uma renúncia à esfera administrativa, uma vez que a primeira opção teria natureza jurisdicional, segundo se entende.

⁶⁶⁰ Conforme indicado no capítulo 4, no entanto, são raros os casos em que o contribuinte não consente com a solução alcançada no âmbito dos mecanismos de solução de controvérsias existentes nos acordos de bitributação, de acordo com os estudos da OCDE e da ONU.

Destaca-se, apenas, com relação à participação do contribuinte, que a possibilidade de indicação de árbitros para compor o painel arbitral não seria, necessariamente, indispensável, para o fim específico de se assegurarem o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório. De fato, consoante bem destacado por Tillinghast e Park⁶⁶¹, a indicação de árbitros pelos Estados não reduz, em nada, a imparcialidade e independência do julgamento, a menos que os julgadores sejam, de alguma forma, envolvidos com uma das partes, como já se teve a ocasião de asseverar.

O que de fato importa, para o fim específico de se optar por um ou outro modelo, é salvaguardar o direito do contribuinte de se manifestar perante o tribunal arbitral, nas mesmas condições disponíveis às outras partes, permitindo-lhe a produção de provas, apresentação de manifestações por escrito, o direito de sustentar oralmente as suas razões, enfim, garantindo-se, aos Estados envolvidos, toda a gama de direitos existentes.

5.9 Sentença (ou laudo⁶⁶²) arbitral

Em relação à sentença arbitral proferida, é preciso que se faça uma análise detida a respeito (i) de sua natureza, bem como prazo e requisitos (em especial no que atine à motivação), tanto quanto, conforme salientam Park e Tillinghast⁶⁶³, em relação (ii) à forma e requisitos de sua publicação, aferindo-se, por fim (iii) a possibilidade de atribuição de caráter de *precedente* para casos vindouros.

O primeiro aspecto, de grande relevância para a definição do regime jurídico aplicável ao resultado do processo arbitral desenvolvido no âmbito dos acordos de bitributação, refere-se à natureza jurídica da sentença arbitral, isto é, se a mesma do procedimento amigável, ou se, ao contrário, possuiria natureza jurisdicional vinculante, aplicável ao caso concreto.

Os modelos até então conhecidos nos acordos de bitributação, notadamente aqueles constantes na CMOCDE e CMONU, em grande parte preocupados com eventuais discussões

⁶⁶¹ PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 44.

⁶⁶² Preferiu-se a opção pelo termo sentença arbitral, de maneira a destacar o seu caráter jurisdicional, defendido por nós nesta tese. A respeito da discussão terminológica, *vide*: CARMONA, 2009, p. 338.

⁶⁶³ PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 39.

acerca da perda de soberania ou inconstitucionalidade das convenções arbitrais, insistem em apontar para uma natureza jurídica equivalente àquela do procedimento amigável, de tal sorte que deveriam os Estados, após a publicação da sentença arbitral, efetivá-la por meio da elaboração de ato jurídico competente para demonstrar o acordo entre as partes.

Apesar da insistência de tais organismos internacionais, parece que, em regra, os elementos jurídicos existentes no referido mecanismo de solução de controvérsias não permitem que este seja amoldado com natureza equivalente a do procedimento amigável, especialmente nos casos em que os Estados não tenham a possibilidade de firmar acordo distinto ao entendimento do tribunal arbitral (v.g. CMONU e Convenção Europeia de Arbitragem⁶⁶⁴), possua natureza inegavelmente jurisdicional, tal como vislumbrado, inicialmente, por diversos juristas como Lindencrona⁶⁶⁵, Park e Tillinghast⁶⁶⁶, bem como, entre nós, Santiago⁶⁶⁷.

Com efeito, consoante assevera Bertolini, diferentemente do procedimento amigável, a arbitragem se caracteriza (i) por ser procedimento suplementar ao próprio MAP, invocável ante a falha na resolução da controvérsia por este mecanismo; (ii) as partes ficam vinculadas ao entendimento do tribunal arbitral; (iii) a partir da formação do tribunal arbitral, as partes *não controlam o resultado*, que ficará a cargo dos árbitros⁶⁶⁸, bem como (iv) o próprio processo segue o rito de uma demanda jurisdicional, cuja decisão final ficará a cargo de um terceiro, distinto e independente das partes litigantes⁶⁶⁹.

Por essas razões, com as quais se concorda inteiramente, o ideal seria destacar na própria convenção a sua força jurisdicional, evitando-se, assim, maiores discussões acerca da sua inegável natureza jurídica e quanto ao regime jurídico aplicável. Neste caso, muito embora ainda restasse possível a execução do *decisum* mediante procedimento amigável entre os Estados, caso a opção fosse pela internalização do resultado da arbitragem de forma *ex officio*, nada obstaría que os próprios contribuintes, dotados da sentença arbitral com a qual tenham

⁶⁶⁴ Nesses casos, eventual composição *a posteriori* por parte dos Estados teria natureza amigável, muito embora a falta de composição e, por conseguinte, a eficácia plena do *decisum* permaneça com natureza jurisdicional, vinculante às partes.

⁶⁶⁵ LINDENCRONA, 1994, p. 3.

⁶⁶⁶ PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 34.

⁶⁶⁷ SANTIAGO, 2006, p. 136.

⁶⁶⁸ Esta, na realidade, é uma das razões pelas quais determinados países preferem a chamada *last best offer*, a qual, segundo entendimento que se adota, muito embora permita uma maior previsibilidade do resultado, não permite que se saiba, de antemão, qual será a proposta escolhida pelo painel.

⁶⁶⁹ BERTOLINI, 2010, p. 34-35.

anuído, a reconheçam e executem perante o Poder Judiciário local, incrementando a segurança jurídica do mecanismo.

Ademais, consoante pretende-se expor com maior minúcia em capítulo posterior, o reconhecimento do caráter jurisdicional da sentença arbitral permitirá o controle, em conformidade com a Convenção de Nova Iorque⁶⁷⁰, da legalidade da sentença arbitral, imprimindo maior legitimidade ao mecanismo de solução de controvérsias.

Ainda sob este viés da natureza jurídica da sentença arbitral, ressalta-se que se considera absolutamente desnecessária a concessão de novo prazo de seis meses para negociação entre os Estados, após a prolação da decisão pelo tribunal arbitral. A nosso ver, a referida medida, tal como preconizada na Convenção Europeia de Arbitragem e na CMONU, nada acrescenta à legitimidade da sentença, eis que arrimada nos termos do próprio acordo e não viola a soberania (conforme será visto no capítulo seguinte), ou mesmo à qualidade da decisão, eis que a sentença arbitral já será responsável por extinguir a controvérsia. Representa, portanto, mero procedimento procrastinatório que, ressalte-se, dificilmente será utilizado pelas partes, uma vez proferida decisão definitiva pelo tribunal arbitral.

No tocante aos requisitos específicos da sentença arbitral, parece que o mais acertado seria destacar, na própria convenção, a sua natureza estrangeira, e não nacional, de maneira a evitar que se tente imprimir à arbitragem proferida neste âmbito os requisitos previstos pelo art. 26 da Lei n.º 9.307/96⁶⁷¹ para a validade do *decisum*, cujo descumprimento poderá acarretar, inequivocamente, a sua anulação judicial, nos termos do art. 32 da mesma lei, o mesmo valendo para o descumprimento do prazo, igualmente causa de anulação nos termos do art. 32, VI, da Lei n.º 9.307/96.

Na realidade, em relação aos requisitos necessários à sentença arbitral, a CMOCDE e a CMONU, especificamente, estabelecem, apenas, que deverá ser (i) tomada pela maioria

⁶⁷⁰ Consoante será visto a seguir, sugere-se que a convenção arbitral destaque, expressamente, a natureza de sentença estrangeira ao laudo arbitral proferido, independentemente do local em que tenha sido proferido.

⁶⁷¹ Confira-se: “Art. 26. São requisitos obrigatórios da sentença arbitral: I - o relatório, que conterà os nomes das partes e um resumo do litígio; II - os fundamentos da decisão, onde serão analisadas as questões de fato e de direito, mencionando-se, expressamente, se os árbitros julgaram por equidade; III - 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 IV - a data e o lugar em que foi proferida.”

simples dos árbitros, (ii) elaborada por escrito, (iii) devidamente motivada, bem como (iv) observando-se o prazo de seis meses, prorrogável por igual período.

Em relação ao primeiro aspecto apontado, parece carecer de maior regulação, na medida em que a maioria dos votos, em muitos dos casos, destacadamente nas hipóteses de arbitragens adotadas com base no *independent opinion approach*, não é facilmente identificável, conforme salienta Carmona⁶⁷², em especial quando a discussão enveredar por questões de caráter quantitativo (v.g. casos de *transfer pricing*). Assim, entende-se relevante a sugestão feita por Desax e Veit⁶⁷³, no sentido de determinar que seja incumbência do presidente do tribunal arbitral o *voto de minerva*, nos casos em que não identificável a maioria, tal como ocorre no ordenamento jurídico brasileiro (art. 24, §1º, da Lei n.º 9.307/96).

Quanto à necessidade de elaboração por escrito, também é absolutamente condizente com o nosso ordenamento jurídico, imprimindo maior rigor à solução adotada⁶⁷⁴, na medida em que a sua própria execução dependerá da existência, por escrito, da sentença arbitral, sem a qual não seria possível seu reconhecimento interno pelo STJ, em conformidade com os termos da Resolução n.º 9/05 do STJ⁶⁷⁵.

Em relação à motivação do *decisum*, por sua vez, muito embora prevista na CMONU e na CMOUDE em caráter expresso, não se mostra presente, aparentemente, nas recentes convenções adotadas pelos Estados Unidos, o que levaria o formulador de políticas nacionais a indagar: Se, porventura, o Brasil vier, enfim, a celebrar acordo de bitributação com os Estados Unidos, ou qualquer outro país, com a expressa adoção de convenção arbitral que não estabeleça o dever de motivação das decisões proferidas pelo respectivo tribunal, as referidas decisões seriam passíveis de homologação no País, ou haveria violação à ordem pública nacional?

Questionamentos como este, aliás, especialmente em relação aos diferentes ordenamentos, originários da *commom law* ou *civil law*, precipuamente, fizeram com que todas as

⁶⁷² CARMONA, 2009, p. 359.

⁶⁷³ DESAX; VEIT, 2007, p. 428.

⁶⁷⁴ Cf. PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 40.

⁶⁷⁵ “Art. 3º A homologação de sentença estrangeira será requerida pela parte interessada, devendo a petição inicial conter as indicações constantes da lei processual, e ser instruída com a certidão ou cópia autêntica do texto integral da sentença estrangeira e com outros documentos indispensáveis, devidamente traduzidos e autenticados.”

instituições de arbitragem internacionais entendessem relevante a motivação das decisões arbitrais, muito embora a *Triple A*, por exemplo, desencoraje esta opção expressamente⁶⁷⁶. Retornar-se-á a essa questão, oportunamente, quando se tratar do reconhecimento e da execução da sentença arbitral no País, bastando adiantar, por ora, o entendimento no sentido de manter, nas convenções brasileiras, a necessidade de motivação, eis que característica basilar de nossa estruturação jurisdicional na Constituição, motivo pelo qual o STF, quando ainda era de sua competência o reconhecimento de sentenças estrangeiras, já ter sistematicamente refutado a homologação de laudos arbitrais desmotivados⁶⁷⁷.

No que atine ao prazo de seis meses para proferir decisão definitiva (renovável por igual período), estabelecido pelos principais modelos de convenção e adotado pela maioria das convenções internacionais firmadas entre os países, embora condizente com o prazo previsto pela nossa Lei de Arbitragem (art. 23 da Lei n. 9.307/96), afigura-se demasiadamente curto, notadamente em casos de grande complexidade como em disputas a respeito de *transfer pricing*, tal como sufragado por McIntyre⁶⁷⁸.

De fato, se a simples logística de organizar reuniões entre três árbitros, residentes em diferentes partes do mundo, já pode ser considerada motivo suficiente para justificar a extensão do prazo, imagine nas hipóteses em que haja mais de um contribuinte interessado, com provas a produzir como oitiva de testemunhas, depoimento de partes, *duelo de especialistas técnicos*, entre outras tantas hipóteses, tal como sustentado por Desax e Veit⁶⁷⁹.

A solução prevista na OCDE e reproduzida na ONU, portanto, de prorrogar para, no máximo, 1 (um) ano, sob pena de nova constituição do painel arbitral, parece um pouco dissociada da prática internacional, sendo, no mínimo, questionável, principalmente à luz do princípio da economia processual, a opção por nova formação do tribunal arbitral. Para nós, portanto, o ideal seria possibilitar ao tribunal arbitral requerer às partes, a extensão do período de seis meses indicado, desde que o pedido seja feito de forma fundamentada, sem qualquer limitação para tal prorrogação, tal como previsto nas regras da CCI (*ICC Rules*⁶⁸⁰).

⁶⁷⁶ Cf. PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 40.

⁶⁷⁷ A respeito do histórico, *vide*: CARMONA, 2009, p. 477.

⁶⁷⁸ MCINTYRE, 2006, p. 641.

⁶⁷⁹ DESAX; VEIT, 2007, p. 427.

⁶⁸⁰ “Art. 30. [...] 2) The Court may extend the time limit pursuant to a reasoned request from the arbitral tribunal or on its own initiative if it decides it is necessary to do so.”

Obviamente, os árbitros deverão ter em mente, para tanto, a celeridade necessária a processos desse jaez, uma de suas características basilares, muito embora deva tal celeridade ser ponderada, em cada caso concreto, com a possibilidade de formação da convicção no prazo referido, tudo em consonância com o postulado da proporcionalidade, e seus corolários da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Quanto à publicação da sentença arbitral, reporta-se integralmente aos comentários feitos no item 5 deste capítulo, reiterando o entendimento no sentido de que deveria ser estimulada a publicação dos laudos arbitrais, desde que resguardado o sigilo necessário das informações do contribuinte, ainda que o julgado não tenha caráter típico de precedente, na forma preconizada em países da *commom law*. Tal procedimento certamente permitiria uma evolução no posicionamento das autoridades competentes, reduzindo-se os conflitos e aumentando-se, a médio e longo prazo, a segurança jurídica inerente aos acordos de bitributação.

Por fim, saliente-se que o reconhecimento e a execução da sentença arbitral proferida será tema abordado em capítulo próprio. Deve-se adiantar, porém, desde já, o entendimento de que seria despicienda a realização de nova rodada de negociações diretas entre as partes, por procedimento amigável, para sua execução, dado o seu caráter jurisdicional, sendo possível a sua execução imediata seja pelas autoridades, *ex officio*, seja pelos contribuintes envolvidos, que poderão requerer o seu reconhecimento e execução perante o Poder Judiciário.

5.10 Questões logísticas e práticas

Como se verificou por ocasião da exposição do conhecido *Caso Electrolux*, abordado no item anterior, questões práticas e logísticas são essenciais à eficácia da arbitragem, sendo, muitas vezes, ponto determinante na definição do sucesso do mecanismo de solução de controvérsias.

Em que pese à importância da questão no âmbito internacional, os principais modelos de convenção, notadamente os elaborados pela ONU e OCDE⁶⁸¹, optaram, simplesmente, por atribuir ao país que tenha sido notificado para instauração da arbitragem, em geral aquele de

⁶⁸¹ O referido modelo, aparentemente, é adotado por diversos países, como Estados Unidos, Alemanha, Holanda e Reino Unido, estudados no capítulo anterior.

residência do contribuinte, a incumbência de solucionar toda a sorte de questões logísticas e práticas, desde a escolha de um secretariado, posto à disposição do presidente do tribunal arbitral, contratação de tradutores juramentados⁶⁸², ou até mesmo a disponibilização de locais adequados para as reuniões, audiências ou demais sorte de procedimentos necessários ao curso normal do processo arbitral⁶⁸³.

A referida solução, muito embora preconizada pelos modelos de convenção estudados e, aparentemente, a menos custosa aos Estados litigantes, certamente não seria a melhor, do ponto de vista prático, na medida em que gera descabida interferência por parte de um dos Estados no regular curso do processo arbitral⁶⁸⁴.

De fato, a escolha de um secretário, no âmbito das arbitragens internacionais, possui relevantíssima eficácia prática. A ele incumbirá a organização dos autos do processo (caso haja), elaborar atas de reunião e de audiências, comunicação de atos processuais, recebimento de manifestações protocolizadas, enfim, toda a sorte de atribuições administrativas⁶⁸⁵, necessárias ao regular deslinde do processo de solução da controvérsia.

Nesse sentido, a escolha de membros de uma das partes litigantes para a organização dos atos processuais, além de interferir, de certa forma, na independência necessária à arbitragem, certamente propiciará a adoção das chamadas táticas dilatórias, na medida em que, não raro, uma das partes não terá interesse em imprimir celeridade ao processo.

Em um cenário próximo do ideal, portanto, além de ser necessário o estabelecimento da sede da arbitragem, como visto anteriormente, dever-se-ia atribuir ao próprio presidente do tribunal arbitral, a quem compete atribuições procedimentais, a escolha do seu secretariado⁶⁸⁶, bem

⁶⁸² Já se teve a ocasião de ressaltar a importância da designação de árbitros com fluência na língua adotada por ambos os países contendentes, se possível, ou naquela em que será conduzida a arbitragem, na medida em que a tradução juramentada, em muitos dos casos, é feita de forma absolutamente ininteligível, eis que baseada na literalidade dos termos, muitas das vezes descontextualizados de seu significado jurídico ou prático.

⁶⁸³ Como se viu em item anterior, sequer há a previsão, nas convenções arbitrais estudadas, da sede da arbitragem, que poderá ser entendida, como o local de realização dos atos processuais, o que, no caso, levaria à necessária localização da sede na capital do país em relação ao qual o processo foi requerido pelo contribuinte, via de regra o país de seu domicílio.

⁶⁸⁴ A referida advertência é feita por Marcus Desax e Marc Veit: DESAX; VEIT, 2007, p. 425.

⁶⁸⁵ CARMONA, 2009, p. 237.

⁶⁸⁶ Note-se que o Código de Conduta da Convenção Europeia de Arbitragem estabelece, apenas, que o local à disposição do secretariado deverá ser fornecido pela parte em relação à qual foi encaminhado o pedido de instauração do mecanismo de solução de controvérsias, o mesmo não valendo para o secretariado, que deverá se submeter, exclusivamente, ao presidente, por razões de independência e imparcialidade. (Art. 7.2, “d”)

como a definição dos demais aspectos logísticos e práticos⁶⁸⁷, como, por exemplo, a escolha de tradutor juramentado de sua confiança, entre outros exemplos.

5.11 Repartição dos custos

Diferentemente da arbitragem comercial internacional, em que os custos deverão ser suportados pela parte sucumbente (*ônus da sucumbência*), nos acordos de bitributação, em regra, a repartição ocorre *ex ante*, de modo que os Estados e o próprio contribuinte saibam, de antemão, o montante financeiro que deverá ser suportado, no caso de início da arbitragem.

Na CMOCDE e na CMONU, tal como ocorre na maioria das convenções firmadas pelos países analisados, os Estados e o contribuinte interessado deverão suportar os custos inerentes à respectiva participação no processo arbitral, tais como deslocamento, hospedagem, remuneração de representantes legais, elaboração de petições, produção de provas, entre outros que, porventura, possam surgir ao longo da arbitragem.

No tocante ao custo inerente à atuação dos árbitros, já comentado em item próprio deste capítulo, cada Estado deverá arcar com as despesas inerentes à atuação do julgador por ela nomeado, ou apontado em seu nome por uma autoridade designada para tanto (v.g. Diretor do Centro de Políticas Fiscais e Administração da OCDE), incumbindo às partes, em conjunto, suportar os gastos com os árbitros apontados em conjunto ou pelos demais membros para a presidência do painel.

Prevê-se, ainda, que os custos logísticos de reuniões e *staff* posto à disposição do presidente do tribunal arbitral deverão ser arcados pelo país ao qual foi requerida a instauração do processo, sendo os demais gastos comuns suportados por ambos os Estados litigantes.

A escolha do modelo em referência, em detrimento daquele prevalecente no âmbito das arbitragens comerciais internacionais, como aponta Tillinghast e Park⁶⁸⁸, se deve muito ao fato de que, em grande parte dos litígios decorrentes da aplicação dos acordos de bitributação,

⁶⁸⁷ Cf. DESAX; VEIT, 2007, p. 425.

⁶⁸⁸ PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 36.

em especial nos casos de preços de transferência e à exceção dos modelos de *last best offer arbitration*, é difícil concluir a respeito de quem tenha sido a parte vencedora na disputa, não sendo raros os casos em que o resultado final não se alinha com nenhum dos posicionamentos iniciais das autoridades competentes.

Em relação aos acordos de bitributação brasileiros, muito embora esta perspectiva possa não ser totalmente válida, na medida em que os tratados celebrados pelo País não contêm o Art. 9(2) da CMOCDE, ainda assim poder-se-ia destacar uma segunda vantagem, concernente ao fato de que ambos os Estados, independentemente da força dos respectivos argumentos, poderiam se empenhar mais para solucionar a lide antes da instauração da arbitragem e por meio do procedimento amigável, atingindo, de igual sorte, o objetivo final de eliminar a controvérsia.

Em todo caso, quer parecer que o modelo de repartição dos custos existente nas arbitragens comerciais aplicar-se-ia razoavelmente bem aos conflitos surgidos nos acordos de bitributação, com a inegável vantagem de permitir, ao menos a médio e longo prazo, uma maior uniformização do entendimento dos Estados, como, também, uma maior uniformização da aplicação dos tratados e a mitigação dos posicionamentos absolutamente contrários ao texto das convenções.

Dessa forma, para não se alterar, profundamente, a estrutura proposta pelos modelos de convenção da OCDE e da ONU, acompanhados por diversos Estados, talvez a solução fosse acrescentar, como exceção ao modelo de repartição de custos proposto, a possibilidade de sucumbência específica por parte de um dos Estados em hipóteses devidamente reguladas como *posições absolutamente contrárias ao texto da convenção*, tal como preconizado por Park e Tillinghast (*frivolous position*)⁶⁸⁹.

De todo modo, independentemente do modelo de repartição de custos que se pretenda adotar, concorda-se com Park e Tillinghast⁶⁹⁰, no que são acompanhados por Desax e Veit⁶⁹¹, no sentido de que se devam criar mecanismos de antecipação dos valores que serão devidos, principalmente, aos árbitros, de modo que as referidas questões não sejam um problema ao

⁶⁸⁹ PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 36.

⁶⁹⁰ PARK; TILLINGHAST, loc. cit.

⁶⁹¹ DESAX; VEIT, 2007, p. 427.

regular deslinde da controvérsia, bem como não seja possível a criação de um possível vínculo de dependência entre os julgadores e as partes que os nomearam, o que poderia ocorrer no caso de se deixar o pagamento para o final do processo arbitral.

5.12 Fontes jurídicas à disposição do tribunal arbitral para a solução da controvérsia

Nas arbitragens oriundas dos acordos de bitributação, como se pode inferir, não é possível a *definição da lei aplicável*, tal como ocorre no âmbito das arbitragens comerciais internacionais, cumprindo aos julgadores a tarefa de interpretar e aplicar os termos da convenção internacional para o fim específico de solucionar a lide⁶⁹², sendo expressamente vedado aos árbitros o julgamento por equidade⁶⁹³ em todas as convenções analisadas.

Nesse sentido, incumbindo aos árbitros a tarefa de interpretar e aplicar os termos da convenção, a utilização da *lex fori* de cada Estado contratante fica condicionada, apenas, aos casos delimitados pelo próprio acordo de bitributação, como nos artigos 6(2) e 10(3), ambos da CMOCDE, bem como nas hipóteses em que não haja definição dos termos ou de determinado instituto no próprio acordo de bitributação, ou o *contexto* não preveja de forma distinta, tal como elucidado no Art. 3(2)⁶⁹⁴ da CMOCDE⁶⁹⁵. Nesse esteio, pois, a análise de eventual *treaty override* não estaria na alçada do tribunal arbitral⁶⁹⁶.

Como se sabe, no entanto, a mera menção à aplicação do texto do tratado é insuficiente para impedir a existência de conflitos de interpretação e/ou qualificação dos seus termos. Em relação a este ponto específico, por sua vez, pode parecer sensato definir, *a priori*, as fontes jurídicas disponíveis aos árbitros para a solução do litígio, de modo a fundamentar a sua decisão final, vinculante em relação a ambos os Estados, mesmo porque, como se sabe, a

⁶⁹² LINDENCRONA, 1994, p. 6.

⁶⁹³ ZÜGER, 2002, p. 36.

⁶⁹⁴ Obviamente, como elucidado no primeiro capítulo deste trabalho, a interpretação e qualificação dos termos dos acordos de bitributação é tema muito controvertido, não havendo consenso sequer em relação aos próprios termos do Art. 3(2) da CMOCDE, notadamente ao que seria considerado *contexto*, de maneira que a maior ou menor interferência da legislação interna na interpretação e qualificação ficará sujeita ao posicionamento específico do árbitro em relação à questão.

⁶⁹⁵ Cf. entre outros: ZÜGER, 2002, p. 36; HOFBAUER, 2002, p. 79.

⁶⁹⁶ Conforme salienta Züger, diversas convenções norte-americanas utilizam uma espécie de cláusula de escape, excluindo da arbitragem matérias inerentes à sua política fiscal e demais espécies de aplicação da legislação interna em detrimento do texto dos acordos de bitributação. (ZÜGER, 2002, p. 35).

própria interpretação dos termos das regras hermenêuticas presentes nos acordos de bitributação (Art. 3(2) da CMOCDE) e na CVDT podem variar, de acordo com o julgador.

Nesse esteio, exemplo da divergência que pode haver entre os árbitros seria a própria definição do que seja *contexto*, para os fins do Art. 3(2) da CMOCDE, ou mesmo do Art. 31 da CVDT. Para Avery Jones, *verbi gratia*, o termo poderia incluir os Comentários da OCDE, que seriam considerados *acordo concomitante celebrado entre as partes* (Art. 31 (2) “a”), ou mesmo representariam o sentido especial que as partes quiseram empregar a determinado termo (Art 31 (4) da CVDT)⁶⁹⁷, enquanto para outros autores o texto dos comentários serviria, quando muito, como *soft law* para a perquirição do significado da norma.

Dessa maneira, para eliminar eventuais divergências em relação às fontes jurídicas disponíveis, Park e Tillinghast sugerem a determinação expressa, pelos Estados, de uma espécie de *pirâmide normativa*⁶⁹⁸ que deverá ser utilizada pelos julgadores em ordem hierárquica, que poderia englobar, além do texto da convenção interpretado de acordo com as regras da CVDT, (i) os princípios gerais aplicáveis pela legislação interna dos Estados, (ii) os Comentários da OCDE, ou outros análogos, bem como diretrizes firmadas no âmbito internacional que sejam aplicáveis (v.g. *OECD Transfer Pricing Guidelines*), e (iii) os *standards* reconhecidos e aplicáveis à tributação e/ou às normas contábeis.

A ideia esboçada por Park e Tillinghast foi adotada, com as necessárias adaptações, pelas primeiras convenções de arbitragem mandatórias elaboradas pelos Estados Unidos⁶⁹⁹ que, a partir do acordo de bitributação firmado com a França, abandonaram a menção à ordem hierárquica de fontes do direito, deixando a critério dos julgadores a forma pela qual interpretariam o texto das convenções firmadas por este país.

⁶⁹⁷ JONES, John F. Avery. Article 3 (2) of the OECD Model Convention on and the Commentary to it: treaty interpretation. **European Taxation**, Amsterdam, p. 85, Aug. 1993.

⁶⁹⁸ PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 53.

⁶⁹⁹ Até o Acordo Estados Unidos - França, eram adotadas as seguintes fontes jurídicas: (i) as regras contidas no acordo; (ii) quaisquer comentários ou explicações conferidas pelos Estados às regras da convenção; (iii) a *lex fori* de cada um dos Estados contratantes, desde que não sejam incompatíveis; e (iv) os comentários, *guidelines* e relatórios produzidos pela OCDE em dispositivos substancialmente semelhantes.

Nos demais modelos, contudo, a proposta de Tillinghast e Park não foi descartada integralmente. Na realidade, a CMOCDE⁷⁰⁰, adotada sob este prisma por Alemanha, Holanda e Reino Unido, e pela CMONU, utilizando os mesmos termos do modelo austríaco⁷⁰¹, passou a prever, expressamente, as fontes jurídicas à disposição do tribunal arbitral, ainda que não delimitassem a ordem hierárquica de sua utilização⁷⁰².

Esse modelo, adotado com algumas adaptações no cenário internacional, seria igualmente válido para as convenções a serem, porventura, firmadas pelo Brasil.

De fato, tal como apontado por Park e Tillinghast, seria adequado prever nas convenções firmadas pelo País as fontes jurídicas disponíveis aos julgadores, notadamente (i) as regras do próprio acordo de bitributação, necessariamente interpretadas em consonância com a CVDT, cujas regras de hermenêutica foram expressamente introduzidas no ordenamento jurídico pátrio a partir de 2009, bem como (ii) os demais documentos que se entenda necessários à interpretação dos termos do tratado, em especial os Comentários da OCDE⁷⁰³, as suas diretrizes a respeito de preços de transferência (*OECD Transfer Pricing Guidelines*).

Em relação aos Comentários e demais diretrizes elaboradas pela OCDE, muito embora seja tema de profunda discussão doutrinária, não constitui escopo específico deste trabalho. No entanto, cumpre destacar que nos parece plenamente possível a sua utilização, para fonte jurídica à disposição dos julgadores, a CMOCDE, como base para negociação de acordos de bitributação pelo Brasil. Além disso, a constante presença nas reuniões da OCDE, inclusive com a redação de ressalvas pelas autoridades brasileiras, revelaria, no mínimo, a consciência a

⁷⁰⁰ Nos casos de conflito de interpretação ou qualificação, a CMOCDE determina que deverão ser utilizadas as regras das CVDT (arts. 31 a 33), os Comentários da OCDE, devidamente atualizados, e as diretrizes da OCDE a respeito dos preços de transferência.

⁷⁰¹ Em ambos os modelos, em regra, há menção à aplicação apenas do texto da convenção, limitando-se o acesso à *lex fori*. No caso de conflitos de interpretação ou qualificação da convenção, ambos os modelos preveem, apenas, o recurso às regras de hermenêutica dispostas pela CVDT.

⁷⁰² Esse modelo específico, ao que parece, é mais adequado, na medida em que, se de um lado, restringe a subjetividade do entendimento dos árbitros em relação às fontes para sua fundamentação, permitindo uma mínima harmonização no tocante às regras hermenêuticas, de outro, não reduz em demasia a atividade de exegese do julgador, que poderá formar livremente a sua convicção, independentemente de uma ordem estanque e hierárquica de fontes.

⁷⁰³ Mesmo a definição da aplicação dos Comentários à CMOCDE podem gerar discussões ou divergências entre os julgadores, na medida em que poderão se deparar com a aferição da aplicação *estatática* ou *dinâmica* de seus termos, o que deverá ser aferido caso a caso. (PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 52.).

respeito dos seus fundamentos⁷⁰⁴, de tal sorte que, ainda que não vinculantes, certamente seriam úteis na análise do caso concreto pelos árbitros⁷⁰⁵.

⁷⁰⁴ Cf. SCHOUERI, 2011, p. 198.

⁷⁰⁵ A utilidade do aproveitamento dos Comentários da OCDE na interpretação e aplicação das convenções internacionais é referida, entre outros, por Rodrigo Maitto da Silveira. *Vide*: SILVEIRA, 2006, p. 326.

6 A CONSTITUCIONALIDADE DA UTILIZAÇÃO DA ARBITRAGEM (*TWO-STEP APPROACH*) COMO MECANISMO DE SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS NOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO BRASILEIROS

6.1 Introdução

Apresentadas, nos capítulos anteriores, as características basilares do procedimento amigável e da arbitragem, mais especificamente do que a doutrina internacional convencionou denominar de *two-step approach*, discutir-se-ão, no presente capítulo, algumas das questões atinentes à constitucionalidade da inclusão da arbitragem mandatária nos acordos firmados pelo Brasil.

Muito embora não se tenha a pretensão de esgotar o tema, por demasiado novo e instigante, pretende-se, no entanto, contribuir no sentido de demonstrar a ausência de violação, na inclusão e observância de cláusula compromissória arbitral, de caráter vinculante, à Constituição da República Federativa do Brasil.

Assim, analisar-se-á os (eventuais) impactos atinentes à inclusão da arbitragem, tal como hoje inserida no Art. 25(5) da CMOCDE, em relação a aspectos constitucionais de grande relevância, por vezes erigidos como óbices à alteração dos mecanismos de solução de controvérsias contidos nos acordos de bitributação, a saber:

- (i) a soberania fiscal;
- (ii) o princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional de lesão ou ameaça de direito, associados às garantias processuais da ampla defesa, contraditório e devido processo legal;
- (iii) a *arbitrabilidade subjetiva*, atinente à posição do Estado brasileiro como parte em processo de solução de disputas, e

- (iv) a *arbitrabilidade objetiva*, no que toca à possibilidade de arbitrar litígios envolvendo matéria tributária no cenário internacional⁷⁰⁶, envolvendo temas como a legalidade (e *tipicidade*), capacidade contributiva e indisponibilidade do crédito tributário.

Passar-se-á, assim, à análise dos referidos óbices, iniciando o percurso a partir de uma aferição da evolução da noção de soberania, notadamente no que atine a sua vertente *fiscal*, movendo-se, posteriormente, aos demais aspectos salientados. Ressalta-se, por fim, que retomar-se-á a questão atinente à arbitrabilidade - subjetiva e objetiva - de forma pontual, no Capítulo 6 deste trabalho, no qual será analisado o tema do reconhecimento e execução da sentença arbitral no Brasil.

6.2 Soberania fiscal e a adoção da arbitragem mandatária nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil

Consoante salienta Farah, apesar de muito se discutir a respeito da arbitragem no âmbito dos acordos de bitributação, grande parte dos Estados, ainda hoje, *não veem o tema com bons olhos*, especialmente em virtude de uma possível redução de sua soberania fiscal (principalmente em operações internacionais de grande monta) decorrente da inclusão do referido mecanismo de solução de controvérsias em sua política de negociação de convenções internacionais⁷⁰⁷.

Park e Tillinghast, em seu já citado estudo, realizado sob os auspícios da IFA, também já tiveram a ocasião de verificar a relevância da discussão na seara internacional, apontando a eventual mitigação à soberania estatal como a objeção mais comum e disseminada entre os países à adoção da arbitragem⁷⁰⁸.

⁷⁰⁶ Nesse ponto, muito embora não constitua aspecto primordial da análise, far-se-á uma aferição também em relação à possibilidade de admissão da arbitragem internamente, fora do escopo dos tratados internacionais contra a bitributação.

⁷⁰⁷ FARAH, 2009, p. 27.

⁷⁰⁸ PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 11.

Não há dúvidas, portanto, acerca da relevância e transcendência do tema em espeque, razão pela qual discutir-se-á, neste item, a validade do referido óbice à luz da Constituição Brasileira. Nesse sentido, realizar-se-á, em primeiro plano, uma aferição histórica do instituto, relevante, na medida em que, como salientam Barroso⁷⁰⁹ e Gil⁷¹⁰, o referido conceito passa por ampla reformulação, para, em seguida, analisarmos o tema estritamente sob o prisma da *soberania fiscal*, analisando-se a eventual existência de vulneração ao referido preceito constitucional.

6.2.1 Brevíssimas notas a respeito da evolução histórica do conceito de *soberania* e de sua faceta fiscal

Embora se possa extrair das civilizações antigas, notadamente a greco-romana, a ideia de um Estado formal, costuma-se atribuir o surgimento da noção de soberania ao período de declínio da Idade Média, com o reconhecimento da autoridade do monarca, representante do Estado que se criava⁷¹¹.

Nesse sentido, a origem da noção de soberania nasce atrelada a uma faceta substancialmente interna, ligada com o poder atribuído ao monarca, representando precipuamente uma qualificação de seu poder em face dos seus súditos. Nesse período inicial, portanto, conforme salienta Pyrrho, a soberania passou a vincular-se ao conjunto de poderes atribuídos ao rei, este último entendido como efetivo detentor da soberania e não o Estado⁷¹².

Diversas teorias buscaram conferir fundamentos ao instituto, dentre as quais pode-se destacar a Doutrina Teocrática, subdividida em Teoria do Direito Divino Sobrenatural e Teoria do Direito Divino Providencial, presente em especial no período do Absolutismo, e as diferentes vertentes da Doutrina Democrática.

⁷⁰⁹ BARROSO, Luís Roberto. Propriedade industrial. Lei n. 9.279/96. Sistema pipeline. Validade. Inexistência de violação à isonomia ou à soberania nacional. In: BARROSO, Luís Roberto. **Temas de Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. t. 4. p. 399.

⁷¹⁰ GIL, Otto Eduardo Vizeu. A soberania absoluta e o Direito Internacional Público. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, n. 140, p. 171-173, out./dez. 1998.

⁷¹¹ PYRRHO, Sérgio. **Soberania, ICMS e isenções: os convênios e os tratados internacionais**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2008. p. 53.

⁷¹² PYRRHO, 2008, p. 54.

No seio da doutrina teocrática, enxerga-se a distinção entre as duas teorias citadas, no que toca ao titular da soberania, de modo que, enquanto a Teoria do Direito Divino Sobrenatural afirma, segundo José Alfredo de Oliveira Baracho, que o “*príncipe é designado diretamente por Deus para governar o povo*”, atribuindo, portanto, ao próprio monarca a titularidade da soberania, a outra teoria mencionada, capitaneada em especial por Santo Tomás de Aquino, afirma que “*a soberania é exercida pelos governantes, em nome e como representantes da nação*”⁷¹³.

Como aduz Baracho, após o declínio da noção teocrática, caracterizado especialmente com o advento das políticas modernas, surge a noção de soberania vinculada ao povo, que passa a ser o seu efetivo titular. As diferentes acepções dessa doutrina democrática passam a advir da ideia de um Estado que seria o resultado de um Contrato Social celebrado entre os cidadãos, tendo como principais expoentes Thomas Hobbes, John Locke e Jean-Jacques Rousseau.

A obra conhecida como *Leviatã*⁷¹⁴, publicada ainda no século XVII, consiste em autêntica guinada no fundamento da soberania, deslocando a fundamentação divina para o poder do povo, assim entendido como os cidadãos da nação que, conjuntamente, optaram por celebrar um contrato social, abdicando de parcela dos seus direitos, outrora ilimitados e absolutos, para a convivência pacífica.

Analisando a obra de Hobbes, Gilberto Bercovici tem a ocasião de apontar que a noção criada de soberania desenvolve e fundamenta o poder no *povo*, o qual opta por conferi-lo a um representante do Estado, que reúne a vontade de todos aqueles pelos quais governa⁷¹⁵.

Igualmente fundado na acepção do Estado-Nação, como evolução política do estado de natureza, arrimada em um contrato social celebrado pelos cidadãos e tacitamente aceito pelos seus descendentes, John Locke também defende a soberania popular, diferenciando-se de Hobbes no que toca não apenas ao conceito de estado de natureza, propriamente dito, mas

⁷¹³ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. As novas perspectivas da soberania. Reflexos no Direito Interno, no Direito Internacional e no Direito Comunitário. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito e Poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos**. Barueri, SP: Manole, 2005. p. 342-343.

⁷¹⁴ Cf. HOBBS, Thomas. **Leviatã**. São Paulo: Abril Cultural, 1974.

⁷¹⁵ BERCOVICI, Gilberto. **Soberania e Constituição: para uma crítica do constitucionalismo**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 89.

igualmente na forma de representação, afirmando, ainda que singelamente, a necessidade de repartição dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário⁷¹⁶.

Por fim, Rousseau, fundando a sua teoria na evolução do estado de natureza, no qual, ao contrário do que afirmavam os autores precedentes, o homem nasceria essencialmente bom, afirma que a soberania, oriunda do povo, conferiria o poder necessário à formação do pacto social, cabendo à vontade geral, exercida especialmente pelo mecanismo da representatividade direta, a administração da sociedade.

Essa evolução histórica da concepção do instituto, inicialmente atrelada à sua faceta interna, levou a Constituição Francesa de 1791 a dispor, no art. 1º do preâmbulo do Título III, que a soberania seria una, indivisível e inalienável⁷¹⁷.

Nesse sentido, a *unicidade* seria garantida pela impossibilidade de reconhecimento de duas ou mais soberanias em um mesmo território, reconhecendo, assim, a inexistência de poder equivalente ou superior, enquanto a *indivisibilidade* do poder consistiria na possibilidade de distribuição do seu exercício de forma harmônica entre órgãos e autônomos entre si, sem a sua fragmentação. Por fim, a *inalienabilidade* consistiria na impossibilidade de dispor da soberania, que não reconheceria nenhum poder superior⁷¹⁸.

A partir dessas características de *unicidade, indivisibilidade e inalienabilidade*, foi possível a construção de um modelo teórico de soberania segregado em duas facetas, interna e externa. Enquanto a primeira significaria a superioridade do poder estatal internamente, que não reconheceria outro poder a este superior, capaz de imprimir a execução coercitiva da respectiva ordem jurídica, a sua faceta externa significaria a inserção do Estado no chamado Direito das Gentes em situação de igualdade em relação aos demais Estados Soberanos, caracterizando-se pela possibilidade de realizar qualquer ato de seu interesse na chamada ordem internacional⁷¹⁹.

⁷¹⁶ LOCKE, John. Segundo tratado sobre o governo. Tradução de E. Jacy Monteiro. São Paulo: Ibrasa, 1965. p. 5 *apud* PYRRHO, Sérgio. **Soberania, ICMS e isenções: os convênios e os tratados internacionais**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2008. p. 66-67.

⁷¹⁷ BARACHO, 2005, p. 341.

⁷¹⁸ MARTINS, Pedro Baptista. **Da unidade do Direito e da Supremacia do Direto Internacional**. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 24-25.

⁷¹⁹ BARROSO, 2009, p. 398.

Como corolário do conceito clássico de soberania desenvolvido, surge, no campo do Direito Tributário Internacional, a noção de *soberania fiscal*, compreendida, conforma salienta Xavier⁷²⁰, no exercício do direito de prescrever normas tributárias (*jurisdiction to prescribe taxes*), podendo ser apontadas, em relação a estas, as mesmas controvérsias existentes no âmbito da soberania estatal *lato sensu*⁷²¹.

Haurindo fundamento no conceito clássico de soberania, Grupenmacher aponta que sua faceta fiscal refletiria, na órbita interna, a supremacia estatal no campo tributário⁷²², bem como, sob o prisma externo, a capacidade do Estado de atuar em igualdade de condições no chamado Direito das Gentes⁷²³. Para Rothmann, no entanto, a competência tributária dos Estados não estaria subordinada, especificamente, aos limites do território da nação, nada obstando, teoricamente, que determinado Estado tribute fatos estranhos aos limites de seu território, valendo observar, no entanto, que não haveria possibilidade de agir coativamente (*jurisdiction to enforce*) fora dos limites do território estatal⁷²⁴.

Independentemente do entendimento do Prof. Gerd W. Rothmann, suprarreproduzido, é preciso citar que boa parte da doutrina, representada pelo escólio de Xavier, entende haver limites heterônomos à validade das leis produzidas internamente⁷²⁵, na medida em que uma tributação válida exigiria um *vínculo* específico com os atributos de um Estado Soberano, a saber, a população e o território. Nesse sentido, enquanto o primeiro representaria o poder estatal de editar leis que alcancem as pessoas que, pela nacionalidade, se integram no Estado, ainda que fora do seu território, o segundo aspecto estaria atrelado à legislação sobre pessoas, fatos ou bens que ocorram dentro de seu território⁷²⁶.

⁷²⁰ XAVIER, 2005, p. 13.

⁷²¹ GRUPENMACHER, 1999, p. 18-19.

⁷²² Segundo aponta Rothmann, a competência atribuída aos Estados para regularem a tributação interna decorreria, também, do princípio da isonomia e independência dos Estados no cenário internacional, conferindo-lhes o Direito de regular os fatos e situações que lhes digam respeito (ROTHMANN, 1978, p. 1).

⁷²³ GRUPENMACHER, op. cit., p. 22-23.

⁷²⁴ ROTHMANN, op. cit., p. 2.

⁷²⁵ Para o autor, o Direito Internacional Público reconhecera o poder de tributar até os limites de sua soberania, reconhecida pela conexão entre território e pessoas vinculadas ao Estado, recusando, assim, a possibilidade de exercício da tributação nos casos em que ultrapassados tais limites. A violação dos referidos preceitos, para Xavier, levaria desde à invalidade da norma à responsabilização do Estado no cenário internacional. (XAVIER, 2005, p. 14-15).

⁷²⁶ Ibid., p. 13.

Conforme assevera Avi-Yonah⁷²⁷, a *territorialidade* abrangeria o conceito de *fonte* dos rendimentos (também associada aos conceitos de *pagamento e produção*), que abrangeria não apenas os fatos tributáveis ocorridos dentro do território do Estado, mas também aqueles que, de alguma forma, detivessem forte conexão com este, sendo capazes de gerar *efeitos substanciais* em seu território (*Caso Lotus*⁷²⁸), ainda que tais conceitos não sejam precisos e apresentem forte vaguidade semântica⁷²⁹.

De outro lado, em relação à *nacionalidade* e à exceção, principalmente, dos Estados Unidos da América, que reconhecem a cidadania como atributo suficiente para a tributação, em razão dos benefícios concedidos pelo país aos seus cidadãos mesmo fora do País (*Caso Cook v. Tait*⁷³⁰), o referido atributo acaba se confundindo com a noção de *residência*⁷³¹ no âmbito do Direito Tributário Internacional⁷³², conferindo-se aos Estados a possibilidade de tributar os rendimentos auferidos por seus residentes, ainda que em fontes situadas em outros Estados⁷³³.

⁷²⁷ AVI-YONAH, 2004, p. 2.

⁷²⁸ Costuma-se atribuir ao *Caso Lotus* o entendimento de que a conexão com o elemento territorial se daria não apenas por meio da ocorrência de fatos dentro do território, mas, também, com aqueles que, de alguma forma, tivessem influência significativa sobre o território de determinado Estado. Trata-se, na realidade, de precedente atinente a um incidente de abaloamento de navios franceses e turcos no alto-mar, no qual o navio turco teria naufragado, matando diversos tripulantes, levando à condenação do capitão do navio francês à luz da legislação turca, após o atracamento dos navios em território turco. A possibilidade de julgar o caso à luz de suas próprias leis (turcas) foi levada à análise da Corte Permanente Internacional de Justiça (Haia), que entendeu possível às referidas autoridades apreciar a lide à luz de sua legislação criminal, na medida em que não haveria nenhuma vedação nesse sentido, no âmbito do Direito Internacional Público, mesmo porque o caso envolveria embarcações e vítimas turcas, sendo este elemento de conexão suficiente. (GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. História do Direito Internacional: o Caso Lotus (1927). Disponível em: <<http://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/viewFile/2560/1553>>. Acesso em: 05 jul. 2013).

⁷²⁹ Não por outro motivo, aliás, há diversos conflitos na definição da *fonte dos rendimentos*, não sendo raros os casos de dupla tributação pelo reconhecimento de uma ou mais fontes. A respeito, pode-se citar o conhecido *Caso Agassi*, no qual a *House of Lords*, na Inglaterra, entendeu ser possível a tributação pelo referido país dos rendimentos decorrentes do direito de imagem do tenista recebidos por sua pessoa jurídica e de fontes americanas patrocinadoras (*Nike e Head*), sob o fundamento de que a imagem do atleta estaria vinculada, inexoravelmente, ao torneio de Wimbledon, no qual se tornou também vitorioso. Uma análise completa do caso pode ser conferida no seguinte excerto doutrinário: UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. *Caso Agassi: Análise da tributação internacional de rendimentos dos contratos de patrocínio de esportistas: um novo conceito de fonte?* In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. **Tributação internacional: análise de casos**. São Paulo: MP, 2010. p. 31-60.

⁷³⁰ O caso pode ser consultado no referido endereço eletrônico: Disponível : em: <<http://www.givemeliberty.org/docs/taxresearchcd/Cases/Cook.pdf>>. Acesso em: 08 jul. 2013.

⁷³¹ Diferentemente do autor, Xavier entende que a residência estaria abarcada pelo atributo relacionado à territorialidade, e não, propriamente, ao aspecto pessoal da soberania. Cf. XAVIER, 2005, p. 14-15.

⁷³² Obviamente, tal como anotado anteriormente ao tratarmos da definição do critério de *fonte*, o estabelecimento dos requisitos para a consideração de pessoas físicas ou jurídicas como residentes depende da legislação de cada Estado, ainda que haja alguma semelhança entre elas, consideradas por Avi-Yonah como parte integrante de um direito costumeiro derivado da aplicação das regras do Direito Tributário Internacional. (AVI-YONAH, 2004, p. 11).

⁷³³ Note-se, a este respeito, que nem todos os países adotam a *universalidade (worldwide income taxation)* para tributar os rendimentos de seus residentes, havendo diversos ordenamentos que optam por tributar, apenas, os rendimentos produzidos dentro do seu território, com fundamento no princípio da territorialidade. A respeito do tema, confira-se: SCHOUERI, 2005, p. 323-376.

A amplitude conferida à definição dos conceitos atrelados à territorialidade e nacionalidade, tal como mencionados anteriormente, não raro ocasionam o fenômeno da bitributação, amplamente indesejável ao desenvolvimento do comércio internacional, tal como verificado nos capítulos introdutórios desta tese. Por esses motivos, aliás, vem-se consolidando a prática de celebração de acordos de bitributação entre os países, cujo principal escopo é permitir uma repartição das competências tributárias (*v.g. jurisdições tributárias*) entre os Estados, em uma autêntica autolimitação de seu poder de tributar.

O desenvolvimento do comércio internacional, e, bem assim, o acúmulo de práticas entre os países no sentido de permitir uma autolimitação de sua soberania, leva à relevante discussão, hodiernamente travada, a respeito dos atributos classicamente conferidos à soberania, em especial no que toca à sua *inalienabilidade e indivisibilidade*. Passar-se-á, portanto, à aferição do tema, analisando, em seguida, a sua correlação com a própria existência de uma cláusula arbitral nos acordos de bitributação.

6.2.2 Mutação constitucional e o conceito de soberania fiscal

Com o avanço das relações jurídicas e econômicas entre os países, inclusive com a formação de blocos regionais dos quais são exemplos a União Europeia e o MERCOSUL, ainda que em estágios distintos de desenvolvimento, o conceito de soberania, tal como explicitado no primeiro t pico deste capítulo, fundado em uma acepção indivisível e inalienável do poder, não mais consegue se sustentar⁷³⁴, sendo incapaz de dar respostas viáveis às indagações a respeito da influência da atuação de cada Estado sobre os demais, proporcionadas pela globalizaç o⁷³⁵.

⁷³⁴ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. **Regulação Estatal e Interesses públicos**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 132-133.

⁷³⁵ Vito Tanzi, analisando o tema, destaca que a globalização teria gerado as seguintes alterações no cenário internacional: i) incremento do comércio internacional, com a abertura dos mercados pelos países; ii) extraordinário aumento dos movimentos de capital internacional; iii) maior importância conferida às multinacionais, importantes *players* neste mercado global; iv) aumento da mobilidade de pessoas, seja como agentes deste mercado internacional, seja como consumidores. (TANZI, Vito. Globalization, tax systems and the architecture of the global economic system. In: TANZI, Vito et al. **Taxation and Latin America Integration**. Washington: Inter-American Development Bank, 2008. p. 403-404).

Nesse sentido, salienta Grupenmacher que a multiplicação de acordos e convenções internacionais apontaria, de forma irrefutável, para uma limitação do caráter absoluto da soberania, passando a representar um poder estatal relativo, eis que vinculado ao ordenamento jurídico internacional⁷³⁶.

A relativização do conceito de soberania para Celso de Albuquerque Mello representaria, assim, a noção de que o referido instituto não mais pode ser concebido como indivisível, mas, sim, como um *feixe de competências* detido pelos Estados, cuja atribuição é conferida pelo próprio Direito Internacional Público.

O Estado, portanto, dotado de soberania, apenas cederia parcela do feixe de competências que detém para aderir ou ratificar as convenções por ele celebradas⁷³⁷, entendimento este acolhido por diversos autores, representados pelo escólio de Gomes, que também aponta para a parcial *alienabilidade* da soberania, caracterizada pela possibilidade dos Estados de abrirem mão de parte de suas competências no bojo de negociações mais amplas realizadas no Direito das Gentes⁷³⁸.

Nesse esteio, muito embora o Direito Constitucional pátrio seja acanhado ao tratar do tema, contendo, até mesmo, dispositivos tidos por contraditórios por parte da doutrina⁷³⁹, fato é que o conceito de soberania, tal como exposto no artigo 1º, I, da Carta Magna⁷⁴⁰ merece nova formulação jurídica de modo a adaptá-lo ao atual panorama jurídico internacional.

A adaptação de princípios e regras escritas na Constituição da República à evolução histórica dos institutos e da própria sociedade decorre da noção assente de constituição material, representando, assim, hipótese que se convencionou designar de mutação constitucional, ou alteração informal do Texto Constitucional⁷⁴¹, permitindo que seja explicada uma série de

⁷³⁶ GRUPENMACHER, 1999, p. 14.

⁷³⁷ MELLO, Celso de Albuquerque. **Direito Internacional da Integração**. Rio de Janeiro: Renovar, 1996. p. 123-124.

⁷³⁸ GOMES, Carla Amado. A evolução do conceito de soberania. **Revista de Direito Mercantil, industrial, econômico e financeiro**, São Paulo, n. 111, p. 69, jul./set. 1998.

⁷³⁹ Neste sentido, Betina Treiger Grupenmacher aponta a aparente contradição entre o inciso IX do art. 4º com preceitos de caráter mais nacionalista, previstos nos incisos I, IV e V do mesmo dispositivo legal. (GRUPENMACHER, op. cit., p. 15-16).

⁷⁴⁰ Cf. “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania.”

⁷⁴¹ Vide, a esse respeito, a seguinte obra: BULOS, Uadi Lammêgo. **Mutação Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1997.

fenômenos relativos a transições constitucionais e obsolescência de suas normas, e, especialmente, a mutação de seus dispositivos, permitindo a convivência harmônica, como salienta Canotilho, entre a chamada *constitutio scripta* e a constituição viva⁷⁴².

Pode-se afirmar, destarte, especialmente em virtude da textura aberta dos comandos da Lei Maior, que, muito embora os textos constitucionais possam permanecer estáticos ao longo do tempo, a sua interpretação, isto é, as normas jurídicas que deles se extraem⁷⁴³ são passíveis de adaptação, pelo intérprete e aplicador, ao longo do tempo, conformando-as às constantes alterações de paradigmas constitucionais vivenciadas ao longo dos tempos, sendo isto, exatamente, o que ocorre com a noção clássica de soberania, superada pela evolução e criação de uma sociedade que se pode dizer globalizada⁷⁴⁴.

Nesse contexto, a soberania fiscal, especialmente em sua faceta externa, compreendida na noção difundida do termo *jurisdiction to tax*, seria delimitada, com a difusão dos acordos internacionais para evitar a dupla tributação, pela existência de regras distributivas que, consensualmente estabelecidas, definam a competência de outro Estado para tributar determinada espécie de rendimento.

Exatamente nesse ponto, salienta Schoueri⁷⁴⁵ que a noção de soberania deve ser compatibilizada com as regras de Direito Internacional hodiernas, fundamentadas no que se designa de *autolimitação da soberania dos Estados*, de tal maneira que os acordos de bitributação, por consistirem *limitações legítimas e próprias* ao exercício da jurisdição tributária como fundamento atrelado à faceta externa da soberania fiscal, representam limites aos legisladores no que toca à matéria dos tratados.

Vale dizer, ainda, que a proposta releitura do conceito de soberania se alinha, com o disposto pela própria Constituição pátria, que elenca como princípios regentes da nação no cenário internacional a *cooperação entre os povos para o progresso da humanidade* (art. 4º, IX, da CF).

⁷⁴² CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1139.

⁷⁴³ Como se sabe, a norma é o resultado da interpretação dos textos legais. A este respeito, *vide* o já citado: GRAU, 2006, p. 27.

⁷⁴⁴ GRUPENMACHER, 1999, p. 31-34.

⁷⁴⁵ SCHOUERI, 2009, p. 318.

De fato, conforme sustenta Grupenmacher⁷⁴⁶, a *cooperação internacional*, notoriamente presente na celebração de acordos de bitributação, firmados com o objetivo de viabilizar um incremento nas relações internacionais entre os contribuintes de ambos os países, exige a observância estrita do *pacta sunt servanda* (Arts, 26⁷⁴⁷ e 27⁷⁴⁸ da CVDT) no cenário contemporâneo⁷⁴⁹, permitindo que se possa afirmar, com Schoueri⁷⁵⁰, que a mera celebração dos acordos de bitributação teria como resultado a criação de um *muro de contenção* pelo próprio Estado, que opta, livremente, por limitar a sua soberania no âmbito internacional, em um processo de negociação com concessões mútuas.

Por tais motivos, ora sinteticamente delineados, cabe concluir que a soberania fiscal, tal como o conceito clássico de soberania, sofreu significativas alterações a partir do final do século XX, marcado pela forte interdependência criada entre os países, não sendo mais possível vislumbrar como seus atributos a inalienabilidade e indivisibilidade. Assim, nesse novo contexto internacional, a faceta externa da soberania permite que os Estados, dotados de um feixe de competências a eles atribuídos no Direito das Gentes, abram mão de parcela de sua jurisdição, tal como sói ocorrer nos acordos de bitributação (*jurisdiction to tax*), no âmbito de negociações mais amplas entre os diversos países.

6.2.3 Soberania fiscal e a arbitragem mandatária

Cumprir, por fim, à luz do quanto exposto, se haveria fundamento para negar a arbitrabilidade das controvérsias surgidas no âmbito dos acordos de bitributação com base no argumento da limitação ou mitigação da soberania estatal.

⁷⁴⁶ GRUPENMACHER, 1999, p. 111.

⁷⁴⁷ “Art. 26. *Pacta Sunt Servanda*. Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa fé.”

⁷⁴⁸ “Art. 27. *Direito Interno e Observância de Tratados* Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46.”

⁷⁴⁹ Consoante salienta Matias-Pereira, houve uma alteração da própria relação entre o poder público e o particular, criando-se, assim, uma relação muito mais horizontal do que vertical. Esse movimento, também provocado pela fragmentação do Estado-Nação e por uma crise no conceito de soberania, levou a um caminho de *governança pública* (*public governance*), no qual a clássica dicotomia entre público e privado começa a se dilacerar. (MATIAS-PEREIRA, José. **Governança Pública**. São Paulo: Atlas, 2010. p. 12). Nesse processo de *governança pública*, J. J. Gomes Canotilho vislumbra, também, como característica basilar a interdependência entre os países, tal como exposto neste item. (CANOTILHO, J. J. Gomes. *Constitucionalismo e geologia da good governance*. In: CANOTILHO, J. J. Gomes. **“Brançosos” e interconstitucionalidade**: itinerários dos discursos sobre a historicidade constitucional. Coimbra: Almedina, 2006. p. 327).

⁷⁵⁰ SCHOUERI, 2009, p. 318.

Nesse sentido e conforme já explicitado em outra oportunidade⁷⁵¹, não há qualquer inconstitucionalidade na atribuição da resolução de eventuais controvérsias erigidas na interpretação e aplicação de acordos de bitributação a um juízo arbitral. E isso por um motivo singelo: a decisão arbitral funda-se nos termos do próprio acordo de bitributação, e visa à eliminação da tributação realizada em desconformidade com o disposto pelo tratado.

Dessa maneira, não constitui o laudo arbitral, de *per se*, uma redução da soberania não prevista no acordo, celebrado em consonância com o procedimento previsto nos artigos 84, VIII e 49, I, da Constituição, mas, antes, o próprio cumprimento das disposições existentes no acordo de bitributação⁷⁵², por meio do qual os países optaram, livremente, por limitar a sua jurisdição tributária (*jurisdiction to tax*).

Ademais, como ressaltado, e reiterado nos termos do relatório produzido pelo grupo de especialistas formado pela ONU⁷⁵³ para a análise do tema, uma das facetas da própria soberania aponta no sentido de que pode o Estado Soberano, no âmbito do Direito das Gentes, limitá-la, inclusive para imprimir força vinculante a laudo arbitral proferido de acordo com tratados de bitributação, razão pela qual não seria o atributo da soberania, especialmente na visão sugerida, óbice à inclusão de cláusula arbitral nos acordos celebrados pelo Brasil.

Vale ressaltar, no tocante ao exposto, que a referida conclusão não apenas foi alcançada pela ONU e OCDE, na redação dos respectivos modelos de convenção internacional, mas por diversos doutrinadores⁷⁵⁴, razão pela qual não nos parece fundada a eleição como óbice à arbitragem o argumento da mitigação da soberania estatal, tal como exposto.

⁷⁵¹ MONTEIRO, 2010a, p. 367-370.

⁷⁵² Nesse sentido, *vide*: SCHOUERI, 2009, p. 319.

⁷⁵³ Nesse sentido, cumpre trazer à baila breve excerto do texto publicado pelo Subcomitê formado pela ONU, *in verbis*: “A counterpart of sovereign independence is the capacity and the right of a State to limit its own sovereignty by treaties. In double tax treaties, the Contracting States - under certain conditions - voluntarily limit their sovereign taxation rights on income and capital arising in their own territory. (...) The Subcommittee has, consequently, concluded that sovereignty does not prevent States from agreeing in a tax convention to be bound by the decision of an arbitration board (private tax experts) where their competent authorities cannot reach an agreement on a tax issue. The Subcommittee has also concluded that the main question is not whether sovereign States may give up parts of their sovereign rights but why they should do so in tax matters.” (UNITED NATIONS (UN), 2010, p. 5-6).

⁷⁵⁴ SCHOUERI, 2009, p. 319; ROCHA, 2008a, p. 224; PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 11.

6.3 Análise frente ao art. 5º, XXXV, LIV e LV da CF: a renúncia ao acesso ao Poder Judiciário

No que atine à constitucionalidade da arbitragem à luz das garantias processuais preservadas pela Constituição, deve-se destacar, em primeiro plano, que a análise deve ser feita apenas sob a perspectiva dos contribuintes interessados, cujos rendimentos estejam sendo tributados em desacordo com os termos dos acordos de bitributação, e não em relação aos Estados Contratantes, cujo alcance de sua jurisdição tributária esteja sendo questionado.

Essa ressalva, também constatada por Schoueri⁷⁵⁵ em seu excerto doutrinário, se deve ao fato de que as garantias previstas pelo art. 5º da CF têm como destinatários os cidadãos, e não o Estado, cuja atuação apenas deverá ser pautada em consonância com o ordenamento jurídico.

Feita a precedente ressalva, cumpre verificar, portanto, se a inserção da cláusula arbitral nos acordos de bitributação e, bem assim, a sua utilização em um caso específico poderia ser considerada como violação às garantias processuais fundamentais do contribuinte interessado, notadamente em relação (i) à inafastabilidade do controle de dano ou sua ameaça pelo Poder Judiciário, bem como (ii) aos princípios do devido processo legal, e às garantias da ampla defesa e do contraditório, corolários da igualdade processual.

No tocante ao segundo aspecto, relativo à aferição de eventual violação às garantias do devido processo legal, ampla defesa e contraditório, remete-se o leitor às considerações feitas por ocasião da elaboração do item 4.8 deste trabalho, no qual são analisadas as possibilidades de atuação do contribuinte no processo arbitral, apontando, por fim, para a inexistência de vulneração aos ditos preceitos constitucionais, seja no caso de se optar por atribuir atuação reduzida ao longo do processo, desde que garantida a possibilidade de renúncia *a posteriori*, seja no caso de se optar pela renúncia *a priori*, e desde que devidamente observados os princípios mais básicos que deverão nortear o processo arbitral, tal como, estabelecido pelo art. 21 da Lei n. 9.307/96⁷⁵⁶.

⁷⁵⁵ SCHOUERI, 2009, p. 317.

⁷⁵⁶ Confira-se: “Art. 21. [...] § 2º Serão, sempre, respeitados no procedimento arbitral os princípios do contraditório, da igualdade das partes, da imparcialidade do árbitro e de seu livre convencimento.”

Volte-se, pois, à análise do princípio da inafastabilidade de lesão ou ameaça pelo Poder Judiciário, garantido pelo art. 5º, XXXV, da Constituição Brasileira.

Ora, parece não restar dúvidas acerca da inexistência de qualquer violação em relação ao referido aspecto. De fato, no caso de o contribuinte optar, *a posteriori*, pelos termos da decisão proferida 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.

De outro lado, caso se trate da possibilidade de *renúncia a priori* do acesso ao Poder Judiciário, optando-se *ex ante*, pela submissão da questão ao juízo arbitral, cuja decisão seja vinculante, igualmente não haveria qualquer empecilho, desde que, como dito anteriormente, a arbitragem preveja mecanismos de participação igualitária do contribuinte no processo, garantindo-se a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal.

Ao contrário, como já salientava Cappeletti, o recurso à via arbitral constitui a terceira onda renovatória do acesso à Justiça⁷⁵⁷, de tal sorte que a utilização do referido mecanismo alternativo de solução de controvérsias poderia até mesmo ser encarado como forma de se garantir o chamado devido processo legal substancial (*substantive due process of law*⁷⁵⁸), ou o pleno acesso à Justiça.

De mais a mais, consoante teve a ocasião de asseverar Schoueri, em sua já citada obra, não se pode olvidar que “o Direito de ir ao Judiciário compreende o Direito de não ir”⁷⁵⁹, razão pela qual, por mais este motivo, não haveria qualquer ofensa à Constituição.

Ressalte-se, por fim, que o próprio STF, no julgamento da SE 5.206 AgR/EP, em acórdão de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, teve a oportunidade de entender *constitucional* a opção pela via arbitral seja nas hipóteses de *compromisso arbitral* seja nos casos de *cláusulas*

⁷⁵⁷ Cf. CAPPELETTI, Mauro. **Acesso à justiça**. Porto Alegre: Fabris, 1988.

⁷⁵⁸ A respeito da consagração do devido processo legal substancial em matéria tributária, confira-se a seguinte obra: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributário e “due process of law”**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

⁷⁵⁹ SCHOUERI, 2009, p. 317.

compromissórias, não havendo que se falar, pois, sob qualquer ângulo que se enxergue a questão, em violação ao disposto pelo art. 5º, XXXV, da CF⁷⁶⁰.

6.4 Arbitrabilidade e Direito Público

Verificando-se, tal como feito nos itens anteriores, a compatibilidade da cláusula arbitral com o preceito constitucional da soberania, e tecidas as considerações a respeito da renúncia aos remédios internos pelo contribuinte, cumpre verificar se a natureza do crédito tributário pode significar qualquer óbice à celebração de cláusula compromissória no âmbito internacional, mais especificamente no que atine aos acordos de bitributação.

Com efeito, consoante salienta Ribes Ribes⁷⁶¹, à primeira vista, tributação, caracterizada pelo princípio da indisponibilidade do crédito tributário, e a arbitragem parecem conceitos que se excluem mutuamente, eis que o compromisso arbitral implica a disponibilidade pelas partes da matéria que constitui o seu objeto.

Antes de ingressar na seara propriamente do Direito Tributário, tema que será tratado no tópico seguinte, entende-se relevante uma breve digressão acerca da viabilidade da submissão de um Ente Público ao juízo arbitral⁷⁶² em face do modelo criado e incorporado ao direito pátrio pela Lei de Arbitragem, redigida à luz da Lei-Modelo UNCITRAL.

Nesse ponto, cabe aduzir que a doutrina vem adotando o termo “*arbitrabilidade*” para se referir à possibilidade de uma específica controvérsia ser solucionada por meio do juízo arbitral. Note-se, desde já, que o vocábulo é plurívoco, sendo certo que sua ambiguidade semântica varia ao sabor da cultura jurídica (*common law* e *civil law*) em que o termo é empregado.

⁷⁶⁰ STF, Tribunal Pleno, AgR na SE 5206-7/2001, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 12.12.2001, DOU 19.12.2001.

⁷⁶¹ RIBES RIBES, 2003, p. 420.

⁷⁶² Cf. VITA, Jonathan Barros. Arbitragem e poder público: uma nova abordagem. In: ALMEIDA, Luiz Fernando do Vale de (Coord.). **Aspectos práticos da arbitragem**. São Paulo: Quartier Latin, 2006; VITA, Jonathan B. O desenvolvimento continuado de uma nova visão de interação entre a arbitragem e o poder público. In: JOBIM, Eduardo; MACHADO, Rafael Bicca (Coord.). **Arbitragem no Brasil: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

Para o presente estudo, contudo, interessa a aferição da arbitrabilidade à luz da *civil law*, ligada, portanto, à possibilidade de um determinado litígio ser resolvido pela via da arbitragem, seja em razão da qualidade da pessoa jurídica (*lato senso*), o que se entende por arbitrabilidade subjetiva, seja em virtude do objeto não ser passível de discussão, por indisponível, o que se classifica como arbitrabilidade objetiva.

6.4.1 Arbitralidade Subjetiva

Em primeiro lugar, cumpre constatar se os entes públicos, nesse caso a própria República Federativa do Brasil, representada internacionalmente pela União, poderia ser parte em processo arbitral, mais especificamente em relação a litígios decorrentes da aplicação dos acordos de bitributação. Para tanto, iniciar-se-á uma breve análise da questão à luz do direito interno, para, em seguida, tecer conclusões a respeito do tema específico deste trabalho.

No âmbito interno, a doutrina clássica do Direito Administrativo, representada por alguns juristas de estirpe, entende, com fulcro nos artigos 5º, XXXV, e 109, I⁷⁶³, da CF, que o Estado e entes públicos podem apenas consentir em se submeter a procedimentos arbitrais, se houver lei que explicitamente a isso os autorize (*legalidade estrita*⁷⁶⁴). Neste ponto, ressalta Di Pietro⁷⁶⁵ que a vontade da Administração Pública é a que decorre da lei⁷⁶⁶. Caso contrário, restaria às entidades públicas a via judicial para a solução de suas pendências.

⁷⁶³ Cf. “Art. 109. Aos juízes federais compete processar e julgar as causas em que a União, entidade autárquica ou empresa pública federal forem interessadas na condição de autoras, rés, assistentes ou oponentes, exceto as de falência, as de acidentes de trabalho e as sujeitas à Justiça Eleitoral e à Justiça do Trabalho.”

⁷⁶⁴ Constituição Federal, art. 5º, II, e art. 150, II.

⁷⁶⁵ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito administrativo**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 67.

⁷⁶⁶ Neste sentido já se posicionou o Tribunal de Contas da União, conforme se observa do seguinte excerto: “O fato de outras modalidades de contratos administrativos ser possibilitada a inclusão de cláusula de arbitragem, tal como previsto no inciso X do art. 43 da Lei 9.478/1997, não permite a extensão por analogia desses dispositivos às avenças aqui tratadas. A Administração é regida pelo Princípio da Legalidade e a arbitragem é cláusula de exceção à regra de submissão dos conflitos ao Poder Judiciário, somente podendo ser aplicada com expressa autorização legal.” (TCU, Proc. 005.250/2002-2, Ac. 537/2006, 2.ª Câmara, Rel. Min. Walton Alencar Rodrigues, j. em 17/03/2006)

Entretanto, para autores como Arnaldo Wald⁷⁶⁷, Gustavo Binbenjimin⁷⁶⁸, Humberto Ávila⁷⁶⁹ e Daniel Sarmento⁷⁷⁰, o entendimento inflexível que defende a integral e estrita vinculação dos atos do Estado e de entes públicos à norma posta – a que se dá o nome de legalidade administrativa – encontra-se em estágio de relativa defasagem.

Embora a antiga teoria buscasse assegurar a administração democrática do Estado, impondo limitações às medidas discricionárias, a proposição que se pretende adotar não mais se restringiria à mera leitura e aplicação literal de leis. Ao contrário, visar-se-ia à aplicação direta da CF, por meio do recurso à ponderação de princípios e regras, com o objetivo de se permitir optar pelas vias mais favoráveis ou menos gravosas à sociedade sobre um caso concreto.

Assim é que doutrinadores como Selma M. Ferreira Lemes, Diogo de Figueiredo Moreira Neto e Hely Lopes Meirelles⁷⁷¹ são firmes na posição de que a existência de uma norma genérica que autorize a arbitragem, seja na forma do art. 1º da atual Lei de Arbitragem (Lei n. 9.307/96), seja em eventual acordo de bitributação, já satisfaria, por si só, o suposto normativo do princípio da legalidade administrativa.

Além disso, vale ressaltar que, com a chamada *constitucionalização do direito administrativo*, defendida por juristas de escol como Binbenjimin, impõe-se uma relativização do princípio da legalidade, de tal modo que a conduta do administrador público seja norteadada pelo sistema

⁷⁶⁷ WALD, Arnaldo; MORAES, Luiza Rangel de; WALD, Alexandre de Mendonça. **O Direito de Parceria e a Lei de Concessões**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2004 p. 381.

⁷⁶⁸ BINENBOJIM, Gustavo. Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o Direito Administrativo. In: SARMENTO, Daniel (Org.). **Interesses Públicos versus Interesses Privados**: desconstituindo o princípio de supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

⁷⁶⁹ ÁVILA, Humberto. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. In: SARMENTO, Daniel (Org.). **Interesses Públicos versus Interesses Privados**: desconstituindo o princípio de supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

⁷⁷⁰ SARMENTO, Daniel. Interesses Públicos vs. Interesses Privados na Perspectiva da Teoria e da Filosofia Constitucional. In: SARMENTO, Daniel (Org.). **Interesses Públicos versus Interesses Privados**: desconstituindo o princípio de supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

⁷⁷¹ Cf. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Arbitragem nos contratos administrativos. In: MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Mutações do direito administrativo**. 3. ed. São Paulo: Renovar, 2007. p. 286-287; LEMES, Selma F. **Arbitragem na administração pública**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 91; MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 246.

normativo criado pela CF⁷⁷², independentemente da existência de norma permissiva, específica para cada caso concreto⁷⁷³.

Exatamente neste contexto, pois, exsurtem, com notável importância, os postulados normativos da razoabilidade e da proporcionalidade⁷⁷⁴, de modo a indicar a utilização da via arbitral sempre que tal se demonstrar instrumental ou favorável à concretização de interesses públicos primários, em respeito aos princípios da eficiência e da garantia ao desenvolvimento nacional, que devem prevalecer sobre o princípio da legalidade administrativa em prol do benefício da sociedade⁷⁷⁵.

Selma F. Lemes⁷⁷⁶, nesse esteio, defende a possibilidade de submissão ao juízo arbitral por entes públicos, com fundamento, especificamente, na incidência dos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, da eficiência⁷⁷⁷ e da economicidade, que permitem certa flexibilização da legalidade em sentido estrito.

Com efeito, conclui-se que a utilização do princípio da legalidade administrativa como vedação à utilização do instituto da arbitragem pela Administração Pública, nos casos em que não haja norma permissiva específica, não se coaduna com a teoria do Direito Administrativo

⁷⁷² BINENBOJM, Gustavo. Um novo direito administrativo para o século XXI. In: BINENBOJM, Gustavo. **Temas de direito administrativo e constitucional**. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 12.

⁷⁷³ Corroborando o disposto acima, o autor nos ensina que “*Isso significa que a atividade administrativa continua a realizar-se, via de regra, (i) segundo a lei, quando esta for constitucional (atividade secundum legem), (ii) mas pode encontrar fundamento direto na Constituição, independente ou para além da lei (atividade praeter legem) ou, eventualmente, (iii) legitimar-se perante o direito, ainda que contra a lei, porém com fulcro numa ponderação de legalidade com outros princípios constitucionais (atividade contra legem, mas com fundamento numa otimizada aplicação da Constituição)*”. (BINENBOJM, 2008, p. 13).

⁷⁷⁴ BINENBOJM, 2008, p. 84.

⁷⁷⁵ Hely Lopes Meirelles assim lecionou acerca do princípio da eficiência: “*Dever de eficiência é o que se impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.*” (MEIRELLES, 2003, p. 90).

⁷⁷⁶ LEMES, 2007, p. 99.

⁷⁷⁷ Neste sentido, *vide*: SOUZA JR., Lauro da Gama e. Sinal verde para a arbitragem nas parcerias público-privadas (a construção de um novo paradigma para os contratos entre o Estado e o investidor privado), 29 ago. 2005. Disponível em: <www.mundojuridico.adv.br>. Acesso em: 08 abr. 2012. Especificamente no que atine à relação entre o princípio da eficiência e a possibilidade de submissão de litígios de natureza tributária ao juízo arbitral, ou mesmo para sustentar a transação em matéria de tributos, *vide*: PIRES, Adilson Rodrigues. A arbitragem no Direito Tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2008, p. 413; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 83, 2002, p. 124-125; ADAMS, Luiz Inácio Lucena. A transação em matéria tributária: os ganhos para a administração. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte, n. 8, jul./dez. 2007, p. 36-38.

Constitucional, que desloca a Constituição Federal para o epicentro do sistema jurídico administrativo.

De toda sorte, independentemente da discussão acerca de eventual violação ao princípio da legalidade estrita, nas hipóteses em que a Administração Pública aja *ex voluntate*, optando por submeter determinado litígio à arbitragem sem previsão legal específica para tanto, fato é que a doutrina pátria admite, de uma forma geral, a possibilidade de entes públicos serem partes em processos arbitrais internamente.

Mesmo que assim não fosse, isto é, ainda que houvesse questionamentos a respeito da *arbitrabilidade* subjetiva de entes públicos perante a legislação interna dos Estados, Bernard Hanotiau e Olivier Caprasse ressaltam ser unânime o entendimento de que existiria uma regra, preceito ou princípio transnacional que impediria um ente estatal de se valer de sua própria lei para aduzir que não poderia ingressar em uma convenção arbitral por ele assinada⁷⁷⁸. A referida assertiva, colhida do escólio dos citados autores, representaria o entendimento, baseado no preceito internacional reconhecido da boa-fé citado alhures⁷⁷⁹ (Art. 26 da CVDT), no sentido de que *ninguém pode alegar a própria torpeza (nemo turpetudinem propriam allegans)*.

Nesse diapasão, voltando à análise da cláusula arbitral prevista nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil em sua atuação no chamado Direito das Gentes, crê-se não haver qualquer razão para se argumentar, como óbice ao reconhecimento da sentença arbitral, a incapacidade de um ente público submeter-se ao juízo arbitral, eis que há, nesta hipótese específica, expressa renúncia à imunidade de jurisdição (*sovereign immunity*)⁷⁸⁰, de tal maneira que não poderia um ente voltar-se contra cláusula pelo próprio admitida com fundamento em sua legislação interna.

⁷⁷⁸ HANOTIAU, Bernard. Public policy in international commercial arbitration. In: GAILLARD, Emmanuel; DI PIETRO, Domenico. **Enforcement of arbitration agreements and international arbitral awards**. London: Cameron May International Law & Policy, 2008. p. 800.

⁷⁷⁹ Como se sabe, os países cujo ordenamento seja baseado na *commom law* identificam o princípio da boa-fé com o preceito conhecido como *estoppel*. A respeito, *vide*: LILLA, Paulo Eduardo et al. Conflitos de jurisdição entre a OMC e os acordos regionais de comércio. In: LIMA, Maria Lúcia L. M. Pádua; ROSENBERG, Bárbara. **O Brasil e o contencioso na OMC**. São Paulo: Saraiva, 2009. t. 3. p. 188.

⁷⁸⁰ GREBLER, Eduardo. A recusa de reconhecimento à sentença arbitral estrangeira com base no Artigo V, (1) alíneas “A” e “B” da Convenção de Nova Iorque. In: WALD, Arnoldo; LEMES, Selma Ferreira. **Arbitragem comercial internacional: a Convenção de Nova Iorque e o Direito Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 203.

Em síntese, seja por não haver, no âmbito interno, qualquer ressalva em relação à *arbitrabilidade* subjetiva de entes estatais, especialmente nos casos em que autorizada por lei (*ou neste caso por tratados*), seja, ainda, por não ser possível a oposição à via arbitral com base em óbices eventualmente existentes nas respectivas legislações internas, não se vislumbra qualquer dificuldade em relação à submissão de entes estatais ao juízo arbitral, motivo pelo qual também a polêmica em torno de uma suposta inexistência de *arbitrabilidade* subjetiva não haveria que se sustentar.

6.4.2 Arbitrabilidade Objetiva

Além do exposto, outro entrave que se costuma realçar como óbice à adoção do procedimento arbitral por entes públicos se refere à costumeira associação entre a via arbitral e as disputas relativas a *direitos disponíveis*. A própria lei de arbitragem brasileira (art. 1º da Lei n. 9.307/96), adotando os preceitos discutidos internacionalmente para a redação da Lei-Modelo da UNCITRAL, houve por bem destacar, apenas, a *arbitrabilidade objetiva* de *direitos patrimoniais disponíveis*, sendo somente os conflitos a estes relativos passíveis de serem dirimidos pela arbitragem.

Antes de ingressar, propriamente, na discussão acerca da *arbitrabilidade objetiva* de matéria tributária, cumpre tecer alguns esclarecimentos em relação ao que se entende por *direitos patrimoniais disponíveis*, em especial à luz da doutrina e jurisprudência pátrias.

No que atine à Administração Pública, propriamente, é corriqueira a assertiva de que constitui pedra de toque do Direito Administrativo a *indisponibilidade do bem público* ou do *interesse público*. O referido preceito, nesse passo, seria óbice intransponível à instauração de um juízo arbitral em face da Administração Pública, consoante entendeu, inclusive recentemente, o

egrégio Tribunal de Contas da União (TCU)⁷⁸¹.

O mencionado entendimento, contudo, segundo já se teve a ocasião de demonstrar⁷⁸², peca por deixar de compreender a existência de *múltiplos interesses públicos* na Constituição, e não apenas um único⁷⁸³.

Nesse esteio, como muito bem alertado por Aragão, sequer seria possível, especialmente à guisa do disposto pela Constituição pátria, estabelecer-se uma dicotomia entre o público e o privado em virtude do afunilamento dos interesses tutelados pelo Estado. Na realidade, como afirmado pelo citado autor, *interesses públicos* e *interesses dos cidadãos*, outrora caracterizados como antagônicos, passam a se identificar, fenômeno este visto pela doutrina como uma autêntica conexão estrutural⁷⁸⁴ entre os planos individual e coletivo⁷⁸⁵, de tal forma a reconhecer o caráter fundamental de diversos direitos e garantias individuais, os quais sequer poderiam ser alvo de emenda constitucional tendente a sua redução ou supressão⁷⁸⁶.

A citada *conexão estrutural* entre os interesses públicos e particulares, aliás, exige um adequado redimensionamento do axioma da “supremacia do interesse público sobre o particular”, na medida em que, inexistente a citada dicotomia entre público e privado, não haveria que se falar na prevalência de um sobre o outro⁷⁸⁷.

⁷⁸¹ TCU, Acórdão nº 1796/2011, Plenário, rel. Min. Augusto Nardes, DOU de 11.07.2011. Entendimento semelhante, por sua vez, extrai-se da decisão proferida, em 20.09.2010, pela Juíza Maria Gabriella Pavlóoulos Spaolonzi, nos autos do MS 053.10.017261-2, em trâmite perante o egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, em que figuram como partes a Companhia do Metropolitano de São Paulo – Metrô, e o Tribunal Arbitral do Processo 15.282/JRF da ICC, na condição de litisconsorte passivo o Consórcio Via Amarela, Acerca do assunto, consulte-se: AMARAL, Paulo Osternack. Mandado de segurança contra decisões arbitrais: inviabilidade. Informativo Justen, Pereira, Oliveira e Talamini, Curitiba, n.º 44, outubro 2010. Disponível em: <http://www.justen.com.br/informativo.php?informativo=44&artigo=476>. Acesso em: 21 out. 2010.

⁷⁸² MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Administração Pública Consensual e a Arbitragem. **Revista de Arbitragem e Mediação**, ano 9, v. 35, p. 107-133, out./dez. 2012.

⁷⁸³ Cf. MARQUES NETO, 2002, p. 158.

⁷⁸⁴ ÁVILA, Humberto. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. In: SARMENTO, Daniel (Coord.). **Interesses públicos versus interesses privados**: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 186.

⁷⁸⁵ ARAGÃO, Alexandre dos Santos. A “Supremacia do Interesse Público” no Advento do Estado de Direito e na Hermenêutica do Direito Público Contemporâneo. In: SARMENTO, Daniel. **Interesses públicos versus interesses privados**: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 3.

⁷⁸⁶ ÁVILA, 2007, p. 186.

⁷⁸⁷ ÁVILA, 2007, p. 186.

A preservação dos interesses jurídicos, nesse sentido, exige do aplicador o recurso à proporcionalidade, entendida por ALEXY como *lei de colisão*⁷⁸⁸, de maneira a ponderar os interesses públicos envolvidos, proporcionando o surgimento de uma Administração Pública com maior desapego a estruturas e regras predefinidas a respeito do interesse a ser preservado *a priori*, pautando as suas atuações em um juízo de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito de seus atos ou contratos.

Além disso, o entendimento demonstrado por parte da doutrina e preconizado na mencionada decisão do TCU também peca por considerar todo e qualquer interesse da Administração como *indisponível*, premissa esta igualmente inválida.

Com efeito, como se sabe o interesse público é composto por interesses qualificados como *primários*, isto é, aqueles que promovem e concretizam os valores eleitos pela sociedade como um todo, e *secundários*, estes relacionados aos interesses patrimoniais do Estado ou de suas entidades⁷⁸⁹.

Nesse sentido, sendo os *interesses secundários* relativos a direitos eminentemente patrimoniais, estaria a Administração Pública autorizada a se submeter ao juízo arbitral em tais casos. E isso porque os bens e direitos em referência existem para que o Administrador Público deles disponha para concretização de interesses públicos primários, estes sim indisponíveis.

Portanto, desde que a disposição contratual, inclusive a convenção de arbitragem, seja realizada pelo administrador, em respeito ao cumprimento de suas funções públicas, a lei estará sendo respeitada e os atos praticados serão válidos e eficazes⁷⁹⁰. NABAIS, por sua vez, analisando precisamente o art. 124 da Lei n. 3-B/2010 (LOE/2010) em Portugal, enxerga a opção pela arbitragem como decorrência natural de um movimento de contratualização do direito administrativo e fiscal, muito embora o referido autor ainda seja reticente em relação

⁷⁸⁸ Cf. ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

⁷⁸⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 66.

⁷⁹⁰ Assim também se manifesta Selma Ferreira Lemes: “Podemos classificar os interesses públicos em primários e secundários (instrumentais ou derivados). Os interesses públicos primários são indisponíveis e, por sua vez, os interesses públicos derivados têm natureza instrumental e existem para operacionalizar aqueles, com características patrimoniais e, por isso são indisponíveis e suscetíveis de apreciação arbitral.” (LEMES, 2007, p. 131).

às vantagens alegadas no tocante à inserção do referido mecanismo de solução de controvérsias no âmbito interno naquele país.⁷⁹¹

À guisa desses fundamentos, entender pela indisponibilidade da Administração acerca de interesses públicos secundários (entendidos, repita-se, como atividades-meio em busca de fins públicos) inviabilizaria a prática de quaisquer atividades públicas e colocaria em risco a própria saúde financeira do Estado.

Cumprе referir que o STJ já se posicionou a respeito da distinção que ora se coloca, reconhecendo a disponibilidade dos interesses públicos secundários pela Administração para fins de arbitragem⁷⁹².

Por força do exposto, especialmente à luz da reformulação existente, na sociedade pluralista contemporânea, do conceito de *interesse público*, verifica-se que inexiste o citado óbice da indisponibilidade do interesse público para a celebração de convenção arbitral por ente estatal, razão pela qual não se afere, *ab initio*, a impossibilidade de submissão de interesses secundários da Administração Pública à arbitragem.

Feitos esses breves esclarecimentos, passa-se à análise da arbitrabilidade das lides relativas à matéria tributária no direito interno, para, em seguida, tecer considerações em relação à arbitrabilidade objetiva dos litígios oriundos dos acordos para evitar a dupla tributação.

⁷⁹¹ NABAIS, José de Casalta. Reflexão sobre a introdução da arbitragem tributária. **Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/casalta.pdf>, p. 31. Acesso em 10 nov. 2013.

⁷⁹² O *leading case* foi um recurso especial interposto por AES Uruguaiana Empreendimentos Ltda., julgado pelo STJ, no qual se entendeu cabível a inclusão de convenção de arbitragem em contratos celebrados por sociedades de economia mista. *Vide*: Segunda Turma, REsp 612.439/RS, rel. Min. João Otávio de Noronha, j. em 25.10.2005, DJ de 14.09.2006. Na mesma linha, confira-se: “[...] *é assente na doutrina e na jurisprudência que indisponível é o interesse público, e não o interesse da administração.*”

11. *Sob esse enfoque, saliente-se que dentre os diversos atos praticados pela Administração, para a realização do interesse público primário, destacam-se aqueles em que se dispõe de determinados direitos patrimoniais, pragmáticos, cuja disponibilidade, em nome do bem coletivo, justifica a convenção da cláusula de arbitragem em sede de contrato administrativo... A aplicabilidade do juízo arbitral em litígios administrativos, quando presentes direitos patrimoniais disponíveis do Estado é fomentada pela lei específica, porquanto mais célere, consoante se colhe do artigo 23 da Lei 8987/95”* (MS 11.308/DF, 1ª S., rel. Min. Luiz Fux, j. em 09.04.2008, DJe de 19.05.2008).

6.4.3 Arbitrabilidade em matéria tributária no direito interno e nos acordos de bitributação

No tocante à matéria tributária, em geral⁷⁹³, e inclusive no âmbito dos acordos para evitar a dupla tributação, discute-se a viabilidade de submissão ao juízo arbitral, em especial diante (i) dos princípios da legalidade e, bem assim, da tipicidade fechada⁷⁹⁴ (arts. 37 e 150, I, da CF, e 97 do CTN); (ii) da indisponibilidade do crédito tributário; (iii) da isonomia, qualificada por uma aplicação positiva do princípio da capacidade contributiva (art. 150, II e art. 145, § 1º, ambos da CF); e, por fim, (iv) da suposta vedação imposta pela Lei Complementar nº 101/00 ao que se designou *renúncia fiscal*.

Propôs-se, então, em relação ao tema, o exame das questões à luz do direito interno brasileiro, para, em seguida, tecer considerações específicas a respeito da arbitrabilidade dos litígios oriundos dos acordos de bitributação.

⁷⁹³ Diversos artigos já tiveram a oportunidade de analisar o tema da arbitragem em matéria tributária sob o prisma do direito interno, tanto em excertos doutrinários pátrios, como relativos a outros ordenamentos jurídicos. À guisa de exemplo, é válido conferir os seguintes trabalhos, entre outros: TÔRRES, Heleno Taveira. Arbitragem e transação em matéria tributária. In: JOBIM, Eduardo; MACHADO, Rafael Bica. **Arbitragem no Brasil: aspectos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 176-197; TÔRRES, Heleno. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa. **Revista de Direito Tributário**, v. 86, 2002, p. 40-64; CAMPOS, Diogo Leite de. Certeza e direito tributário: a arbitragem. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem ao Prof. Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005; CAMPOS, Diogo Leite de. A arbitragem em direito tributário português e o estado-dos-cidadãos. **Revista de Arbitragem e Mediação**, v. 12, p. 149-158, jan./mar. 2007; CARVALHO, Rubens Miranda de. **Transação tributária, arbitragem e outras formas convencionadas de solução de lides tributárias**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008; GOLDSCHMIDT, Fábio Brum. Arbitragem e transação tributária: verificação de compatibilidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 48, p. 47-64, set. 1999; SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Transação e arbitragem no âmbito tributário. Belo Horizonte: Fórum, 2008; RIBAS, Lídia Maria L. R.. Mecanismos alternativos na solução de conflitos em matéria tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 49, mar./abr. 2002; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Arbitragem em Direito Tributário. **Revista da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro - EMERJ**, Rio de Janeiro, v. 11, n. 43, 2008; ROCHA, Sérgio André. Meios alternativos de solução de conflitos no Direito Tributário Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 122, nov. 2005; FERREIRO LAPATZA, José Juan. Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta. In: Tôrres, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. v. 2; KORB, Donald L. IRS Alternatives to the Traditional Tax Controversy System. In: Tôrres, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. v. 5.

⁷⁹⁴ Cumpre apontar que tal expressão sofre críticas. Conforme assevera “[...] os tipos são sempre abertos, necessariamente abertos, com as características que apontamos. Quando o Direito ‘fecha’ o tipo, o que se dá é a sua cristalização em um conceito de classe. Neste contexto, a expressão ‘tipo fechado’ será uma contradição e uma impropriedade.” (DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 38). Defendendo a possibilidade do uso de tal expressão no direito pátrio, Xavier aponta que “o princípio da determinação ou da tipicidade fechada [...] exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta.” (XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 19).

6.4.3.1 Arbitrabilidade objetiva e legalidade estrita, tipicidade fechada e capacidade contributiva

Como é cediço, o constituinte originário, ao redigir o Capítulo I do Título VI da Constituição, traçando as linhas mestras a respeito do *sistema tributário nacional*, houve por bem estabelecer uma série de princípios e outros limites impostos ao chamado *poder de tributar*, constituindo garantias mínimas que viriam a compor o núcleo duro da Constituição, dentre as quais, no que interesse ao objeto deste estudo, (i) a capacidade contributiva⁷⁹⁵, em especial no tocante ao seu aspecto subjetivo, e, por conseguinte, da isonomia em matéria tributária⁷⁹⁶, bem como (ii) a legalidade estrita (*ou tipicidade cerrada*)⁷⁹⁷, também prevista no CTN⁷⁹⁸.

Seja no que pertine ao princípio da capacidade contributiva, tomado em seu sentido subjetivo, seja diante dos princípios da legalidade e da tipicidade fechada, não se vislumbra qualquer empecilho à utilização da arbitragem em direito tributário, como também já se teve a ocasião de salientar em artigo elaborado em coautoria com Leonardo Freitas de Moraes e Castro⁷⁹⁹.

De fato, a arbitragem é apenas o meio de solução de controvérsias com o escopo de viabilizar soluções jurídicas proferidas por especialistas indicados pelas partes nos respectivos temas, em um período curto. Em outras palavras, trata-se, conforme aduz Garcia Novoa, de mecanismo com força semelhante àquela do contencioso judicial ou mesmo administrativo,

⁷⁹⁵ Confira-se o disposto pelo art. 145, § 1.º, da CF/1988: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

⁷⁹⁶ O referido princípio encontra-se previsto no art. 150, II, CF/1988: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.”

⁷⁹⁷ O princípio da legalidade em matéria tributária encontra arrimo no art. 150, I, da CF/1988, cujo teor é o seguinte, *in verbis*: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

⁷⁹⁸ Nesse sentido, dispõe o Código Tributário Nacional que: “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I – a instituição de tributos, ou a sua extinção.”

⁷⁹⁹ 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. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n. 88, p. 18-47, 2009.

eis que em todos eles há um concurso de pretensões entre o Fisco e o contribuinte⁸⁰⁰, mais especificamente no caso da arbitragem internacional, entre Fiscos e, em algumas oportunidades, mais de um contribuinte (*transfer pricing*, v.g.).

Assim, vê-se que a sentença proferida pelo órgão arbitral é apenas o meio pelo qual será decidida a lide, através da criação de norma específica (*individual e concreta*) para a solução da controvérsia, não constituindo, majorando ou extinguindo o crédito tributário, mas, sim, analisando a própria existência do referido crédito, a partir da verificação da subsunção do fato à norma tributária. Nisso, portanto, em nada difere das outras formas de contencioso admitidas internamente (administrativo ou judicial)⁸⁰¹, de tal sorte que eventual decisão proferida pelos árbitros jamais poderia ser questionada sob o prisma da *capacidade contributiva* (eis que não representa benefício ao contribuinte) ou mesmo da legalidade estrita.

No tocante, especificamente, aos acordos de bitributação celebrados pelo País, por sua vez, não se haveria de questionar a opção pela via arbitral por quaisquer dos motivos (*capacidade contributiva, legalidade e tipicidade*), na medida em que, neste caso, a opção pela inserção de cláusula mandatória de arbitragem certamente passaria pelo processo necessário à ratificação e incorporação dos acordos de bitributação e/ou eventuais protocolos e adendos, consistindo em uma atuação do Chefe do Poder Executivo (ou autoridade competente por delegação) autorizada expressamente pelo Congresso Nacional por decreto legislativo (art. 84, VIII c/c art. 49, I, da CF).

Assim, tratando-se de cláusula incorporada por meio de acordo internacional, devidamente ratificado e autorizado pelo Congresso Nacional, não haveria que se questionar a respeito da legalidade do processo arbitral, independentemente da discussão que se possa ter a respeito da posição hierárquica dos tratados no ordenamento jurídico pátrio⁸⁰².

⁸⁰⁰ GARCÍA NOVOA, César. Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el derecho español. In: JOBIM, Eduardo; MACHADO, Rafael Bicca (Coord.). **Arbitragem no Brasil: aspectos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 114. Também neste sentido, cumpre fazer menção às XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, em que se delimitou o conceito de arbitragem em matéria tributária como “técnica de solução de controvérsias em matéria tributária consistente em submeter a decisão de uma controvérsia a um órgão não pertencente à jurisdição ordinária estatal, cujo laudo tenha a mesma força de uma sentença” (Cf. ROCHA, 2008a, p. 105).

⁸⁰¹ SCHOUERI, 2009, p. 316.

⁸⁰² A respeito do tema, *vide*: MONTEIRO, 2010a, p. 359-382.

6.4.3.2 Arbitrabilidade e a indisponibilidade do crédito tributário

Além da alegação de eventual violação à capacidade contributiva, legalidade e tipicidade, costuma-se levantar como óbice à adoção da arbitragem a indisponibilidade do interesse público, neste caso do *crédito tributário*. Sendo o tributo indisponível, descaberia falar-se em resolução de controvérsias pelo juízo arbitral.

Não há dúvidas, neste ponto, de que a discussão a respeito da incidência ou não de tributo no caso concreto atine, exclusivamente, ao interesse da Administração Pública, não se confundindo, portanto, com os interesses públicos primários, isto é, aqueles relativos à educação, saúde, segurança, dentre outros. De fato, o crédito tributário, tal como preconizado pelo art. 9º da Lei n. 4.320/62⁸⁰³, é *receita pública derivada* cujo montante destina-se ao *custeio das atividades gerais e específicas* de cada ente.

É dizer, o montante arrecadado de tributos, convertido em pecúnia, é, logicamente, *disponível*, na medida em que estará à disposição da Administração Pública para custeio de suas atividades gerais e específicas, estas sim atreladas ao *bem comum*, ou aos *interesses públicos primários*. Desta sorte, sendo o tributo, em si mesmo considerado, *meio* para permitir que se alcancem os chamados *interesses públicos stricto sensu*, nada mais são do que *interesses secundários*, ou *interesses da Administração*, passíveis, por este motivo, de submissão ao juízo arbitral.

Tanto assim que o próprio STJ entende, já há algum tempo, que o Ministério Público, chamado a intervir nas ações em que haja interesse público evidenciado pela natureza da lide (art. 82, III, do CPC), não é legitimado para atuar nas causas em que se discuta a incidência de tributo e/ou a legalidade de sua cobrança, na medida em que tais discussões estariam adstritas

⁸⁰³ “Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.”

à esfera de interesses patrimoniais da Administração⁸⁰⁴.

Os mesmos motivos, aliás, foram utilizados até o momento para rechaçar o cabimento de diversas ações populares intentadas em face de decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais⁸⁰⁵, ao argumento de que teria havido lesão ao patrimônio público (art. 1º da Lei n. 4.717/65⁸⁰⁶), proporcionada pelo descumprimento do dever de arrecadar da União nos casos em que os contribuintes tenham se sagrado vencedores na disputa administrativa.

De fato, conforme restou demonstrado em tais ações até então, não há que se falar em *disponibilidade* do crédito tributário e, por conseguinte, em lesão ao patrimônio público, nos casos em que haja decisão administrativa, judicial ou mesmo pela via arbitral, em que reste demonstrada a inexistência de crédito tributário devido ao Fisco. Mencionadas decisões, a menos em que seja comprovada corrupção ativa ou passiva, ou outras formas de lesão ao Erário, não representam violação ao preceito da indisponibilidade do crédito tributário, sendo apenas o meio pelo qual se solucionará uma dada controvérsia.

⁸⁰⁴ Vale conferir, nesse sentido, breve trecho da ementa de acórdão da lavra do Ministro Luiz Fux, *in verbis*: “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. ARGÜIÇÃO DE PRESCRIÇÃO ADMINISTRATIVA INTERCORRENTE. NÃO OCORRÊNCIA. TERMO INICIAL. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 174, DO CTN. MINISTÉRIO PÚBLICO. ILEGITIMIDADE PARA RECORRER. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. INOCORRÊNCIA. [...] 6. A intervenção do *Parquet* não é obrigatória nas demandas indenizatórias propostas contra o Poder Público, como é o caso da ação anulatória de cobrança de IPTU. Tal participação só é imprescindível quando se evidenciar a conotação de interesse público, que não se confunde com o mero interesse patrimonial-econômico da Fazenda Pública. Precedente: (AR: n.º 2896/SP, Rel. Castro Meira, DJ. 02.04.2007) 7. A *ratio essendi* do art. 82, inciso III, do CPC, revela que a manifestação do Ministério Público se faz imprescindível quando evidenciada a conotação do interesse público, seja pela natureza da lide ou qualidade da parte. 8. A escorreita exegese da dicção legal impõe a distinção jus-filosófica entre o interesse público primário e o interesse da administração, cognominado “interesse público secundário”. Lições de Carnelutti, Renato Alessi, Celso Antônio Bandeira de Mello e Min. Eros Roberto Grau. [...] 10. Deveras, é assente na doutrina e na jurisprudência que indisponível é o interesse público, e não o interesse da administração. Nesta última hipótese, não é necessária a atuação do Parquet no mister de custos *legis*, máxime porque a entidade pública empreende a sua defesa através de corpo próprio de profissionais da advocacia da União. Precedentes jurisprudenciais que se reforçam, na medida em que a atuação do Ministério Público não é exigível em várias ações movidas contra a administração, como, v.g., sói ocorrer, com a ação anulatória de cobrança de determinado tributo. [...]” (STJ, REsp 1113959/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/2009, DJe 11/03/2010)

⁸⁰⁵ A respeito do tema, recentemente divulgado pela imprensa, vale conferir a seguinte notícia: Disponível em: <<http://www.mosellolima.adv.br/?p=623>>. Acesso em: 7 jul. 2013.

⁸⁰⁶ “Art. 1 *Qualquer cidadão será parte legítima para pleitear a anulação ou a declaração de nulidade de atos lesivos ao patrimônio da União, do Distrito Federal, dos Estados, dos Municípios, de entidades autárquicas, de sociedades de economia mista (Constituição, art. 141, § 38), de sociedades mútuas de seguro nas quais a União represente os segurados ausentes, de empresas públicas, de serviços sociais autônomos, de instituições ou fundações para cuja criação ou custeio o tesouro público haja concorrido ou concorra com mais de cinquenta por cento do patrimônio ou da receita anual, de empresas incorporadas ao patrimônio da União, do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios, e de quaisquer pessoas jurídicas ou entidades subvencionadas pelos cofres públicos.*”

Importante notar, neste tópico, que a Administração Tributária estará, no curso do procedimento arbitral, agindo sob atos pautados em manifestação firmada no contexto internacional, observado o rito constitucional para tanto, no qual se garante, aos Estados Soberanos, a possibilidade de apresentarem o seu posicionamento, nos termos do acordo de bitributação, de forma escrita e oral, e, inclusive, indicar árbitros. Portanto, a indisponibilidade do crédito tributário decorrente do resultado desse procedimento voluntário restará incólume, com todos os instrumentos de garantias que a legislação tributária predispõe para sua segurança⁸⁰⁷.

Conforme preconiza Rocha⁸⁰⁸, a utilização de instrumentos alternativos de solução de conflitos no direito tributário, dos quais destaca-se para o presente trabalho a arbitragem em matéria tributária, não afasta a incidência dos princípios da legalidade e indisponibilidade do crédito fiscal, uma vez que todo o procedimento em questão ocorreria integralmente dentro dos tratados firmados pela República Federativa do Brasil, na forma preconizada pelos arts. 84, VIII e 49, I, da Constituição.

Com relação às disposições atinentes à Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/00), aponta Hugo de Brito Machado⁸⁰⁹, ao analisar o instituto da transação no direito tributário, que uma questão interessante é saber se outros institutos, tais como a arbitragem, poderiam ser considerados como renúncia de receita e, portanto, submetida às limitações do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal⁸¹⁰. Na opinião do renomado mestre, por força da interpretação baseada no elemento literal e no elemento teleológico da norma, a resposta seria negativa.

De acordo com o elemento literal, a interpretação do disposto no art. 14, § 1º da citada lei, como preconiza Hugo de Brito Machado, não poderia abranger a transação e, assim,

⁸⁰⁷ Similarmente, confira-se: TÔRRES, Heleno Taveira. Arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 86, p. 62, 2002.

⁸⁰⁸ ROCHA, 2008a, p. 102.

⁸⁰⁹ MACHADO, Hugo de Brito. A transação no Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 75, p. 66, dez. 2001.

⁸¹⁰ “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: [...] § 1.º 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.”

igualmente a arbitragem, por não estarem referidos institutos expressamente contemplados na redação do dispositivo e, principalmente, por não poderem ser considerados “benefícios” ao contribuinte.

Partilha-se da opinião de que a arbitragem jamais pode ser considerada como “um benefício” ao contribuinte, na medida em que um terceiro, imparcial, decidirá com base em fatos e argumento jurídicos, uma controvérsia oriunda de uma relação jurídica, não havendo 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 entendidas como benefícios fiscais tais como anistia, remissão ou isenção tributária.

Ademais, quando analisado o elemento teleológico aplicável à Lei de Responsabilidade Fiscal também não se defende outra conclusão. Isto decorre do fato de que a finalidade da limitação contida no artigo 14 da referida lei é simplesmente evitar que sejam concedidas pelo legislador ordinário vantagens a determinados contribuintes sem uma razoável justificativa e, por conseguinte, reduzir a arrecadação da Fazenda Pública. Ademais, tais atos discricionários imotivados e injustificados violariam a regra constitucional de motivação dos atos administrativos e, a depender do caso, violariam também os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, cânones do direito público brasileiro, e devidamente positivados no art. 37 da CF.

Por conseguinte, não há que se cogitar de renúncia fiscal decorrente da utilização da arbitragem no direito tributário internacional. Isso porque, se houver uma aparente renúncia do montante do crédito tributário originalmente exigido e cobrado, significa que, na realidade, o montante cobrado não era, juridicamente, o devido.

Nesse sentido, aplicando referidos conceitos ao âmbito dos acordos internacionais, corrobora-se o entendimento de Schoueri⁸¹¹, para quem não haveria que se falar em renúncia indevida do crédito tributário, mas, ao contrário, em forma de concretização da própria convenção

⁸¹¹ SCHOUERI, 2009, p. 320.

internacional, a partir da previsão de mecanismos válidos para eliminar quaisquer controvérsias que possa haver entre os Estados no tocante à aplicação dos tratados.

É válido ressaltar, por derradeiro, que, conforme salientado em tópico próprio, as arbitragens previstas para a solução de controvérsia no âmbito dos acordos de bitributação não preveem a solução por equidade, apenas admitindo a análise à luz dos termos da própria convenção internacional, razão pela qual, por mais este motivo, não haveria que se falar em violação ao preceito da *indisponibilidade do crédito tributário*.

6.4.4 Arbitrabilidade da matéria tributária em outros tratados celebrados pelo Brasil

Segundo aduz William W. Park⁸¹², a solução de disputas tributárias por meio da arbitragem, ou por outros mecanismos de necessária observância pelos Estados, muito embora discutida doutrinariamente, faz parte, cada vez mais, da realidade internacional, o que também abarca diversos casos envolvendo a República Federativa do Brasil.

De fato, além da discussão a respeito da inclusão da arbitragem nos acordos de bitributação, a prática internacional vem apresentando diversos mecanismos de solução de controvérsias, de caráter vinculante, que também alcançam controvérsias relativas à tributação, tais como (i) a arbitragem presente nos acordos de promoção e proteção recíproca de investimentos (*bilateral investment treaties*⁸¹³), notadamente nos casos em que a tributação constitua confisco, (ii) o órgão de solução de disputas da OMC, que também prevê o recurso à arbitragem como forma alternativa ao tribunal criado pelo organismo, bem como (iii) as arbitragens previstas no âmbito dos blocos regionais de comércio, tais como, no caso brasileiro, o MERCOSUL.

No tocante à primeira hipótese, não raras vezes os Estados, signatários de acordos bilaterais de proteção de investimentos, são instados a participar de arbitragem internacional

⁸¹² PARK, William W. Arbitrability and Tax. In: MISTELIS, L.; BREKOULAKIS, S. **Arbitrability: International & Comparative Perspectives**. Netherlands: Kluwer Law International, 2009. p. 180.

⁸¹³ A respeito dos acordos bilaterais para proteção de investimentos, *vide*: TREBILCOCK, Michael; HOUSE, Robert. *Regulation of international trade*. 2nd ed. London: New York: Routledge, 1999.

envolvendo questões tributárias⁸¹⁴, seja em virtude de infringência ao princípio da não discriminação de investimentos, tratando de forma mais onerosa investidores estrangeiros, seja valendo-se da tributação como forma expropriatória do capital estrangeiro, sem compensação financeira⁸¹⁵.

Nesses casos, os acordos de investimentos preveem a possibilidade de acesso a mecanismo de arbitragem internacional *ad hoc*, em que os países são chamados a litigar com os investidores perante um painel arbitral, cuja decisão será vinculante. A referida prática, muito embora comum no cenário internacional, não merece maior atenção no Brasil, que não ratificou quaisquer dos tratados de investimento negociados ao final do século XX, ainda sob o falso argumento⁸¹⁶, tal como já demonstrado neste trabalho, da perda de soberania, inafastabilidade do acesso ao Poder Judiciário⁸¹⁷..

Diferentemente dos acordos bilaterais de proteção e promoção de investimentos, verifica-se que o Brasil é signatário de outros tratados que preveem a eleição de mecanismos de solução de controvérsias na seara internacional, cuja força é vinculante, e que não raro abordam temas atinentes à tributação.

Com efeito, o primeiro deles, que vale mencionar, pela sua importância, é o mecanismo de solução de controvérsias (Entendimento sobre a Solução de Controvérsias – “ESC”⁸¹⁸) previsto no âmbito da OMC, incorporado ao ordenamento jurídico pátrio pelo Decreto n. 1.355/94, por meio do qual disputas existentes entre Estados soberanos seriam solucionadas

⁸¹⁴ Conforme salienta Park, no entanto, nem sempre é evidente a relação entre a tributação e a infringência a dispositivos de acordos de investimento. Nesse sentido, ele cita antigo precedente envolvendo comerciante alemão e o Estado da Polônia para demonstrar que, no início do século XX não se admitia que a tributação pudesse levar à violação de acordos de investimentos (*The Silesian Claims*). Posteriormente, no entanto, a questão tributária foi levantada em outros casos, como aquele envolvendo o Estado do Equador e empresa norte-americana (*Occidental Exploration and Production Company v. Ecuador*), no qual a tributação foi entendida como discriminatória, o que levaria a uma violação direta ao Acordo Estados Unidos-Ecuador para proteção de investimentos. (PARK, 2009, p. 187-194).

⁸¹⁵ PARK, 2009, p. 183.

⁸¹⁶ Uma análise completa a respeito do descabimento dos argumentos apresentados pelo Brasil pode ser encontrado no seguinte excerto doutrinário: KALICKI, Jean; MEDEIROS, Suzana. Investment arbitration in Brazil: revisiting Brazil's traditional reluctance towards ICSID, BITs, and investor-state arbitration. **Revista de Arbitragem e Mediação**, São Paulo, ano 4, n. 14, jul./set. 2007.

⁸¹⁷ A respeito do posicionamento adotado pelo Congresso Nacional brasileiro, confira-se: AZEVEDO, Débora Bithiah de. **Os acordos para a promoção e proteção recíproca de investimentos assinados pelo Brasil**. Brasília, 2001. Disponível em:

<http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/2542/acordos_promocao_azevedo.pdf>. Acesso em: 08 jul. 2013.

⁸¹⁸ Tradução livre do termo *Dispute Settlement Understanding*.

por grupos especiais, posteriormente revistas por órgão de apelação permanente, e até mesmo por meio de arbitragem⁸¹⁹ (Art. 25 do *ESC*) de forma vinculante e obrigatória⁸²⁰.

Ora, como se sabe, há relação entre os princípios norteadores do livre comércio internacional, preconizado pela OMC, e as regras tributárias, inclusive em relação ao próprio escopo dos acordos de bitributação⁸²¹, consoante já se teve a ocasião de demonstrar em ocasião própria⁸²².

De fato, surgem como princípio fundamental do GATT/OMC (*General Agreement on Tariffs and Trade*) a não discriminação, subdividida na cláusula da nação mais favorecida e o tratamento nacional, previstos, respectivamente, nos Artigos I⁸²³ e III do GATT⁸²⁴. Aludidos princípios, nesse sentido, vinculam-se diretamente as questões tributárias, eis que poderiam restar violados nas hipóteses (i) de imposição de menor alíquota de imposto de importação em relação a um dos países signatários em detrimento dos demais, ferindo o primeiro preceito, ou mesmo (ii) nos casos em que há tratamento discriminatório dos produtos importados em relação aos nacionais pela majoração de outros tributos indiretos (v.g. PIS/COFINS, IPI e ICMS, precipuamente), em práticas eminentemente protecionistas.

Não há dúvidas, portanto, de que diversos casos envolvendo a aplicação do GATT/OMC, ratificados pelo Brasil e devidamente incorporados ao ordenamento jurídico pátrio, se

⁸¹⁹ A utilização da arbitragem, em vez do mecanismo clássico de resolução de controvérsias adotado pela OMC, no entanto, foi apenas vislumbrada em um único caso, consoante salienta a doutrina, mais especificamente no Caso WT/DS160 – *United States – Section 110(5) of the US Copyright Act*, envolvendo Estados Unidos e Canadá. Vide: CRETELLA NETO, 2004, p.30.

⁸²⁰ O chamado *adensamento de juridicidade*, na expressão cunhada por Celso Lafer, das decisões proferidas pelo órgão de solução de controvérsias da OMC foi proclamado pela doutrina como uma das grandes virtudes do Acordo de Marraqueche, firmado após a Rodada do Uruguai. Vide: LAFER, 1998, p. 747.

⁸²¹ Como se sabe, o princípio da não discriminação adotado pelos acordos de bitributação (Art. 24 da CMOCDE) não abrange, necessariamente, apenas os tributos diretos, também servindo ao propósito de regular questões que afetam a tributação indireta, tal como dispõe o Art. 24(6) da CMOCDE. Além disso, alguns acordos de bitributação englobam o princípio da nação mais favorecida em relação à tributação de alguns itens de rendimentos, atraindo o tratamento mais favorável negociado em outros acordos de bitributação também para os países que tenham negociado a inclusão da referida cláusula nos seus acordos.

⁸²² MONTEIRO, 2011, p. 458-460.

⁸²³ “Artigo I. Tratamento Geral da Nação Mais Favorecida. 1) Todas as vantagens, favores, privilégios ou imunidades concedidos por uma parte contratante a um produto originário ou com destino a qualquer outro país serão, imediatamente e incondicionalmente, estendidos a qualquer produto similar originário ou com destinação ao território de quaisquer outras partes contratantes. Esta disposição concerne aos direitos alfandegários e às tributações de qualquer natureza incidente na importação e na exportação.”

⁸²⁴ “Artigo III. Tratamento Nacional em Matéria de Tributações e de Regulamentação Interna. 1) As partes contratantes reconhecem que as taxas e outras tributações, bem como as leis, regulamentos e prescrições que afetem a venda, a colocação à venda, a compra, o transporte, a distribuição ou a utilização de produtos no mercado interno e as regulamentações quantitativas preservem a mistura, a transformação ou a utilização em quantidades e proporções de certos produtos não deverão ser aplicadas aos produtos importados ou nacionais de modo a proteger a produção nacional.”

relacionam a aspectos eminentemente tributários, notadamente no que tange à tributação indireta atinente ao consumo e circulação de mercadorias, não havendo, nesse esteio, qualquer questionamento acerca da arbitrabilidade ou possibilidade de submissão de tais disputas ao mecanismo de solução de controvérsias preconizado pela OMC, cuja decisão seja obrigatória.

Além dos casos atinentes à aplicação dos princípios relativos ao livre comércio quanto à tributação indireta, há que se frisar que, em algumas hipóteses, as regras da OMC também afetam as regras de tributação direta.⁸²⁵

Nesse sentido, também quando a tributação direta for veículo para discriminação de produtos nacionais em detrimento de estrangeiros, como seria o caso da concessão de formas de redução da base de cálculo aos produtores nacionais não extensíveis aos estrangeiros, verificar-se-ia a violação da livre-concorrência, de modo a permitir que questionamentos relativos à tributação direta sejam alvo de análise pelo mecanismo de solução de disputas da OMC.

Este é o caso, por exemplo, do paradigmático Caso *Foreign Sales Corporation*⁸²⁶, no qual se entendeu que o tratamento fiscal privilegiado conferido pelos Estados Unidos, especificamente em relação aos rendimentos oriundos de exportação, por meio de subsidiárias *offshore* constituídas para este fim, consistiria em subsídio vedado pela OMC.

Por todos esses motivos, portanto, parece não restar dúvidas a respeito da viabilidade de submissão de disputas envolvendo questões tributárias, tanto em relação aos chamados *impostos diretos* como *indiretos*⁸²⁷, de tal modo que não se poderia questionar a *arbitrabilidade objetiva* de temas atinentes à tributação apenas em relação aos acordos de bitributação, mesmo porque, consoante se verificou, há inúmeros pontos de intersecção entre

⁸²⁵ Cf. AULT, Hugh J. Improving the resolution of International Tax Disputes. *Florida Tax Review*, Florida, v. 7, p. 143-144, 2005. Em relação ao tema, *vide*: BARRAL, Welber; MICHELS, Gilson Wessler. Sistema tributário e normas da OMC: lições do Caso *Foreign Sales Corporation*. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Comércio Internacional e Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

⁸²⁶ A análise do caso pode ser encontrada no sítio eletrônico da OMC, mais especificamente no seguinte endereço: Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/108abrw_e.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2013.

⁸²⁷ Não se desconhece a discussão a respeito da legalidade da separação dos tributos em diretos e indiretos, o que não constitui escopo da presente análise. Optou-se por utilizar a referida nomenclatura por representar conhecida classificação doutrinária, suficiente para exprimir as ideias necessárias à exposição que se quis fazer neste tópico. A respeito da discussão, *vide*: CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre a classificação dos tributos em diretos e indiretos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 112, p. 7-20, dez. 2012.

o acordo do GATT/OMC e as convenções para evitar a dupla tributação dos rendimentos. Tal contradição, como se viu, não se pode admitir, na medida em que não se sustenta à luz do ordenamento jurídico pátrio, e também não é admissível diante da noção de soberania atualmente vigente.

Semelhantemente, também no MERCOSUL, instituído pelo Tratado de Assunção, incorporado no País por meio do Decreto n. 350/91, a tributação se mostra tema de grande importância e fruto de controvérsias entre os países, tanto quanto a garantia do objetivo de estabelecer uma zona de livre comércio, com a eliminação de tarifas e barreiras não tarifárias que possam implicar em restrições ao comércio entre os Estados Membros (Art. 1º do Tratado de Assunção), como no que se relaciona à temática do princípio da *não discriminação*⁸²⁸, à semelhança do que ocorre no GATT/OMC.

Com efeito, conforme se extrai da lição de Soares Melo⁸²⁹, o mecanismo de solução de controvérsias adotado pelo MERCOSUL prevê três etapas, a saber: (i) negociações diretas para a solução dos litígios, tal como sói ocorrer com o procedimento amigável nos acordos de bitributação, (ii) mediação, no caso de insucesso das tratativas, e, por fim, (iii) a arbitragem *ad hoc* com força vinculante entre as partes⁸³⁰, cujo procedimento deverá ser previsto caso a caso e cuja sentença arbitral é de obrigatório cumprimento pelas partes, sob pena da adoção de medidas compensatórias provisórias por um dos Estados, tal como ocorre no mecanismo de solução de controvérsias da OMC.

A arbitragem *ad hoc* mandatária, como se percebe, é instrumento largamente utilizado na solução de controvérsias entre Estados Membros, nas quais, muitas das vezes, temas eminentemente tributários são tratados culminando na elaboração de sentenças arbitrais, cuja adoção é obrigatória por parte de todos os membros, inclusive o Brasil.

⁸²⁸ A respeito da experiência brasileira e do MERCOSUL no tema, confira-se: BRITO FILHO, Washington Juarez de. **O princípio de não discriminação tributária no comércio internacional de bens**. 2011. 620 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. p. 495 et seq.

⁸²⁹ MELO, Suzana Soares. O Mercosul e seus mecanismos de solução de controvérsias. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes; UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. **Tributação, comércio e solução de controvérsias internacionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 415-417.

⁸³⁰ O Protocolo de Olivos, como se sabe, criou o chamado Tribunal Permanente de Revisão, que muito embora denominado *permanente*, apenas se reúne ante uma convocatória concreta para garantir a correta interpretação, aplicação e cumprimento dos instrumentos previstos para a integração preconizada pelo MERCOSUL. A respeito, *vide*: PIMENTEL, 2007, p. 31-70.

Há que se ressaltar, em relação ao exposto, que controvérsias tributárias envolvendo o Brasil já foram encaminhadas à arbitragem, tal como estabelecido pelas regras do MERCOSUL, podendo-se citar, a este respeito, o conhecido *Caso de Subsídios à Produção e Exportação de Carne de Porco*⁸³¹, que envolveria a concessão de benefícios pelo governo brasileiro para o setor, inclusive de natureza fiscal como a concessão de crédito presumido de IPI (envolvendo 5,37% do custo dos insumos da cadeia produtiva – equivalente a um suposto ressarcimento do PIS e COFINS incidentes na cadeia), envolvendo o Brasil e a Argentina.

Em vista do exposto, parece indubitável a arbitrabilidade das controvérsias envolvendo temas tributários no âmbito internacional, na medida em que, como se verificou, os tratados relativos ao GATT/OMC e os próprios mecanismos de solução de disputas no MERCOSUL, ambos incorporados ao ordenamento jurídico pátrio, já preveem a possibilidade de submissão de questões atinentes à tributação a mecanismos de solução de disputas, cuja decisão seja obrigatória e vinculante entre as partes, ressaltando-se, nesse sentido, inclusive a existência de precedentes relativos à República Federativa do Brasil.

Por todos os motivos expostos, entende-se, assim como Park⁸³², que a questão da arbitrabilidade de questões tributárias se assemelharia a um conto envolvendo um fazendeiro idoso e um pastor evangélico, em que este último, encontrando o primeiro nas imediações da igreja em um sábado à tarde, o interpela, indagando-lhe se acreditaria em batismo infantil. O fazendeiro, cético, não desejando se estender em discussões teológicas responde, prontamente, ao clérigo: “Se acredito em batismo infantil? Reverendo, eu já vi acontecendo!”

Em outras palavras, a arbitrabilidade objetiva de litígios tributários, muito embora ainda questionada doutrinariamente por alguns, não parece enfrentar qualquer empecilho de natureza constitucional, na medida em que, como visto, o Brasil já celebrou outros tratados e acordos internacionais em que a arbitragem é eleita para a solução de disputas, atinentes, inclusive, a matérias eminentemente tributárias, como sói ocorrer no âmbito da OMC⁸³³ e do MERCOSUL.

⁸³¹ Esta sentença arbitral e outras envolvendo a República Federativa do Brasil pode ser encontrada no sítio eletrônico do MERCOSUL, mais especificamente no seguinte endereço: Disponível em: <<http://www.mercosur.int/show?contentid=440&channel=secretaria>>. Acesso em: 08 jul.2013.

⁸³² PARK, 2009, p. 179.

⁸³³ Lembre-se, a este respeito, que a OMC, além do clássico mecanismo de solução de disputas, também prevê a própria arbitragem das controvérsias, tal como se extrai do Att. 25 do *ESC*.

7 RECONHECIMENTO E EXECUÇÃO DAS SENTENÇAS ARBITRAIS PROFERIDAS NO ÂMBITO DOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO

7.1 Introdução

Na esteira do exposto nos capítulos anteriores, a inserção de cláusula arbitral nos acordos de bitributação, como mecanismo suplementar ao procedimento amigável, é prática cada vez mais frequente no âmbito internacional. Nesse sentido, como também verificou-se, não haveria qualquer óbice à previsão de um dispositivo semelhante àquele preconizado pelo Art. 25(5) da CMOCD. Muito ao contrário. A inclusão da arbitragem mandatória, como um autêntico mecanismo jurisdicional, serviria justamente ao propósito de permitir um grande aperfeiçoamento nos mecanismos de solução de disputas previstos nos acordos brasileiros, atualmente pouco ou nada utilizados.

Ressaltando a natureza jurisdicional da arbitragem, que se propõe neste trabalho, cuida o presente capítulo do reconhecimento e da execução da sentença arbitral proferida pelo órgão julgador, na forma do Art. 25(5) dos modelos de convenção estudados, seja a partir (i) de procedimento *ex officio* pelos Estados, efetivando diretamente e *sponte propria* a sentença arbitral, seja, ainda, (ii) por iniciativa do contribuinte interessado, em conformidade com os acordos e com tratados internacionais que regem a matéria, notadamente a Convenção de Nova Iorque.

No presente capítulo, portanto, pretende-se analisar, à luz da Convenção de Nova Iorque, definitivamente incorporada ao ordenamento jurídico por meio do Decreto 4.311/02, a possibilidade de reconhecimento e execução de sentenças arbitrais proferidas no seio de disputas no âmbito dos acordos de bitributação, especialmente no tocante à iniciativa do próprio contribuinte, juridicamente interessado no resultado da arbitragem e legitimado a executar o laudo proferido.

É o que se passa a analisar.

7.2 Reconhecimento e execução das sentenças arbitrais proferidas no âmbito dos acordos de bitributação

Explicitado, no tópico anterior, o caráter vinculante da sentença arbitral proferida no tocante à controvérsia surgida no âmbito da interpretação e aplicação de acordos internacionais para evitar a dupla tributação, cumpre perquirir, neste ponto, a efetiva eficácia, no plano interno de cada um dos Estados Contratantes, do *decisum* proferido em meio ao processo arbitral previsto.

De fato, verificando-se, no plano internacional, a corriqueira dificuldade de aplicação da chamada *jurisdiction to enforce* (jurisdição executória) em face dos Estados Soberanos, procurar-se-á delimitar, no presente tópico, as balizas existentes para a aplicação das sentenças arbitrais, tanto as reconhecidas *ex officio* pelas autoridades administrativas, ou, ainda, quando um ou ambos os Estados Contratantes deixam de implementar o *decisum*, mantendo a situação de fato que gerou a ocorrência de tributação, em desconformidade com o acordo de bitributação, notadamente nos casos em que o contribuinte suporta uma cobrança dúplice da exação por ambos os Estados.

Nesse esteio, pois, iniciar-se-á a abordagem pelo tratamento da hipótese em que os Estados, *ex officio*, optem por reconhecer os termos da sentença arbitral, retirando do mundo jurídico a situação que tenha ensejado uma tributação em desconformidade com os termos do acordo de bitributação, e, em seguida, percorrer caminho mais sinuoso, relativo à possibilidade e à forma de reconhecimento e execução de sentenças arbitrais por meio de requerimento do próprio contribuinte interessado.

Visando a realizar referida análise, relativa à atuação direta do contribuinte no sentido de determinar a aplicação *in concreto* e perante os Estados Contratantes da sentença arbitral, verificar-se-á a possibilidade de reconhecimento do *decisum* à luz, especialmente, das convenções-modelo de acordos para evitar a dupla tributação, notadamente a aprovada pela ONU e pela OCDE, e de acordo com o disposto pela Convenção Europeia de Arbitragem.

Em relação a esse aspecto, ressalta-se o entendimento, já devidamente pontuado por ocasião da elaboração do capítulo 5, no sentido de que o resultado da arbitragem tributária nos

acordos de bitributação firmados pelo País não possuiria natureza idêntica ao do próprio MAP, mecanismo mais assemelhado às negociações diretas referidas como meios diplomáticos de solução de desavenças, mas, de outra sorte, seria um autêntico mecanismo de *natureza jurisdicional*, tal como preconizado por Park e Tillinghast⁸³⁴ e Bertolini⁸³⁵ cuja eficácia seja vinculante.

7.2.1 Reconhecimento *ex officio* pela Administração Pública

Analisando-se os termos em que redigidos os modelos de convenção, verifica-se que a arbitragem, compondo o chamado *two-step approach*, tem força vinculante no sentido de obrigar os Estados a adotarem, por meio de procedimento amigável, as determinações contidas na sentença arbitral⁸³⁶. Diante da natureza vinculante da sentença arbitral existente no âmbito dos acordos internacionais para evitar a dupla tributação, cumpre perquirir se, no âmbito interno, estariam as respectivas administrações públicas sujeitas ao cumprimento dos termos da decisão, e, igualmente, se referido acordo é oponível ao Poder Judiciário.

Pois bem. No tocante ao primeiro aspecto salientado - reconhecimento e execução *ex officio* da sentença arbitral pelos Estados Contratantes - entende-se que haveria, ao menos, dois caminhos distintos a percorrer.

Em primeiro lugar, poder-se-ia vislumbrar a hipótese preconizada pelos próprios modelos de convenção (ONU e OCDE), notadamente no quanto esclarecido no chamado nos respectivos modelos anexos, referentes à forma de execução da cláusula arbitral (*Sample Mutual Agreement on Arbitration – CMOCDE* e *Mutual Agreement on the Implementation of paragraph 5 of Article 25 – CMONU*).

⁸³⁴ PARK; TILLINGHAST, 2004, p. 47.

⁸³⁵ BERTOLINI, 2010, p. 33-35.

⁸³⁶ A esse respeito, cumpre trazer à baila o disposto pelos Comentários da OCDE à sua Convenção-Modelo, *in verbis*: “41. Once the arbitration process has provided a binding solution to the issues that the competent authorities have been unable to resolve, the competent authorities will proceed to conclude a mutual agreement that reflects that decision and that will be presented to the persons directly affected by the case.” (OECD, 2010a, p. 395).

É dizer, 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 (prazo comum em ambos os modelos), reproduzindo o resultado do processo arbitral na forma de procedimento amigável, devidamente internalizado pelos Estados em suas jurisdições.

Deve-se salientar que o referido mecanismo se amolda, provavelmente com maior propriedade, ao quanto preconizado pela CMONU e também pela Convenção Europeia de Arbitragem, que preveem o decurso do lapso temporal de 6 (seis) meses para o reconhecimento da eficácia vinculante do laudo, que poderá ser modificado pelos Estados no citado período, e desde que se chegue a um consenso quanto à adoção de outra solução capaz de eliminar a tributação em desconformidade com o acordo de bitributação.

A eficácia do procedimento amigável, e, portanto, a possibilidade de reconhecimento *ex officio* do resultado da arbitragem pelas autoridades competentes, contudo, estaria subordinada à aceitação expressa dos seus termos pelo contribuinte, que deverá renunciar ao direito de se socorrer de remédios internos (administrativos e judiciais) tal como já salientado alhures⁸³⁷.

No mais, em relação à eficácia, em si, do procedimento amigável que incorporar os termos do *decisum*, eventualmente retificando ou anulando o lançamento tributário feito, reporta-se ao que se destacou previamente, por ocasião do item 2.4.3, inserido no capítulo 2 deste trabalho, reiterando a vinculação da Administração Pública aos termos do MAP, independentemente de qualquer alteração nos termos do CTN, na medida em que, para nós, seria possível a alteração de eventual lançamento tributário nos termos do art. 145, III, do CTN, combinado com o disposto pelo art. 149, incisos I e VIII, do mesmo diploma legal⁸³⁸.

Independentemente da possibilidade de se seguir esse caminho, idealizado, aliás, pelos dois modelos de convenção existentes, elaborados pela ONU e OCDE, quer parecer que ele traria

⁸³⁷ Note-se que, nessa hipótese, se faz menção também à renúncia de eventual discussão administrativa, na medida em que a execução da sentença arbitral será feita por veículo interno e infralegal à disposição do Poder Executivo e não por mecanismo jurisdicional. Dessa maneira, a determinação da renúncia de qualquer discussão administrativa ou judicial reduziria os riscos de haver eventuais decisões colidentes no caso concreto.

⁸³⁸ Para evitar maiores discussões, no entanto, teve-se a ocasião de salientar que seria adequada a alteração do disposto pelo art. 145 do CTN, incluindo como forma de revisão ou modificação do lançamento tributário a parte dispositiva dos procedimentos amigáveis.

o provável inconveniente de permitir que, ao final, as partes não cheguem a qualquer consenso em relação ao reconhecimento da sentença arbitral, gerando nova situação de tributação em desconformidade com a convenção, ou, pior, que os Estados, de posse do procedimento amigável negociado na seara internacional, cuja eficácia seja garantida após a renúncia aos remédios internos pelo contribuinte, não venham a honrar o acordo mútuo celebrado.

Em ambas as hipóteses, sugerem os modelos da ONU e da OCDE que haveria nova situação de tributação em desconformidade com o texto dos acordos de bitributação, ensejando novo direito de acesso aos mecanismos de solução de controvérsias previstos nos tratados, a partir de nova *via crucis* com a requisição da instauração de novel procedimento amigável.

No primeiro caso, muito embora não tenha o contribuinte renunciado aos remédios internos antes da elaboração do procedimento amigável entre os Estados, certamente os terá *suspense* durante o período em que perdurar a arbitragem, e mesmo após a comunicação do seu resultado final, na espera da conclusão das negociações entre os Estados. Nesse caso, na eventual hipótese de ocorrer nova violação aos termos do tratado, com a recusa em reconhecer e executar os termos do *decisum*, o contribuinte terá sofrido grande prejuízo, seja com os gastos no acompanhamento dos processos internos (suspensos) e da própria arbitragem em que tenha eventualmente participado de forma ativa (o que é inclusive recomendado), seja também pela mora em reaver os valores eventualmente tributados por um dos Estados de forma indevida.

Na segunda hipótese, por sua vez, também terá sofrido o contribuinte com os custos citados anteriormente, sofrendo, ainda, com o forte revés decorrente da injustificada renúncia aos remédios internos, sem a conseqüente execução da sentença arbitral, internalizada por meio do procedimento amigável.

A mora decorrente da análise de suas demandas, aliás, consistiria em ofensa à própria Carta Magna, que atualmente prevê a garantia à duração razoável do processo, abrangendo não apenas aqueles que tramitam perante o Poder Judiciário, mas também os processos administrativos e, neste caso, a arbitragem e o procedimento amigável previstos nos tratados para evitar a dupla tributação.

Por todos esses motivos, portanto, muito embora possível a acolhida do caminho apresentado em ambos os modelos de convenção (ONU e OCDE), parece que o ideal seria possibilitar aos Estados que reconheçam diretamente os termos da sentença arbitral internamente, sem a necessidade de novo procedimento amigável entre as respectivas autoridades competentes.

De fato, nada obstaría que as convenções ratificadas pelo Brasil previssessem, 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 termos do *decisum*, após devidamente comunicadas da renúncia do contribuinte aos remédios internos⁸³⁹.

Na realidade, muito embora a ressalva feita pelos modelos de convenção da OCDE e da ONU, no sentido de indicar a execução da sentença por meio de nova rodada de negociações entre os Estados possa dar (mera) aparência de respeito à soberania estatal, fato é que a necessidade de elaboração de documento conjunto pelas partes para acatar a sentença já proferida poderia acarretar a desnecessária perda de recursos, tornando o processo mais moroso e, inclusive, com maior sujeição a eventuais arbitrariedades e ingerências por parte do Estado sucumbente (chamadas *dilatory tactics*).

Portanto, a eventual inclusão da cláusula arbitral na política de negociação de acordos de bitributação brasileira deveria contemplar esta hipótese, ainda que, ao final, ambas já possam ser consideradas como um avanço no aprimoramento dos mecanismos de resolução de controvérsias previstos nas convenções brasileiras.

Ressalte-se, por fim, que a opção pelo segundo modelo, acolhendo a força de *res judicata* à sentença arbitral, demandaria uma pequena alteração no texto do Art. 25(5) da CMOCDE, destacando-se que a aceitação e conseqüente renúncia por parte do contribuinte deveria ser

⁸³⁹ Devem-se excetuar, nesse sentido, as hipóteses em que se preveja a renúncia *ab initio* dos remédios internos pelo contribuinte, o que dependerá, sempre, da adequação do processo arbitral às garantias processuais mínimas ao contribuinte.

feita quando comunicado, pelo Tribunal Arbitral, a íntegra da decisão, momento a partir do qual se estabeleceria um prazo para sua resposta, com a expressa aceitação dos seus termos e renúncia aos remédios internos eventualmente manejados.

É válido mencionar, nessa diretriz, que o modelo de negociação norte-americano segue, mais ou menos, o método proposto, impondo ao contribuinte um prazo de 30 (trinta) dias para aceitar os termos do *decisum*, sob pena de sua ineficácia. Note-se, não se exige a aceitação do procedimento amigável que houver por bem incorporar a parte dispositiva da arbitragem, mas, de outra sorte, a própria sentença arbitral, mandatária e vinculante, que, para este País, no entanto, teria eficácia equivalente ao próprio procedimento amigável⁸⁴⁰.

À guisa do exposto, entende-se que o texto do Art. 25(5) da CMOCDE mereceria alguns ajustes, especialmente em sua parte final, para contemplar a seguinte redação, ora ajustada no original em inglês:

***Unless** a person directly affected by the case **does not accept the award**, the decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. [...]*⁸⁴¹

Com fundamento no exposto, não há de restar dúvidas a respeito da possibilidade do cumprimento voluntário da decisão arbitral pelos Estados Soberanos, promovendo o regular ajustamento das respectivas bases de cálculo, bem com determinando a restituição dos valores indevidamente tributados, mesmo porque o referido cumprimento se alinharia com o próprio princípio da eficiência preconizado pela Constituição, permitindo a execução imediata do *decisum* sem que fosse preciso movimentar o Judiciário e evitando-se, assim, os custos desnecessários daí decorrentes e garantindo-se uma adequada alocação de recursos.

Tal como salientado no capítulo 2, o ideal seria que fosse contemplada, no próprio art. 145 do CTN, a possibilidade de alteração do lançamento tributário, por meio do reconhecimento da eficácia de decisões ou acordos alcançados por mecanismos de solução de controvérsias

⁸⁴⁰ Confira-se a redação do dispositivo, tal como retirado do acordo com a Bélgica: “Art. 24. [...] e) *unless any concerned person does not accept the determination of an arbitration board, the determination shall constitute a resolution by mutual agreement under this Article and shall be binding on both Contracting States with respect to that case [...]*.”

⁸⁴¹ Em vernáculo (tradução livre): “A menos que o contribuinte interessado rejeite os termos da sentença arbitral, a decisão será vinculante em ambos os Estados Contratantes, que deverão executá-la independentemente dos prazos internos previstos nos países.”

previstos nos acordos de bitributação, muito embora tal ajuste não seja absolutamente necessário, como já asseverado⁸⁴².

A questão fica mais difícil, no entanto, ao movermos à análise das possibilidades de se forçar o cumprimento da sentença arbitral nas hipóteses em que o Estado perdedor se recusar a tanto, tópico este que pretende-se explorar no item seguinte.

7.2.2 Utilização da sentença arbitral pelo contribuinte em face da Administração Pública

Em que pese ao fato de muito haver se debatido a respeito das vantagens e desvantagens relativas à inclusão de uma cláusula compromissória, de natureza vinculante, nos acordos para evitar a dupla tributação, poucos são os estudos que, de fato, se aprofundaram a respeito da possibilidade de se implementar a sentença arbitral nas hipóteses em que houver descumprimento pelo Estado sucumbente.

A doutrina, ao que parece da leitura dos textos acadêmicos disponíveis⁸⁴³, se mostra reticente quanto ao tema, eis que, por se tratar de arbitragem entabulada entre dois entes soberanos, na qualidade de partícipes do famigerado Direito das Gentes, seria impossível ou inviável a imposição, ao Estado perdedor, de uma obrigatoriedade de cumprimento em virtude de um procedimento tal vir a configurar desrespeito à sua soberania.

Em sentido oposto, optou-se por divergir dessa parcela da doutrina, nacional e internacional, eis que poderia o contribuinte, na qualidade de parte juridicamente interessada no resultado da arbitragem, requerer o reconhecimento da sentença arbitral no âmbito territorial do Estado sucumbente, e, por conseguinte, impor o seu cumprimento com eficácia própria de *res judicata*.

⁸⁴² Indica-se esse caminho, na medida em que, muito embora com força de *res judicata*, o seu necessário reconhecimento a partir da aplicação de regras para este fim, tais como aquelas preconizadas pela Convenção de Nova Iorque.

⁸⁴³ Nesse sentido, cumpre trazer à baila o entendimento de Sérgio André Rocha, *in verbis*: “Embora a decisão no processo arbitral seja obrigatória para as partes, a mesma carece de força executória, o que, nas palavras de Francisco Rezek, ‘quer dizer que seu fiel cumprimento queda na dependência da boa-fé e da honradez das partes, destacadamente do Estado que sucumbe por força da decisão do árbitro.’” (ROCHA, 2008a, p. 122). A este respeito, *vide*, também: SANTIAGO, 2006, p. 265; ZÜGER, 2001a, p. 13.

O referido posicionamento funda-se, na esteira da lição de William W. Park⁸⁴⁴, no entendimento de que a arbitragem em matéria tributária, ao contrário das demais envolvendo Estados Soberanos, possui natureza *sui generis*, eis que comporta, em vez de uma única relação jurídica, entre ambos os Estados, três liames jurídicos distintos, porém interligados, a saber: (i) entre o contribuinte e o Estado da Fonte (de produção ou de pagamento dos rendimentos), (ii) entre ambos os Estados Soberanos, e, por fim, (iii) entre o contribuinte e seu Estado de Residência.

De fato, como aponta o citado jurista, mesmo antes da inclusão de um parágrafo prevendo cláusula compromissória na Convenção-Modelo elaborada pela OCDE, a necessidade de renúncia, por parte do contribuinte, dos remédios processuais disponíveis para acatar o resultado da arbitragem exige, de igual sorte, a possibilidade de oposição do resultado da arbitragem ao Estado sucumbente, sob pena de vulneração das garantias constitucionais e, bem assim, da própria boa-fé objetiva, exigida pela CVDT.

A esse respeito, conforme salienta Park, em tradução livre de seu excerto doutrinário, “*falar-se em arbitragem mandatória exige algum processo de reconhecimento que assegure que o compromisso de renunciar recursos aos tribunais nacionais é mais do que um simples pedaço de papel.*”⁸⁴⁵

Entendimento similar, igualmente, se extrai da lição de Monique Van Herksen e David Fraser, em artigo redigido já posteriormente à edição das alterações na CMOCDE de 2008, nas quais se incorporou o Art. 25(5) referente à arbitragem mandatória, que sustentam a possibilidade de exigência, por parte do contribuinte, do específico cumprimento dos termos da sentença arbitral em juízo, após a aceitação expressa deste último dos seus termos⁸⁴⁶.

Nesse diapasão, se os Estados Soberanos optarem, de comum acordo, por incluir uma cláusula compromissória em seus tratados para evitar a dupla tributação visando à solução definitiva de eventuais controvérsias, não há como se admitir possam estes se recusar a dar cumprimento às sentenças proferidas, eis que mandatórias.

⁸⁴⁴ PARK, William W. Income tax treaty arbitration. **Tax Management International Journal**, n. 31, p. 232-236, may 2002b.

⁸⁴⁵ Ibid., p. 236.

⁸⁴⁶ VAN HERKSEN; FRASER, 2009, p. 154.

Nenhum sentido haveria, portanto, incluir a cláusula compromissória se, de fato, na prática, pudessem ambos os Estados, ao seu bel prazer e em detrimento dos contribuintes, afetados pela dupla tributação, optar pelo cumprimento, ou não, do *decisum*. Em outras palavras, qual seria a vantagem decorrente da celebração de cláusula compromissória se, ao final, o resultado fosse absolutamente idêntico àquele existente ao início da controvérsia, isto é, a desavença entre as partes?

Por essas razões, seja em virtude da necessária observância ao princípio da boa-fé e ao *pacta sunt servanda*, diretrizes expressamente consagradas na CVDT, ratificada pelo País, seja, ainda, em virtude da necessária preservação dos direitos e garantias individuais do contribuinte, afetado na hipótese de descumprimento da sentença arbitral, corrobora-se o entendimento de que o *decisum* é exequível, cabendo a este último a prerrogativa de, sujeitando-se expressamente aos seus termos e renunciando ao direito de recorrer internamente, reconhecer-lhe força de *res judicata* internamente⁸⁴⁷ e impor o seu cumprimento pelo Estado sucumbente.

Nessa linha, pois, partindo-se da premissa eleita, isto é, de que são as sentenças arbitrais proferidas nesse âmbito suscetíveis de execução no Estado sucumbente, cumpre examinar a questão à luz do direito pátrio, verificando quais seriam os procedimentos necessários para o seu cumprimento e, bem assim, quais os possíveis motivos para a anulação de seus termos.

7.3 Análise das formas de reconhecimento e execução da sentença arbitral de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro

Antes de ingressar na temática referente à execução, propriamente dita, cumpre explicitar que a legislação pátria, na esteira do que ocorre internacionalmente, estabelece duas hipóteses distintas de sentenças arbitrais, a saber, (i) aquelas consideradas estrangeiras, sujeitas, portanto, a reconhecimento no Brasil, e (ii) as demais caracterizadas como nacionais.

⁸⁴⁷ Ressalte-se que a sentença arbitral já possui força de *res judicata* no cenário internacional. No entanto, tratando-se de sentença estrangeira, necessita de reconhecimento interno para adquirir tal natureza também perante o ordenamento jurídico pátrio.

No tocante à primeira espécie apontada, tanto a legislação interna brasileira, consubstanciada na Lei n. 9.307/96, mais precisamente em seu art. 34, parágrafo único⁸⁴⁸, como, igualmente, a Convenção de Nova Iorque (1958)⁸⁴⁹, ratificada pelo País em 2002 (Decreto 4.311/03), consideram como “*sentenças arbitrais estrangeiras*” aquelas que, produzidas fora do território nacional, aqui busquem a sua execução, ou mesmo aquelas consideradas estrangeiras pela legislação doméstica do país, sendo as demais, produzidas em território nacional, consideradas brasileiras e dotadas de eficácia de título executivo judicial⁸⁵⁰.

De acordo com a lição de Nádia de Araújo, pois, ambos os diplomas normativos adotam “o critério geográfico⁸⁵¹ para definir a nacionalidade da sentença. No que atine às sentenças arbitrais estrangeiras, isto é, àquelas produzidas fora do território nacional, verifica-se que a República Federativa do Brasil ratificou a Convenção de Nova Iorque de 1958, que visa a equiparar o *status* do referido provimento e as decisões finais arbitrais produzidas no País. Tal Convenção, como se sabe, estabelece mecanismos rígidos para vedação de seu reconhecimento no âmbito interno.

No tocante às formas de execução, muito embora a CMOUDE silencie a respeito do local onde se conduz a arbitragem *ad hoc*, e, bem assim, a respeito da natureza específica da sentença arbitral produzida em atenção ao Art. 25(5), acredita-se, como Park⁸⁵², que o ideal seria a equiparação do *decisum* às sentenças não domésticas, sujeitando-as, portanto, ao mecanismo de reconhecimento e aquisição de *res judicata* pelo ordenamento jurídico⁸⁵³,

⁸⁴⁸ Cf. “Art. 34. [...] Parágrafo único. Considera-se sentença arbitral estrangeira a que tenha sido proferida fora do território nacional.”

⁸⁴⁹ Cf. “Artigo I. 1. A presente Convenção aplicar-se-á ao reconhecimento e à execução de sentenças arbitrais estrangeiras proferidas no território de um Estado que não o Estado em que se tencione o reconhecimento e a execução de tais sentenças, oriundas de divergências entre pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas. A Convenção aplicar-se-á igualmente a sentenças arbitrais não consideradas como sentenças domésticas no Estado onde se tencione o seu reconhecimento e a sua execução.”

⁸⁵⁰ Cf. “Art. 31. A sentença arbitral produz, entre as partes e seus sucessores, os mesmos efeitos da sentença proferida pelos órgãos do Poder Judiciário e, sendo condenatória, constitui título executivo.”

⁸⁵¹ ARAÚJO, Nádia. A Convenção de Nova Iorque sobre o Reconhecimento e a Execução de Sentenças Arbitrais Estrangeiras: análise sobre seu âmbito de aplicação. In: WALD, Arnoldo; LEMES, Selma Ferreira (Coord.). **Arbitragem comercial internacional: a Convenção de Nova Iorque e o Direito brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 76.

⁸⁵² Segundo aduz William W. Park “*the income tax treaty should make clear that regardless of where rendered, the award would be considered in both countries as ‘not domestic’ and that the contracting states would be considered ‘persons’ for purposes of the U. N. Convention.*” (PARK, 2004, p. 237).

⁸⁵³ O art. 35 da Lei n. 9.307/96, neste ponto, deve ser interpretado em consonância com o disposto pela EC 45/2004, que alterou a competência para homologar sentenças estrangeiras, passando-a ao Superior Tribunal de Justiça. Neste sentido, confira-se o texto constitucional: “Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça: I - processar e julgar, originariamente: [...] i) a homologação de sentenças estrangeiras e a concessão de *exequatur* às cartas rogatórias [...]”

atualmente processado de acordo com a Resolução n. 9/2005, do STJ. Referida provisão, decerto, auxiliaria em dirimir eventuais controvérsias que pudessem existir acerca da necessidade de seu reconhecimento, e, igualmente, dariam um maior suporte à sentença arbitral produzida em relação à qual a República Federativa do Brasil faça parte.

Não havendo referida ressalva, no entanto, acredita-se que seriam aplicáveis às sentenças arbitrais produzidas nos acordos de bitributação ambas as formas de execução, a depender do local em que tenha sido proferida a sentença arbitral. Cumpre ressaltar, nesse esteio, que muito embora haja dúvidas a respeito da aplicabilidade da Convenção de Nova Iorque às controvérsias entre dois entes estatais, como se extrai da obra de Albert Jan van den Berg⁸⁵⁴, entende-se que, de acordo com o texto aprovado pelo Brasil, não haveria que se questionar a sua aplicabilidade às hipóteses em que o *decisum* tenha sido produzido fora do território nacional.

Seguindo essa diretriz, salienta-se que, muito embora a arbitragem produzida no âmbito dos acordos de bitributação não seja considerada *comercial*, hipótese para a qual foi desenhada a referida convenção de maneira precípua, o Brasil não ressalvou, à época de sua ratificação, na forma do Artigo I (3), da Convenção de Nova Iorque, a sua aplicabilidade aos litígios considerados como comerciais, de acordo com sua *lex fori*.

Pela razão apontada, segundo aduz Nádia de Araújo, não havendo adotado as reservas previstas no artigo I (3), a aplicabilidade da Convenção de Nova Iorque seria ampla, não abrangendo apenas os litígios de natureza comercial, mas, sim, todo e qualquer litígio resolvido pela via arbitral⁸⁵⁵.

Da mesma maneira, tratando-se de sentença arbitral produzida no País, e, sendo certo que é arbitrável a matéria tributária, no âmbito dos acordos para evitar a dupla tributação, eis que estaria expressamente contemplada em tratado internacional celebrado pelo País, seria

⁸⁵⁴ Confira-se: “*It is doubted whether the New York Convention would also apply to arbitral awards rendered between States or public bodies concerning a commercial matter. The legislative history would seem to contain certain indications which would deny the Convention’s applicability to this type of awards.*” (VAN DEN BERG, Albert Jan. **The New York Arbitration Convention of 1958: towards a uniform judicial interpretation.** Netherlands: Kluwer, 1981, p. 282).

⁸⁵⁵ ARAÚJO, 2011, p. 63. Nesse mesmo sentido: LEE, João Bosco. A homologação de sentença estrangeira. In: CARMONA, Carlos Alberto et al. **Arbitragem: estudos em homenagem ao Prof. Guido Fernando da Silva Soares, in memoriam.** São Paulo: Atlas, 2007. p. 184; VAN DEN BERG, 1981, p. 373.

igualmente cabível a sua execução, apenas sendo vedado o seu reconhecimento nas hipóteses expressamente elencadas no art. 32 da Lei n. 9.307/96, já oportunamente colacionado.

No entanto, independentemente da ressalva feita no parágrafo precedente, observa-se que, no tocante à execução da sentença arbitral, produzida nos acordos para evitar a bitributação, existem dois regimes distintos, hodiernamente. O primeiro deles estaria fundamentado na hipótese de o *decisum* ter sido proferido e lavrado no País, adquirindo, desde logo, eficácia de título executivo, e o segundo quando, diversamente, ocorreria quando a sentença fosse produzida fora do território nacional, sujeita ao reconhecimento no Brasil, atualmente feito pelo STJ, como o advento da Emenda Constitucional n. 45/2004.

Optou-se, no presente estudo, seja em virtude da sugestão ora feita, de *lege ferenda* na elaboração dos acordos de bitributação⁸⁵⁶, seja, ainda, em razão da confluência, no mais das vezes, entre as causas de anulabilidade da sentença arbitral e os óbices ao seu não reconhecimento internamente (art. 32 e 38/39, da Lei n. 9.307/96, respectivamente), por limitar a análise do mecanismo de reconhecimento da sentença arbitral estrangeira, o que será feito nos capítulos seguintes.

Ao que será dito nos pontos doravante desenvolvidos, deve-se acrescentar, na hipótese de prolação da sentença arbitral no território nacional, a observância às regras procedimentais previstas pela Lei n. 9.307/96, especificamente no que atine aos requisitos estabelecidos para o *decisum* no seu artigo 26, seja no tocante ao prazo previsto para conclusão do procedimento (art. 12 da Lei n. 9.307/96)⁸⁵⁷, valendo firmar, outrossim, na esteira do que dispõe Carlos Alberto Carmona, que a ordem pública também seria requisito para a validade de sentença arbitral produzida internamente⁸⁵⁸.

⁸⁵⁶ Reconhecendo-se a natureza estrangeira ou não doméstica das sentenças arbitrais proferidas no âmbito dos acordos de bitributação para o fim específico de aplicação das regras de reconhecimento e execução de sentenças estrangeiras.

⁸⁵⁷ No tocante a este ponto, acredita-se que o art. 32, II da Lei n. 9.307/96, muito embora não esteja redigido da mesma maneira, estaria, de certa forma, contemplado no art. 38, V da mesma lei, o que garantiria a formação do painel arbitral de acordo com a vontade das partes. Quanto à expressa menção à corrupção e à prevaricação, aduz William W. PARK que, muito embora se possa entender que tais fatos violariam o requisito da independência do árbitro, corolário do devido processo legal, e, portanto, estaria albergado no próprio Artigo V, entende-se que seria melhor a explicitação de tais atos como forma de não reconhecimento da sentença arbitral. (PARK, 2004, p. 239).

⁸⁵⁸ Cf. CARMONA, 2009, p. 417-418.

Com base no exposto, passar-se-á, no tópico seguinte, a tratar, especificamente, dos óbices ao reconhecimento de sentença arbitral estrangeira, e sua relação com a arbitragem prevista para os acordos de bitributação, lembrando, assim, que tais vedações se aplicam, igualmente, nas hipóteses em que o laudo arbitral seja produzido em território nacional, acrescendo-se a estas últimas hipóteses, como visto, os requisitos procedimentais estabelecidos pela legislação interna do País.

7.3.1 Reconhecimento e execução de sentenças arbitrais proferidas no exterior, no tocante aos acordos para evitar a dupla tributação

Como já antecipado anteriormente, tanto a legislação interna brasileira, mais especificamente no tocante ao art. 34, parágrafo único⁸⁵⁹, da Lei n. 9.307/96, como, igualmente, a Convenção de Nova Iorque, ratificada pelo País em 2002, conforme aponta João Bosco Lee⁸⁶⁰, fundamentam-se no critério geográfico para caracterização de sentenças arbitrais estrangeiras. Nessa linha, portanto, é plenamente válido e viável que uma sentença arbitral internacional, isto é, relacionada com a conjugação de elementos de estraneidade, seja considerada “nacional”, dispensando, assim, os procedimentos de reconhecimento do *decisum* no território nacional.

Feitas as ressalvas precedentes, iniciar-se-á, neste tópico, o exame das formas de reconhecimento das sentenças arbitrais, proferidas em relação a controvérsias surgidas no âmbito dos acordos de bitributação, que tenham sido apresentadas no exterior ou com natureza equiparada à sentença estrangeira, tal como se teve a ocasião de sugerir anteriormente.

Nesta primeira hipótese, cumpre ponderar que a legislação interna do País, na esteira do veiculado pela Convenção de Nova Iorque, suprimiu a necessidade de realização do chamado *duplo exequatur* da sentença arbitral estrangeira, que exigia, para o reconhecimento do

⁸⁵⁹ Cf. “Art. 34. [...] Parágrafo único. Considera-se sentença arbitral estrangeira a que tenha sido proferida fora do território nacional.”

⁸⁶⁰ LEE, 2007, p. 177.

decisum, sua homologação prévia no país onde tenha sido proferido⁸⁶¹. Isso não significa dizer, todavia, que *sentenças arbitrais* estrangeiras possam ser executadas diretamente, sem o reconhecimento pelo País em que se queria executá-la.

Com efeito, nada obstante o entendimento de parcela da doutrina, considerando que a ratificação da Convenção de Nova Iorque teria o condão de suprimir a necessidade de homologação da sentença arbitral no País, eis que tal exigência tornaria a execução do laudo arbitral mais onerosa em tais casos⁸⁶², em suposta violação ao comando do Artigo III⁸⁶³ do referido tratado internacional, fato é que a imposição de tal exigência não induz a tratamento mais gravoso, eis que visa a, apenas, salvaguardar a soberania estatal, nas hipóteses em que a jurisdição tenha sido exercitada fora do território nacional.

Nos referidos casos, portanto, é razoável que haja um procedimento de internalização do julgado, reconhecendo a força de *res judicata* à sentença arbitral proferida fora dos territórios do Estado, garantindo, assim, o controle da jurisdição no âmbito interno, inclusive no que toca, *in casu*, à chamada *jurisdiction to tax*, faceta da soberania fiscal do Estado brasileiro.

Em tais hipóteses, pois, não há que se falar em *condição substancialmente mais onerosa* às sentenças arbitrais estrangeiras, mesmo porque, como se sabe, atualmente a Resolução n. 9/2005, do egrégio STJ, isenta de custas o referido procedimento de internalização, o que, segundo aduz Luiz Claudio Aboim, estaria de acordo com o disposto pelo citado Artigo III, da Convenção de Nova Iorque⁸⁶⁴.

⁸⁶¹ A este respeito, cumpre lembrar notável precedente do egrégio Supremo Tribunal Federal que, julgando o SE n. 1982, entendeu o seguinte: “*Proferida a decisão por juízo arbitral, órgão privado – American Arbitration Association -, sem a homologação de qualquer tribunal Judiciário ou Administrativo, no país de origem, não merece a homologação pelo Supremo Tribunal Federal.*” (STF, Tribunal Pleno, SE n. 1982, relator Ministro Oswaldo Trigueiro, j. em 18.11.1971).

⁸⁶² Cf. VERÇOSA, Fabiane. A (des?) Necessidade de Homologação de Laudos Arbitrais Estrangeiros após a Entrada em Vigor, no Brasil, da Convenção de Nova Iorque. **Revista de Direito Bancário do Mercado de Capitais e da Arbitragem**, São Paulo, n. 22, out./dez. 2003.

⁸⁶³ Cf. “*Art. III. Cada Estado signatário reconhecerá as sentenças como obrigatórias e as executará em conformidade com as regras de procedimento do território no qual a sentença é invocada, de acordo com as condições estabelecidas nos artigos que se seguem. Para fins de reconhecimento ou de execução das sentenças arbitrais às quais a presente Convenção se aplica, não serão impostas condições substancialmente mais onerosas ou taxas ou cobranças mais altas do que as impostas para o reconhecimento ou a execução de sentenças arbitrais domésticas.*”

⁸⁶⁴ ABOIM, Luiz Claudio. A aplicação do Artigo III da Convenção de Nova Iorque de 1958 no Brasil. In: WALD, Arnoldo; LEMES, Selma Ferreira (Coord.). **Arbitragem comercial internacional: a Convenção de Nova Iorque e o Direito brasileiro**. São Paulo: Saraiva. 2011. p. 148.

Na esteira deste entendimento, estabelece o art. 34, *caput*, da Lei n. 9.307/96, que, na homologação das sentenças arbitrais, deverá ser preconizada a aplicação dos requisitos estabelecidos por tratados internacionais em vigor no País, aplicando-se, apenas subsidiariamente, as regras existentes nos artigos 34 a 40 da Lei n. 9.307/96.

Nesse sentido, consoante salienta Lauro da Gama e Souza Jr., a Lei n. 9.307/96 expressamente conferiu prevalência aos tratados e convenções firmados pelo Brasil a respeito da matéria (reconhecimento e execução das sentenças arbitrais), nas hipóteses em que a requisição da homologação do *decisum* seja baseada nas regras presentes em quaisquer instrumentos internacionais, devidamente ratificados pelo País⁸⁶⁵, razão pela qual, na hipótese de eventual conflito, deverão ser aplicadas as regras existentes nos tratados, em razão de seu caráter de especialidade.

Aplicando-se referido entendimento aos acordos de bitributação, tratados internacionais bilaterais celebrados pelo País, cujas regras seriam dotadas de especialidade em relação ao âmbito de sua abrangência, verifica-se que os requisitos para validação de eventual sentença arbitral proferida em litígios suscitados entre os Estados Contratantes seriam aqueles previstos diretamente pelo acordo, aplicando-se a legislação interna, na forma do art. 34, *caput*, da Lei de Arbitragem, apenas nas hipóteses em que não contrariar o texto do acordo, em caráter suplementar e integrativo.

Além disso, cumpre referir que, consoante aduzido anteriormente, têm prevalência sobre a aplicação das regras internas, também, as disposições contidas na Convenção de Nova Iorque, eis que, não havendo o Brasil feito a expressa ressalva de limitar o texto do acordo aos litígios “comerciais”, aplicam-se ao reconhecimento de laudos arbitrais proferidos na forma do Art. 25(5) da CMOCDE.

Assim, verificando-se a necessidade, de acordo com a legislação aplicável no País a respeito do tema, do reconhecimento e homologação da sentença arbitral no Brasil, tarefa esta incumbida ao STJ, após a EC 45/2004, analisar-se-á, a seguir, os chamados *pressupostos*

⁸⁶⁵ SOUZA JR. Lauro da Gama e. Reconhecimento e execução de sentenças arbitrais estrangeiras. In: CASELLA, Paulo B. (Coord.). **Arbitragem**: lei brasileira e praxe internacional. 2. ed. São Paulo: LTr, 1997. p. 413.

negativos à homologação, isto é, as hipóteses de denegação do pedido de reconhecimento da sentença arbitral, proferida na forma do Art. 25(5) da CMOCDE.

Por razão de corte metodológico, e por não consistir o escopo do presente estudo a análise dos pressupostos formais (chamados pressupostos positivos) para o reconhecimento, passar-se-á à análise da legitimidade de instauração do procedimento pelo contribuinte, não expressamente parte da arbitragem, e, em seguida, às hipóteses de denegação do reconhecimento da eficácia interna do laudo arbitral, em conformidade com uma exegese da Convenção de Nova Iorque (Decreto n. 4.311/02) e em conjunto com as disposições da CMOCDE.

7.3.1.1 Análise da legitimidade ativa do contribuinte para instaurar o processo de reconhecimento de sentença arbitral

Conforme salientado anteriormente, o STJ, por ocasião da alteração da competência para reconhecimento de sentenças arbitrais estrangeiras, propugnada pela EC 45/04, editou a Resolução n. 9/05, visando a regular o procedimento e a forma pela qual o aludido Tribunal reconheceria a eficácia de *res judicata* à sentença proferida do exterior.

Nesse esteio, dispõe o art. 3º da Resolução n. 9/05, na esteira do quanto disposto pelo art. 37 da Lei n. 9.307/96⁸⁶⁶, que

[...] a homologação de sentença estrangeira será requerida pela parte interessada, devendo a petição inicial conter as indicações constantes da lei processual, e ser instruída com a certidão ou cópia autenticada do texto integral da sentença estrangeira e com outros documentos indispensáveis, devidamente traduzidos e autenticados.

Sem a pretensão de desenvolver os aspectos formais do procedimento de reconhecimento, entende-se necessário identificar, à luz da legislação aplicável, qual o conceito de *parte*

⁸⁶⁶ Cf. “Art. 37. A homologação de sentença arbitral estrangeira será requerida pela parte interessada, devendo a petição inicial conter as indicações da lei processual, conforme o art. 282 do Código de Processo Civil, e ser instruída, necessariamente, com: I - o original da sentença arbitral ou uma cópia devidamente certificada, autenticada pelo consulado brasileiro e acompanhada de tradução oficial; II - o original da convenção de arbitragem ou cópia devidamente certificada, acompanhada de tradução oficial.”

interessada, para o fim de requerer o reconhecimento da sentença arbitral proferida no exterior, especialmente para os fins do presente estudo.

Nesse sentido, quer parecer que a interpretação do vocábulo “parte interessada” deve ser guiada pelo próprio espírito que envolve a homologação de sentenças estrangeiras no País, desburocratizando o instituto, de modo a permitir que o procedimento seja instaurado, não apenas por aqueles que subscreveram a cláusula compromissória ou o compromisso arbitral, mas, também, por todos aqueles que apresentem interesse na demanda, seja ele jurídico ou não. Corroboram o referido entendimento o disposto no Artigo IV da Convenção de Nova Iorque, que estabelece, claramente, não haver exigência de que o procedimento seja instaurado pelas partes do litígio⁸⁶⁷.

No tocante, ainda, ao referido aspecto, é válido citar, conforme aduz Aboim, que o cumprimento de requisitos formais necessários ao processo, tais como a produção de cópia da sentença arbitral, naturalmente pressuporia uma vinculação mínima entre o requerente e a lide, não se exigindo, no entanto, que seja parte, tal como elucidado pelo Art. IV da Convenção de Nova Iorque⁸⁶⁸.

Por essas razões, muito embora a jurisprudência do STJ tenha sido vacilante, *ab initio*, a esse respeito, deixando de homologar sentença estrangeira, cujo procedimento de reconhecimento havia sido iniciado pela cessionária do direito debatido, que não fora parte do processo arbitral (*Caso Gottwald v. Rodrimar*⁸⁶⁹), quer parecer que, atualmente, esteja consolidado o entendimento, no âmbito daquele Tribunal, de que não se faz necessária a comprovação de

⁸⁶⁷ Cf. “Art. IV. 1. A fim de obter o reconhecimento e a execução mencionados no artigo precedente, a parte que solicitar o reconhecimento e a execução fornecerá, quando da solicitação: a) a sentença original devidamente autenticada ou uma cópia da mesma devidamente certificada; b) o acordo original a que se refere o Artigo II ou uma cópia do mesmo devidamente autenticada. 2. Caso tal sentença ou tal acordo não for feito em um idioma oficial do país no qual a sentença é invocada, a parte que solicitar o reconhecimento e a execução da sentença produzirá uma tradução desses documentos para tal idioma. A tradução será certificada por um tradutor oficial ou juramentado ou por um agente diplomático ou consular.”

⁸⁶⁸ ABOIM, 2011, p. 151.

⁸⁶⁹ “SENTENÇA ARBITRAL ESTRANGEIRA. HOMOLOGAÇÃO. ILEGITIMIDADE ATIVA DA REQUERENTE. EXTINÇÃO DO PROCESSO SEM JULGAMENTO DO MÉRITO. I - A homologação da sentença estrangeira não pode abranger e nem estender-se a tópicos, acordos ou cláusulas que não se achem formalmente incorporados ao texto da decisão homologanda. Precedentes do c. Supremo Tribunal Federal. II - Na hipótese dos autos, a sentença homologanda sequer faz menção à requerente como parte ou interessada na lide arbitral. III - In casu, para que se possa verificar a legitimidade ativa da requerente, imprescindível é a análise do contrato de cessão firmado entre esta e a empresa vencedora da lide arbitral, o que é vedado em sede de homologação de sentença estrangeira. Processo extinto sem julgamento do mérito, em razão da ausência de legitimidade ativa da requerente.” (STJ, SEC 968/CH, rel. Ministro FELIX FISCHER, CORTE ESPECIAL, julgado em 30/06/2006, DJ 25/09/2006, p. 197).

um interesse jurídico da requerente com o litígio, bastando o mero *interesse* na homologação e a juntada dos documentos considerados obrigatórios para tanto.

Nesse exato sentido, vale destacar que o egrégio STJ, no julgamento do SEC 1.302⁸⁷⁰, já teve o condão de destacar que o mero interesse da parte em utilizar o argumento, em caso conexo, da existência de coisa julgada no litígio, em que não foi expressamente parte, seria suficiente para configurar os contornos da expressão *parte interessada*, entendimento este seguido, *a posteriori*, em caso análogo⁸⁷¹.

Com fundamento no brevemente exposto, em que pese ao fato do contribuinte não ser parte, propriamente, na arbitragem prevista pelo Art. 25(5) da CMOCDE, ou mesmo nas demais modalidades de arbitragem previstas nos acordos de bitributação, resta inegável a sua condição de *parte interessada*, inclusive sob o prisma jurídico, em razão de ser diretamente afetada pelo julgamento da arbitragem e possuir relação jurídica com o Estado da Fonte e com o Estado da Residência.

Pelos motivos expostos, acrescidos do fato de que, para a eficácia da sentença arbitral, nos moldes da CMOCDE, seja necessário o expreso consentimento do contribuinte, renunciando, inclusive, ao direito de acessar o Poder Judiciário, não há dúvidas de que seria este *parte interessada* no cumprimento da sentença arbitral, podendo dar início ao reconhecimento da sentença estrangeira ainda que não seja parte no processo arbitral.

7.3.1.2 Causas de não reconhecimento da sentença arbitral proferida no âmbito dos acordos de bitributação

⁸⁷⁰ Cf. “SENTENÇA ESTRANGEIRA. PEDIDO DE HOMOLOGAÇÃO. LEGITIMIDADE. REQUISITOS PREENCHIDOS. 1. Qualquer pessoa interessada tem legitimidade para requerer a homologação de sentença estrangeira. 2. No caso, a requerente, Samsung Eletrônica da Amazônia Ltda., representante exclusiva da Samsung Aerospace Industries Ltd. no Brasil, tem interesse na homologação da sentença arbitral proferida pela Câmara Coreana de Arbitragem Comercial, dado que a aludida decisão poderá ser útil para o julgamento da ação contra si ajuizada pela requerida perante a 1ª Vara Cível da Comarca de Petrópolis. 3. Presentes os requisitos indispensáveis à homologação da sentença estrangeira, não havendo ofensa à soberania ou à ordem pública, deve ser deferido o pedido de homologação. 4. Sentença estrangeira homologada.” (STJ, SEC 1302/KR, rel. Ministro PAULO GALLOTTI, CORTE ESPECIAL, julgado em 18/06/2008, DJe 06/10/2008)

⁸⁷¹ Vide: STJ, SEC 3035/FR, rel. Ministro FERNANDO GONÇALVES, CORTE ESPECIAL, julgado em 19/08/2009, DJe 31/08/2009.

Como já se noticiou linhas atrás, o art. 34, *caput*, da Lei 9.307/96 estabelece que a sentença estrangeira será reconhecida e executada no País em consonância com o disposto pelos tratados internacionais com eficácia no ordenamento jurídico interno e, apenas subsidiariamente, com fundamento no quanto disposto pelos artigos 34 e seguintes da referida lei ordinária.

Nesse sentido, portanto, no tocante à arbitragem mandatária referida pela CMOCDE e CMONU, bem como pela prática internacional já demonstrada, verifica-se que as causas de seu não reconhecimento deveriam ser apenas aquelas que, no âmbito do tratado, tenham sido expressamente estabelecidas pelos Estados Contratantes.

Na esteira desse entendimento, compulsando-se os termos das regras procedimentais anexas à CMOCDE, disponível nos Comentários elaborados por esta organização internacional, bem como pela própria ONU, há a expressa previsão de que a decisão proferida pelo painel arbitral deverá ser considerada final e mandatária, devendo ser comunicada aos Estados e ao contribuinte⁸⁷² e, depois do referido procedimento, executada no prazo máximo de seis meses⁸⁷³.

Nesse esteio, há disposição expressa no sentido de que apenas não será vinculante a decisão arbitral (i) nas hipóteses em que os tribunais, de um ou ambos os Estados, considerem inexecutável a sentença arbitral, em virtude da existência de violação ao próprio Art. 25(5), especialmente no tocante à forma de sua instituição, ou (ii) tiver havido violação às regras procedimentais estabelecidas pelas partes, em documento apartado ou mesmo nos *Terms of Reference*, desde que estas transgressões tenham influenciado, ou que, razoavelmente, possam ter influenciado a sentença arbitral.

Assim sendo, entende-se que, a menos que os Estados Contratantes optem por tratar o assunto de maneira diversa, definindo o próprio modelo de implantação do Art. 25(5) dos respectivos tratados, o reconhecimento para posterior execução da sentença arbitral basear-se-ia em tais

⁸⁷² Na convenção norte-americana, como se viu, o contribuinte deverá anuir com os termos da própria decisão no prazo máximo de um mês, não havendo necessidade de celebração de procedimento amigável para contemplar as suas conclusões.

⁸⁷³ No caso da ONU, como se viu, no mesmo prazo de 6 (seis) meses seria possível aos Estados Contratantes chegarem a um acordo distinto, desde que suficiente para solucionar a controvérsia, eliminando-se a tributação em desconformidade com o texto das convenções internacionais.

elementos, eis que referida regra seria considerada especial em relação às demais aplicáveis internamente e por meio da Convenção de Nova Iorque.

Com suporte em tal fundamento, acredita-se que, em uma análise conjunta do suprarreferido dispositivo com o texto da Convenção de Nova Iorque, caberia o entendimento de que, no âmbito dos acordos para evitar a dupla tributação, apenas teriam sido encampados os óbices elencados no Artigo V(1) “a”, “b”, “c” e “d”, da Convenção de Nova Iorque, internalizados, igualmente, pela Lei de Arbitragem em seu art. 38, incisos III, IV e V.

Sob esse viés, portanto, parece que a referida organização internacional, ao elaborar a sua Convenção-Modelo, acatou as sugestões de Willian W. Park, para quem a recusa ao reconhecimento da sentença arbitral estrangeira, em matéria tributária, deveria estar restringida à existência de violação a regras procedimentais que tenham, de alguma forma, limitado a defesa de alguma das partes e influenciado, direta ou indiretamente, o resultado da arbitragem⁸⁷⁴.

Com efeito, na hipótese de os Estados Contratantes terem celebrado a cláusula arbitral mandatária, estudada neste trabalho, delimitando, nitidamente, as formas pelas quais seria possível formular exceção ao pedido de reconhecimento da sentença arbitral, entende-se que tais seriam aplicáveis, em virtude do critério da *lex specialis derogat generali*.

Caso contrário, não havendo expressa delimitação, deveria o Estado de execução, onde se quer seja reconhecido o laudo arbitral, examinar a questão à luz das disposições da Convenção de Nova Iorque, desde que, ressalte-se, não tenha limitado a aplicação desta última aos litígios comerciais, restrição esta que, como visto anteriormente, não foi feita pelo país.

Assim, pois, com o intuito de delimitar as exceções oponíveis em tais hipóteses, far-se-á a análise, em separado, do disposto pelo Artigo V, (1) e (2) da Convenção de Nova Iorque.

⁸⁷⁴ Cf. PARK, 2002b, p. 238.

7.3.1.2.1. Artigo V(1) “a” da Convenção de Nova Iorque

Primeiramente, a Convenção de Nova Iorque, quanto aos óbices ao reconhecimento da sentença arbitral estrangeira, estabelece o seguinte, *in verbis*:

Artigo V.

1. O reconhecimento e a execução de uma sentença poderão ser indeferidos, a pedido da parte contra a qual ela é invocada, unicamente se esta parte fornecer, à autoridade competente onde se tenciona o reconhecimento e a execução, prova de que:

a) as partes do acordo a que se refere o Artigo II estavam, em conformidade com a lei a elas aplicável, de algum modo incapacitadas, ou que tal acordo não é válido, nos termos da lei à qual as partes se submeteram, ou, na ausência de indicação sobre a matéria, nos termos da lei do país onde a sentença foi proferida; [...].

O aludido Artigo V(1) “a” da Convenção de Nova Iorque, como se extrai do acima transcrito, estatui, de início, duas formas distintas de exceção ao reconhecimento da força de *res judicata* da sentença arbitral, a saber: (i) a incapacidade de uma ou ambas as partes, absoluta ou relativa, e (ii) a invalidade da convenção de arbitragem.

Uma primeira observação deve ser feita no atinente à redação do dispositivo.

De fato, salta aos olhos a opção de redação do texto da convenção internacional que, a princípio, teria distinguido duas hipóteses absolutamente vinculadas por uma relação de continência, eis que, como se sabe, a incapacidade das partes é uma das formas pelas quais seria inválida a convenção de arbitragem (compromisso ou cláusula compromissória).

A esse respeito, entende-se convincente a explicação do Professor Eduardo Grebler que, analisando o dispositivo trazido a lume, salienta que a segregação entre as hipóteses decorreria do fato de as regras de Direito Internacional Privado de vários países verificarem a capacidade civil à luz do respectivo estatuto pessoal, da nacionalidade ou domicílio, de tal modo que os redatores da convenção admitiriam a regência de tais casos pelo estatuto pessoal, submetendo as demais causas de invalidade da convenção ao direito escolhido, ou, à sua falta, à legislação do país em que a sentença seja proferida (*lex arbitrii*)⁸⁷⁵.

⁸⁷⁵ GREBLER, 2011, p. 416.

Nesse esteio, embora alguns doutrinadores, tais como Gaillard e Savage, considerem que o dispositivo em referência não tenha sido vislumbrado para esta discussão⁸⁷⁶, voltando a atenção para a arbitragem celebrada na forma do Art. 25(5) da CMOCDE, releva sublinhar a questão da arbitrabilidade subjetiva de entes estatais⁸⁷⁷, especialmente no tocante à capacidade de firmar convenção arbitral para solução de litígios com outros Estados Soberanos.

No tocante a este ponto, remete-se o leitor ao quanto já se teve a ocasião de pontuar, por ocasião da elaboração do item 5.4.1, inserido no capítulo 5 desta tese, reiterando o entendimento de que não haveria qualquer óbice, teórico ou mesmo prático, à participação de entes estatais em arbitragens internacionais.

Feita a precedente ressalva, e voltando a atenção ao disposto pela parte final do Artigo V(1) “a”, estabelece a Convenção de Nova Iorque a possibilidade de recusa ao reconhecimento da sentença arbitral diante da invalidade da convenção arbitral, em consonância com a lei escolhida pelas partes (*lex voluntatis*), ou, subsidiariamente, com a lei do local onde o laudo arbitral for proferido (*lex arbitrii*).

Tratando-se de acordo internacional celebrado entre Estados Soberanos para evitar a dupla tributação de rendimentos, cumpre uma breve ressalva no tocante à interpretação do disposto pela Convenção de Nova Iorque.

Portanto, muito embora a “lei” aplicável ao mérito da disputa refira-se aos termos do próprio tratado, e, portanto, à qualificação da legislação interna dos entes, de acordo com uma interpretação dos termos do primeiro⁸⁷⁸, fato é que eventual análise da invalidade da convenção arbitral, autônoma em relação aos demais dispositivos do acordo, deve ser realizada à luz das regras constitucionais de cada Estado a respeito da celebração de tratados internacionais.

⁸⁷⁶ GAILLARD; GOLDMAN; SAVAGE, 1999, p. 317.

⁸⁷⁷ Para Eduardo Silva Romero, contudo, a possibilidade de entes estatais se valerem da arbitragem como mecanismo de solução de disputas não seria propriamente um tema relativo à arbitrabilidade, mas, de outra sorte, mera capacidade. (Cf. ROMERO, Eduardo Silva. **ICC International Court of Arbitration Bulletin**, v. 13, n. 1, spring 2002).

⁸⁷⁸ Quanto a este aspecto, vale frisar que a interpretação dos dispositivos dos acordos de bitributação, consoante estabelece o *Sample Mutual Agreement on Arbitration*, deve ser realizada de acordo com o disposto pela CVDT, mais especificamente em seus artigos 31 a 34.

A esse respeito, afigurando-se despicienda a discussão a respeito da necessidade de acordo escrito, na presente hipótese, cumpriria perquirir se, nos termos do Artigo V(1) “a”, e à luz do contexto pátrio, a cláusula compromissória capitulada pelo artigo 25(5) da CMOCDE foi incorporada ao tratado respeitando os procedimentos previstos pelo art. 84, VIII, combinado com o disposto pelo art. 49, I, ambos da Constituição.

Nesse diapasão, na ausência de incorporação da convenção arbitral aos termos do acordo na forma como previsto na Constituição, poder-se-ia arguir a impossibilidade de reconhecimento da sentença arbitral, com fundamento no Artigo V(1) ”a” da Convenção de Nova Iorque, bem como nos termos do quanto elucidado pelas regras procedimentais anexas previstas tanto pela CMOCDE como pela CMONU.

7.3.1.2.2. Artigo V(1) “b”, “c” e “d” da Convenção de Nova Iorque

As alíneas “b”, “c” e “d”, do citado Artigo V(1) da Convenção de Nova Iorque, representam exceções ao reconhecimento da sentença arbitral com fundamento no princípio do devido processo legal (*due process of law*), garantia esta já integrante da chamada ordem pública internacional, consoante salienta Eduardo Grebler⁸⁷⁹.

A alínea “b”, primeiramente, consagra duas hipóteses distintas em que se admite a rejeição do reconhecimento da sentença arbitral, a saber: (i) nos casos em que a parte vencida não houver recebido a notificação acerca da designação do árbitro, ou do início do procedimento arbitral⁸⁸⁰, e (ii) naquelas em que, direta ou indiretamente, tenha sido suprimido ou reduzido o direito da parte de apresentar defesa ou expor seus argumentos⁸⁸¹.

⁸⁷⁹ GREBLER, 2011, p. 209.

⁸⁸⁰ Na hipótese de não serem, uma ou ambas as partes, notificadas a respeito da escolha dos árbitros, especificamente da designação, pelos árbitros das partes, do Presidente do painel arbitral, haverá nítido prejuízo à defesa, uma vez que, sendo o modelo de arbitragem escolhido aquele designado “*last best offer*”, poderia a parte ver prejudicado o seu direito de elaborar a minuta contendo o seu entendimento, o que poderia gerar, em última análise, o necessário reconhecimento do entendimento do outro Estado contratante.

⁸⁸¹ “Artigo V. *omissis* [...] b) a parte contra a qual a sentença é invocada não recebeu notificação apropriada acerca da designação do árbitro ou do processo de arbitragem, ou lhe foi impossível, por outras razões, apresentar seus argumentos [...]”

Analisando o referido dispositivo legal, aduz Carlos Alberto Carmona que a regularidade das comunicações não poderia ser aferida à luz dos critérios adotados pelas respectivas leis processuais, mas, de outra sorte, de acordo com os padrões em que as partes a teriam concebido, aferindo-se, assim, se teria havido qualquer redução ou supressão aos princípios do devido processo legal, ampla defesa e contraditório, e, bem assim, à necessária igualdade processual que deverá nortear o processo arbitral⁸⁸².

Sob o prisma do chamado *case law*, Albert Jan van den Berg⁸⁸³ identifica 4 (quatro) modalidades específicas de manifestação do *due process of law*, com fundamento no citado artigo da Convenção de Nova Iorque.

A primeira hipótese, apontada pelo autor, refere-se à ausência de notificação da parte acerca da arbitragem, o que poderia se consubstanciar ou (i) na ausência de identificação do árbitro (“*ghost arbitration*”), ou, ainda, na falta da ciência do curso de procedimento arbitral.

Uma segunda espécie de vício formal, segundo atesta Albert Jan van den Berg⁸⁸⁴, refere-se à ausência de concessão de vistas à outra parte litigante, nas hipóteses em que uma das partes tenha submetido ao juízo arbitral documentos novos, falha esta que apenas estaria livre da pecha de nulidade ou anulabilidade nas situações em que reste comprovado não ter gerado qualquer influência no resultado do julgamento.

Em terceiro lugar, aponta um vício constatado, em algumas ocasiões, que retira fundamento de validade diretamente do princípio do *due process of law*, em conjunto com os postulados da proporcionalidade e da razoabilidade, aplicável nos casos em que o prazo concedido por determinado árbitro não contemple casos excepcionais, em que uma dilação seria necessária para salvaguardar o primeiro princípio⁸⁸⁵.

⁸⁸² CARMONA, 2009, p. 470.

⁸⁸³ VAN DEN BERG, Albert Jan. New York Convention of 1958: refusals of enforcement. **ICC International Court of Arbitration Bulletin**, Paris, v. 18, n. 2, p. 21-22, jun. 2008.

⁸⁸⁴ Ibid., p. 22.

⁸⁸⁵ Relata, nesta hipótese, casos em que foram anuladas sentenças arbitrais, tendo em vista os exíguos prazos concedidos para parte, cujo domicílio tenha sido atingido por um terremoto, dentre outros casos. (Ibid., p. 23).

Por derradeiro, uma última espécie apontaria para as hipóteses em que, em razão do posicionamento inicial de um árbitro ou do painel, as partes tenham sido induzidas a erro, especificamente no tocante à produção probatória⁸⁸⁶.

O estudo de casos, proposto pelo autor, aponta, especificamente, para a necessidade de aferição casuística do comando do referido dispositivo, devendo-se avaliar sempre, como ensina Carlos Alberto Carmona, diante do caso concreto, “*se os atos processuais foram regularmente informados às partes (de conformidade com as regras adotadas pelos litigantes)*.”⁸⁸⁷

Nos termos do Artigo V (1) “c” da Convenção de Nova Iorque, na esteira do que dispõe o artigo 38, IV da Lei n. 9.307/96, prevê-se a possibilidade de recusa do laudo arbitral nas hipóteses em que se lograr demonstrar que:

- (i) o árbitro tenha proferido sentença arbitral diversa da questão em litígio (*extra petita*), como ocorreria nos casos em que o árbitro proferisse decisão distinta da solução apresentada pelas partes, na arbitragem conhecida por “*last best offer*”, ou mesmo abrangendo itens não constantes da ata de missão dos árbitros (*terms of reference*); ou
- (ii) o laudo arbitral tenha extrapolado os limites do litígio (*ultra petita*), na forma especificamente prevista no *Terms of Reference*, elaborado pelas partes.

Consoante salienta Lauro da Gama e Souza Jr., nesta última hipótese, a norma permitiria que se procedesse, desde que possível, à prática conhecida como *dépéçage* do *decisum*, retirando-se a eficácia da parcela da sentença arbitral que tivesse extrapolado os limites da controvérsia, reconhecendo-se a eficácia da decisão, no entanto, no que toca à parte que esteja dentro dos limites da lide arbitrada⁸⁸⁸.

⁸⁸⁶ Ibid., p. 23.

⁸⁸⁷ CARMONA, 2009, p. 471.

⁸⁸⁸ SOUZA JR., 1997, p. 420.

A última das hipóteses elencadas se refere à instituição de tribunal arbitral, ou de árbitro singular, em desconformidade com aquilo que tenha sido pactuado, anteriormente, entre as partes, em atenção ao princípio da autonomia da vontade.

A esse respeito, como elucida Carlos Alberto Carmona, o disposto pelo Artigo V(1) “d”, na esteira do estatuído pelo inciso V, do art. 38 da Lei 9.307/96, institui, como fundada razão para não homologação de sentença arbitral estrangeira, a comprovação da incorreta instituição do tribunal arbitral, seja no tocante à qualificação dos árbitros, seja, ainda, no que atine ao número e forma pela qual tenham sido designados⁸⁸⁹, o que dependerá do modo como regulada a constituição do tribunal, no respectivo acordo de bitributação.

No que atine à constituição do painel arbitral, remete-se o leitor, em especial, ao quanto aduzido por ocasião da redação do item 5.4 desta tese, contido em seu capítulo 5.

Em todas as citadas hipóteses, pois, bem como nas demais em que se verifique, com nitidez, a ocorrência de violação ao *due process of law*⁸⁹⁰, haveria a possibilidade de impedir o reconhecimento da sentença arbitral proferida nos termos do artigo 25(5) da CMOCD, cabendo, em tais casos, o ônus da prova ao requerido do processo de homologação.

7.3.1.2.3. Artigo V(1) “e” da Convenção de Nova Iorque

No tocante à Convenção de Nova Iorque, o dispositivo em referência talvez seja um dos mais polêmicos, refletindo, como propõe Lauro da Gama e Souza Jr., “o antagonismo entre a ideia de autonomia e deslocalização da sentença arbitral, de um lado, e, de outro, a de territorialismo da arbitragem comercial internacional, que defende o controle da sentença pela jurisdição da sede.”⁸⁹¹

⁸⁸⁹ CARMONA, 2009, p. 472.

⁸⁹⁰ PARK, 2002b, p. 238.

⁸⁹¹ SOUZA JR., Lauro da Gama e. Recusas infundadas no Artigo V(2) (A) e (B) da Convenção de Nova Iorque. In: WALD, Arnoldo; LEMES, Selma Ferreira. **Arbitragem comercial internacional: a Convenção de Nova Iorque e o Direito brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 237.

Em apertada síntese, o dispositivo em referência dispõe que a sentença arbitral *pode* (o que alguns doutrinadores entendem como *deve*) ter seu reconhecimento negado em três situações distintas, a saber:

- (i) ainda não se tornou obrigatória entre as partes;
- (ii) a sentença foi suspensa por autoridade competente do país em que proferida ou por autoridade competente do país sob cujas leis foi proferida;
- (iii) a sentença foi anulada por autoridade competente do país em que proferida ou por autoridade competente do país sob cujas leis foi proferida.

Além do aspecto meramente gramatical, isto é, a referência à expressão “*pode*”, indicando haver um caráter discricionário por parte do Estado de execução, consoante salienta Park⁸⁹², entende-se que se deve interpretar o citado dispositivo em consonância com o disposto pelo Artigo VII da Convenção de Nova Iorque, que estabelece o chamado *princípio da máxima eficácia*, especialmente no que atine à arbitragem referida nos acordos de bitributação.

É dizer, tratando-se de cláusula arbitral, inserida em tratado bilateral celebrado entre dois Estados Soberanos, no bojo do qual limitam parcela de sua soberania fiscal, mutuamente com o intuito de promover um incremento das relações jurídicas no território de ambos, o resultado e a eficácia da sentença arbitral restringe-se à jurisdição das partes envolvidas na arbitragem.

Assim, em homenagem aos princípios da boa-fé e do *pacta sunt servanda*, expressamente previstos na CVDT, os quais se aplicam, diretamente, aos acordos para evitar a dupla tributação, acredita-se que eventual suspensão ou anulação da sentença arbitral pelo país da sede do procedimento arbitral, na hipótese em que seja um país neutro, não terá o condão de influenciar a vinculação das partes ao resultado da arbitragem. Referida conclusão, decorreria de uma interpretação sistemática entre o texto da Convenção de Nova Iorque, em conjunto com o princípio da máxima eficácia, conjugados ambos com o escopo da arbitragem referida pelo Art. 25(5) da CMOCDE.

⁸⁹² PARK, 2002b, p. 240.

Nessa diretriz, pois, não possuindo o país da sede qualquer ingerência sobre a chamada *jurisdiction to tax* dos Estados envolvidos na arbitragem, entende-se que eventual anulação ou mesmo suspensão da sentença arbitral pelo país da sede não teria mais do que força simbólica para a análise do reconhecimento do laudo no país de execução.

De qualquer maneira, divergências à parte, quer parecer, como também a William W. Park⁸⁹³, que o melhor seria que os Estados, ao firmarem a cláusula compromissória, estipulassem, expressamente, a inaplicabilidade do dispositivo à arbitragem tributária, limitando-se a vedação de sua eficácia às hipóteses de violação ao princípio internacionalizado do *due process of law*.

A esse respeito, por fim, cumpre salientar que o anexo à cláusula arbitral, previsto pela OCDE e pela ONU, prevê, como modelo para as partes adotarem em seus tratados bilaterais, a vedação ao efeito vinculante da sentença arbitral no âmbito de cada Estado, apenas nas hipóteses de violação de regras procedimentais que tenham abalado, razoavelmente, o direito de defesa dos Estados. Por mais este motivo, uma vez proferido o *decisum*, regularmente notificado às partes e ao contribuinte, que a ele aderiu, estaria mitigada ou eliminada a possibilidade de vir a ser arguido o óbice previsto pelo Artigo V(1) “e”.

7.3.1.2.4 Artigo V(2) “a” e “b” da Convenção de Nova Iorque. Arbitrabilidade objetiva do litígio e ordem pública

Além das causas explicitadas no Artigo V(1), às quais incumbe a parte requerida comprovar, estabelece, ainda, a Convenção de Nova Iorque dois dispositivos aptos a obstar o reconhecimento da sentença arbitral estrangeira no foro de execução, cabíveis de reconhecimento *ex officio* pela autoridade competente - o STJ, no caso do Brasil.

Embora ambos os dispositivos - Artigo V(1) “a” e “b” - digam respeito à *ordem pública*, de modo geral, conceito este entendido de maneira alargada, a distinção justifica-se⁸⁹⁴, com

⁸⁹³ PARK, 2002b, p. 240.

⁸⁹⁴ Em sentido oposto, sustenta Albert Jan van den Berg que a origem da referida separação seria histórica, apenas. (VAN DEN. BERG, 1981, p. 360).

arrimo na lição de Jacob Dolinger⁸⁹⁵, pelas diferentes facetas do conceito de ordem pública, especificamente em suas três dimensões, a saber: (i) na limitação da vontade das partes, (ii) na aplicação de leis estrangeiras e, por fim, (iii) no reconhecimento de direitos adquiridos no exterior, ou que possuam, intrínsecos, elementos de estraneidade.

De fato, enquanto o Artigo V(1) “a” da Convenção de Nova Iorque teria o condão de limitar a disposição das partes, no tocante à resolução de determinados litígios, considerados inarbitráveis, a última das facetas corresponderia à alínea “b”, impedindo a execução de sentenças arbitrais nas hipóteses em que a recepção viole normas básicas de moralidade e justiça do foro de execução, isto é, em hipóteses gravíssimas ao ordenamento jurídico receptor⁸⁹⁶.

Sobre o tema, André de Albuquerque Abbud, citado por Eduardo Damiano Gonçalves, aduz que o Art. V(2) “b” da Convenção de Nova Iorque, ao se referir à ordem pública, pretenderia se reportar apenas à ordem pública internacional, esta compreendida não pelos princípios gerais de justiça e moral compartilhados pelas nações civilizadas (*truly international public policy*), mas à ordem pública do país para reconhecimento de relações internacionais (*ordre public à usage international*)⁸⁹⁷.

Feitas essas breves distinções, a respeito do objeto de aplicabilidade das alíneas “a” e “b”, do citado Artigo V (2) da Convenção de Nova Iorque, entende-se que, em regra, o reconhecimento de sentenças arbitrais, proferidas de acordo com cláusula arbitral, livremente pactuada entre Estados Soberanos, renunciando, expressamente, a parcela de sua *jurisdiction to tax* e, até mesmo, a sua imunidade de jurisdição, não fere quaisquer das citadas facetas da ordem pública. E tal conclusão encontra suporte jurídico no fato de que o litígio seria plenamente arbitrável, por força de tratado bilateral celebrado, e, ainda, porque não haveria que se falar em ofensa aos princípios de moralidade e justiça do Estado de execução, na internalização de laudos arbitrais.

⁸⁹⁵ DOLINGER, Jacob. A ordem pública internacional e seus diversos patamares. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n. 828, p. 33-42, 2004.

⁸⁹⁶ A este respeito, *vide*: GONÇALVES, Eduardo Damiano. Comentários ao Artigo V(2) (A) (B) da Convenção de Nova Iorque. In: WALD, Arnoldo; LEMES, Selma Ferreira. **Arbitragem comercial internacional: a Convenção de Nova Iorque e o Direito brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 290; VAN DEN. BERG, 1981, p. 363.

⁸⁹⁷ ABBUD, André de Albuquerque Cavalcanti. **Homologação de sentenças estrangeiras**. São Paulo: Atlas, 2008. p. 208.

Em relação à arbitrabilidade objetiva da lide, remete-se o leitor ao quanto explicitado no item 5.4 do capítulo 5, no qual restou demonstrada a plena possibilidade de submissão de matéria tributária ao juízo arbitral, tal como já constitui prática na seara internacional.

No tocante à segunda hipótese, referente às normas basilares de moralidade e justiça do foro de execução, entende-se que, no Brasil, tais questões, eventualmente suscitadas no âmbito dos acordos de bitributação, não levariam a um desrespeito às normas fundamentais do ordenamento jurídico brasileiro. Talvez o único tema de maior relevância, seja a possibilidade de reconhecimento de sentenças arbitrais desprovidas de fundamentação, tal como sói ocorrer, por exemplo, nas cláusulas arbitrais atualmente celebradas pelos Estados Unidos, em que vem sendo prática usual, ao menos nas arbitragens com base no *last best offer approach*.

Carlos Alberto Carmona, analisando a questão sob o prisma eminentemente privado, aduz que, muito embora tudo aponte para o não reconhecimento da eficácia da sentença arbitral pelo STJ, na esteira de algumas decisões do STF, considerando ser a motivação questão de ordem pública, nada impediria que as partes, consensualmente, e sob a égide da legislação que escolhessem para solucionar o litígio (*lex voluntatis*) dispensassem a necessidade de motivação, o que não consistiria, segundo entende, violação aos preceitos de ordem pública atinentes às relações internacionais⁸⁹⁸.

Em que pese ao mencionado posicionamento, no entanto, acredita-se ser a motivação, no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, garantia intrinsecamente vinculada ao devido processo legal, expressamente consagrada pela Constituição (art. 93, IX e X da CF), razão pela qual, segundo se entende, além de ferir a ordem pública⁸⁹⁹, a inclusão de uma cláusula que exclua a necessidade de motivar a decisão seria muito perigosa, podendo gerar como consequência, até mesmo, dificuldade de aferir eventuais outras violações, especialmente no que toca ao devido processo legal.

À exceção desta questão específica, portanto, atinente à fundamentação das sentenças arbitrais, que deverá constar expressamente nas convenções arbitrais ratificadas pelo Brasil,

⁸⁹⁸ CARMONA, 2009, p. 476-479.

⁸⁹⁹ A este respeito, aliás, cumpre citar os seguintes precedentes do egrégio Superior Tribunal de Justiça: STJ, SEC.684/US, rel. Ministro CASTRO MEIRA, CORTE ESPECIAL, julgado em 01/07/2010, DJe 16/08/2010; STJ, SEC .880/IT, rel. Ministro FERNANDO GONÇALVES, CORTE ESPECIAL, julgado em 18/10/2006, DJ 06/11/2006, p. 287.

em seus tratados de bitributação, parece que o mais adequado seria suprimir a aplicação do Art. V (2) da Convenção de Nova Iorque, em relação ao reconhecimento e execução das sentenças arbitrais proferidas com fundamento nos citados acordos internacionais, na medida em que, como salienta Park⁹⁰⁰, poderiam ser utilizadas como subterfúgio para as autoridades estatais se eximirem de dar cumprimento ao *decisum*.

⁹⁰⁰ PARK, 2002b, p. 239.

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.

REFERÊNCIAS

ABBUD, André de Albuquerque Cavalcanti. **Homologação de sentenças estrangeiras**. São Paulo: Atlas, 2008.

ABOIM, Luiz Claudio. A aplicação do Artigo III da Convenção de Nova Iorque de 1958 no Brasil. In: WALD, Arnoldo; LEMES, Selma Ferreira (Coord.). **Arbitragem comercial internacional: a Convenção de Nova Iorque e o Direito brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2011.

ADAMS, Luiz Inácio Lucena. A transação em matéria tributária: os ganhos para a administração. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte, n. 8, jul./dez. 2007.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALTMAN, Zvi Daniel. **Dispute resolution under tax treaties**. Amsterdam: IBFD, 2006.

ALVIM, José Eduardo Carreira. **Tratado geral de arbitragem**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.

AMARAL, Paulo Osternack. Mandado de segurança contra decisões arbitrais: inviabilidade. Informativo Justen, Pereira, Oliveira e Talamini, Curitiba, n.º 44, out./2010. Disponível em: <<http://www.justen.com.br//informativo.php?informativo=44&artigo=476>>. Acesso em: 21 out. 2010.

ANDRADE. Paulo Roberto. Dupla residência de empresas: repercussões e soluções no âmbito da CM-OCDE. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 19, 2005.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. A “supremacia do interesse público” no advento do Estado de Direito e na hermenêutica do Direito Público Contemporâneo. In: SARMENTO, Daniel (Org.). **Interesses públicos versus interesses privados: desconstituindo o princípio de supremacia do interesse público**. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

ARAÚJO, Nádia. A Convenção de Nova Iorque sobre o Reconhecimento e a Execução de Sentenças Arbitrais Estrangeiras: análise sobre seu âmbito de aplicação. In: WALD, Arnoldo; LEMES, Selma Ferreira (Coord.). **Arbitragem comercial internacional: a Convenção de Nova Iorque e o Direito brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2011.

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.

_____; McIntyre, Michael J. **International tax primer**. 2nd ed. London: The Hague; New York : Kluwer law international, 2002.

ARNOULD, Marc Richardson. Mandatory Arbitration under Article XXVI of the Fifth to the Canada-U.S. Income Tax Convention: a Tax Policy Analysis. **Revista de Direito Tributário Internacional**, São Paulo, n. 13, 2009.

AULT, Hugh J. The role of the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties. **Intertax**, Amsterdam, n. 4, p. 146, 1994.

_____. Improving the resolution of International Tax Disputes. **Florida Tax Review**, Florida, v. 7, 2005.

ÁVILA, Humberto. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. In: SARMENTO, Daniel (Org.). **Interesses públicos versus interesses privados: desconstituindo o princípio de supremacia do interesse público**. 2^a tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

AVI-YONAH, Reuven S. **International tax as international law: an analysis of the international tax regime**. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.

_____. **International tax as international law**. March 2004. University of Michigan Law, Public Law Research Paper N. 41; Michigan Law and Economics Research Paper N. 04-007. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=516382>> or <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.516382>>.. Acesso em: 26 jun. 2013.

_____. 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

AZEVEDO, Débora Bithiah de. **Os acordos para a promoção e proteção recíproca de investimentos assinados pelo Brasil**. Brasília, 2001. Disponível em: <http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/2542/acordos_promocao_azevedo.pdf>. Acesso em: 08 jul. 2013.

BAHNS, Jochen. et al.. **The new mutual agreement and arbitration procedure under art. 25 of the German-US Tax Treaty**. Disponível em: <[HTTP://online.ibfd.org](http://online.ibfd.org)>. Acesso em: 21 jul. 2010.

BAKER, Philip. A tributação internacional do Século XXI. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 19, 2005.

_____. **Double tax conventions**. London: Sweet & Maxwell, 2002.

BANTEKAS, Ilias. The mutual agreement procedure and arbitration of double taxation disputes. **ACDI**, Bogotá, año 1, n. 1, 2008. Disponível em: <[BAPTISTA, Luiz Olavo. **Arbitragem Comercial e Internacional**. São Paulo: Magister, 2011.](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:PLkB0DukW9AJ:revistas.urosario.edu.co/index.php/acdi/article/download/134/1708+&cd=7&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br,>>. Acesso em: 27 maio 2013.</p></div><div data-bbox=)

_____. O Direito é História: alocução de abertura da Conferência do Instituto de Direito do Comércio Internacional e Desenvolvimento, em São Paulo. In: BAPTISTA, Luiz Olavo; CELLI JUNIOR, Umberto ; YANOVICH, Alan (Coord.). **Dez anos de OMC: uma análise do sistema de solução de controvérsias e perspectivas**. São Paulo: Aduaneiras, 2007.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. As novas perspectivas da soberania. Reflexos no Direito Interno, no Direito Internacional e no Direito Comunitário. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito e Poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos**. Barueri, SP: Manole, 2005.

BARRAL, Welber; MICHELS, Gilson Wessler. Sistema tributário e normas da OMC: lições do Caso *Foreign Sales Corporation*. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Comércio Internacional e Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARROSO, Luís Roberto. Propriedade industrial. Lei n. 9.279/96. Sistema pipeline. Validade. Inexistência de violação à isonomia ou à soberania nacional. In: BARROSO, Luís Roberto. **Temas de Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. t. 4.

BASLER, Johannes. Settlement of disputes in German Tax Treaty Law. In: ZÜGER, Mario; LANG, Michael (Ed.). **Settlement of Disputes in Tax Treaty Law**. Viena: Linde, 2002.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 83, 2002.

BELLAN, Daniel Vitor. **Direito Tributário Internacional: rendimentos de salário e aposentadoria nos acordos de bitributação**. 2004. 242f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2004.

_____. Interpretação dos tratados internacionais em Matéria Tributária. In: Tôrres, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2005a. v. 3.

_____. O instituto da qualificação no Direito Tributário Internacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 120, set. 2005b.

BERCOVICI, Gilberto. **Soberania e Constituição: para uma crítica do constitucionalismo**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

BERTOLLINI, Michelle. **Mandatory Arbitration Provisions within the Modern Tax Treaty Structure – Policy Implications of Confidentiality and the Rights of the Public to Arbitration Outcomes**. [s.l.]: Selected Works, Fev. 2010. p. 29. Disponível em: <http://works.bepress.com/michelle_bertolini/1>. Acesso em: 14 jun. 2013.

BINENBOJM, Gustavo. Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o Direito Administrativo. In: SARMENTO, Daniel (Org.). **Interesses públicos versus interesses privados: desconstituindo o princípio de supremacia do interesse público**. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

_____. Um novo Direito Administrativo para o Século XXI. In: BINENBOJM, Gustavo. **Temas de Direito Administrativo e Constitucional**. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BITTKER, Boris I; LOKKEN, Lawrence. **Fundamentals of International Taxation**. 2013/2014 Edition. New York: Thomson Reuters, 2013.

BITTAR, Eduardo C. B. **Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática da monografia para os cursos de direito**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2002.

BONGERS, Emile. Dutch treaty developments with Gulf Cooperation Council Countries. **Tax Notes International**, Amsterdam, v. 56, n. 49, Oct. 2009.

BORN, Gary. **International Comercial Arbitration**. The Hague: Kluwer Law International, 2009. v. 1.

BRAGHETTA, Adriana. **Anulação do laudo arbitral na sede da arbitragem e consequências internacionais**: visão a partir do Brasil. 2008. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. 2008.

BRITO FILHO, Washington Juarez de. **O princípio de não discriminação tributária no comércio internacional de bens**. 2011. 620 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

BRUGGEN, Edwin van den. Unless the Vienna Convention Otherwise Requires: Notes on the Relationship between Article 3(2) of the OECD Model Tax Convention and Articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties. **European Taxation**, Amsterdam, p. 143, May 2003.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Mutação Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1997.

BURNETT, Chloe. International Tax Arbitration. **Australian Tax Review**, Sydney, v. 36, n. 3, p. 173-190, 2007. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1120122>>. Acesso em: 18 jun. 2013.

CALIENDO, Paulo. **Estabelecimentos permanentes em Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

_____. Do conflito de qualificações no direito internacional tributário. In: Tôrres, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. v. 5.

CÂMARA, Francisco de Sousa da. A convenção da arbitragem: inter-acção entre meios de reacção. In: CAMPOS, Diogo Leite de; FERREIRA, Eduardo Paes. **A arbitragem em Direito Tributário**: I conferência AIBAT-IDEFF. Coimbra: Almedina, 2010.

CAMPOS, Diogo Leite de. A arbitragem em Direito Tributário português e o Estado-dos-Cidadãos. **Revista de Arbitragem e Mediação**, São Paulo, n. 12, jan./mar. 2007.

_____. Certeza e Direito Tributário: a arbitragem. In: Tôrres, Heleno Taveira (Coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário**: estudos em homenagem ao prof. Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. Preços de transferência e arbitragem. Separata de: **Revista da Ordem dos Advogados**, Lisboa, ano 67, III, dez. 2007

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 2003. (no texto citação 734)

_____. Constitucionalismo e geologia da *good governance*. In: CANOTILHO, J. J. Gomes. **“Brançosos” e interconstitucionalidade: itinerários dos discursos sobre a historicidade constitucional**. Coimbra: Almedina, 2006.

CAPPELLETTI, Mauro. **Acesso à justiça**. Porto Alegre: Fabris, 1988.

CAPPER, Phillip. **When is the venue of the arbitration its seat?** Disponível em: <<http://kluwarbitrationblog.com/blog/2009/11/25/when-is-the-%E2%80%98venue%E2%80%99-of-an-arbitration-its-%E2%80%98seat%E2%80%99/>>. Acesso em: 19 jun. 2013.

CARMONA, Carlos Alberto. **Arbitragem e processo: um comentário à Lei n. 9.307/96**. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2009.

CARMONA FERNANDÉZ, Nestor. Medidas de antielusión fiscal: medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición. In: SERRANO ANTÓN, Fernando (Coord.). **Fiscalidad internacional**. 3. ed. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2001.

CARNEIRO, Paulo Cezar Pinheiro. Aspectos processuais da nova lei de arbitragem. In: CASELLA, Paulo Borba (Coord.). **Arbitragem: a nova lei brasileira (9.307/96) e a praxe internacional**. São Paulo: LTr, 1997.

CARRELL, Mike; BALES, Richard A. Considering final offer arbitration to resolve public sector impasses in times of concession bargaining. **Ohio State Journal on Dispute Resolution**, p. 2, Feb. 2012. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=2000185>>. Acesso em: 18 Jun. 2013.

CARVALHO, André. O escopo subjetivo de aplicação dos acordos para evitar a tributação: a residência. In: Tôrres, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. v. 5.

CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre a classificação dos tributos em diretos e indiretos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 112, p. 7-20, dez./2012.

CARVALHO, Rubens Miranda de. **Transação tributária, arbitragem e outras formas convencionadas de solução de lides tributárias**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008.

CASGRAIM, Fraiser Milner (firm). **Canada-U.S. tax treaty: a practical interpretation**. 3rd ed. Canada: CCH Canadian Limited, 2009.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. Parallel treaties e a interpretação dos acordos para evitar a dupla tributação: a experiência brasileira em face dos artigos 7, 12 e 21 da Convenção Modelo OCDE. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rego; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça (Coord.). **Tributação, comércio e solução de controvérsias internacionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

_____. Caso Volvo 1: possibilidade de aplicação do Art. 10 (Juros) do Tratado Brasil-Japão à filial do banco japonês sediada no Panamá. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Coord.). **Tributação internacional: análise de casos**. São Paulo: MP Editora, 2010.

CHETCUTI, Jean-Philippe. *Arbitration in International Tax Dispute Resolution*, 2001. Disponível em: <http://www.cc-advocates.com/publications/articles/tax-arbitration.htm#_ftn38>. Acesso em: 28 maio 2013.

CHRISTIANS, Allison. Putting Arbitration on the MAP: thoughts on the new U.N. Model Tax Convention. **TaxAnalysts**, Amsterdam, Apr. 2012.

CORRÊA, Fábio Peixinho Gomes. The presentation of evidence in international commercial arbitration: bridging gaps between evidentiary rules and free evaluation of evidence. **Revista de Arbitragem e Mediação**, São Paulo, ano 6, n. 21, abr./jun. 2009.

COSTA, José Augusto Fontoura. **Direito Internacional do Investimento Estrangeiro**. Curitiba: Juruá, 2010.

CRETELLA NETO, José. Arbitragem Internacional: o significado peculiar do instituto no contexto do mecanismo de solução de controvérsias da Organização Mundial do Comércio. **Revista de Direito Internacional e Econômico**, São Paulo, n. 9, p. 30, out./dez. 2004.

CUNHA, Patrícia Noiret Silveira da. Settlement of disputes in Portuguese Tax Treaty Law. In: ZÜGER, Mario; LANG, Michael (Ed.). **Settlement of Disputes in Tax Treaty Law**. Viena: Linde, 2002.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DESAX, Marcus; VEIT, Marc. Arbitration of tax treaty disputes: the OECD proposal. **Arbitration International**, v. 23, n. 3, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

DOLINGER, Jacob. A ordem pública internacional e seus diversos patamares. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n. 828, 2004.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributário e “due process of law”**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DORNELLES, Francisco Neves. **A Dupla Tributação Internacional da Renda**. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1979.

DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira. Os juros nos acordos internacionais celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes; UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça (Coord.). **Tributação, comércio e solução de controvérsias internacionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ELLIS, Maarten J. Issues on the implementation of the disputes arising under Income Tax Treaties: response to David Tillinghast. **Bulletin - Tax Treaty Monitor**, Amsterdam, p. 101, Mar. 2002.

ENGELLEN, Frank. **Interpretation of tax treaties under international law**. Amsterdam: IBFD, 2004.

ENGLISH, Joachim. German experience on alternative modalities of tax conflicts solution and the application of mutual tax agreements. In: Tôres, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. v. 5.

EUROPEAN UNION (EU). Joint Transfer Pricing Forum (JTPF). **Final Report of the EU Joint Transfer Pricing Forum on the Interpretation of some Provisions of the Arbitration Convention**, Brussels, 14 set. 2009, p. 6-7. Disponível em: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/final_report.pdf>. Acesso em: 27 maio 2013.

_____. **Draft summary record of the third meeting of the EU Joint Transfer Pricing Forum**, Brussels, Apr. 2003. Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/forum4/minutes02apr_en.pdf. Acesso em: 27 maio 2013.

_____. Code of conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of Double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises. **Official Journal of the European Union**, p. c176/8-c176/12, 28 jul. 2006. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2006:176:0008:0012:EN:PDF>. Acesso em: 27 maio 2013.

FARAH, Ehab. Mandatory arbitration of international tax disputes: a solution in search of a problem. **Florida Tax Review**, Miami, v. 9, n. 8, 2009. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=1115178> e <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1115178>. Acesso em: 25 maio 2013.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta. In: Tôrres, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. v. 2.

FOUCHARD, Philippe; GAILLARD, Emmanuel; GOLDMAN, Berthold. **International commercial arbitration**. Boston: The Hague; London: Kluwer Law International, 1999.

GARCÍA FRÍAS, Ángeles. El arbitraje tributario internacional. In: SERRANO ANTÓN, Fernando (Dir.). **Fiscalidad Internacional**. 3. ed. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2006.

GANGULY, Maya. Tribunals and taxation: an investigation of arbitration in recent US Tax Conventions. **Wisconsin International Law Journal**. Disponível em: <http://hosted.law.wisc.edu/wordpress/wilj/files/2013/01/Ganguly.pdf>. Acesso em: 01 jun. 2013.

GARBARINO, Carlo; LOMBARDO, Marina. Arbitration of unresolved issues in mutual agreement cases: the new paragraph 5, art. 25 OECD Model Convention, a multi-tiered dispute resolution clause. **Bocconi Legal Studies Research Paper**, n. 1628765, June 2010. p. 7. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=1628765> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1628765>. Acesso em: 10 maio 2013.

_____. Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el derecho español. In: JOBIM, Eduardo; MACHADO, Rafael Bicca (Coord.). *Arbitragem no Brasil: aspectos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. Reflexiones sobre la influencia de la globalización en los principios tributarios. In: Tôrres, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1.

GIL, Otto Eduardo Vizeu. A soberania absoluta e o Direito Internacional Público. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, n. 140, out./dez. 1998.

GIULIANI, Federico Maria. La interpretazione delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi. In: UCKMAR, Victor (Coord.). **Corso de Diritto Tributario Internazionale**. Padova: Cedam, 2002.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brum. Arbitragem e transação tributária: verificação de compatibilidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 48, set. 1999.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. História do Direito Internacional: o Caso Lotus (1927). Disponível em: <<http://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/viewFile/2560/1553>>. Acesso em: 05 jul. 2013.

GAILLARD, Emmanuel; GOLDMAN, Berthold; SAVAGE, John F. **Fouchard, Gaillard, Goldman on International Commercial Arbitration**. Netherlands: Kluwer Law International, 1999.

GOMES, Carla Amado. A evolução do conceito de soberania. **Revista de Direito Mercantil, industrial, econômico e financeiro**, São Paulo, n. 111, jul./set. 1998.

GONÇALVES, Eduardo Damião. Comentários ao Artigo V(2) (A) (B) da Convenção de Nova Iorque. In: WALD, Arnaldo; LEMES, Selma Ferreira. **Arbitragem comercial internacional: a Convenção de Nova Iorque e o Direito brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2011.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

GREBLER, Eduardo. A recusa de reconhecimento à sentença arbitral estrangeira com base no Artigo V, (1) alíneas “A” e “B” da Convenção de Nova Iorque. In: WALD, Arnaldo; LEMES, Selma Ferreira. **Arbitragem comercial internacional: a Convenção de Nova Iorque e o Direito Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2011.

GRINOVER, Ada Pellegrini. A inafastabilidade do controle jurisdicional e uma nova modalidade de autotutela (parágrafos únicos dos arts. 249 e 251 do Código Civil). In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva et al. **Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins**. São Paulo: Lex Editora, 2005.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999.

GUEDES, João Victor; CAVALCANTI, Flávia. Compensação de imposto pago no exterior: a aplicabilidade de medidas unilaterais em casos de inobservância de limitações contidas no tratado. **Revista de Direito Tributário Internacional**, São Paulo, n. 10, 2008.

HADARI, Yithzak. **Compulsory arbitration in international transfer pricing and other double taxation disputes**. Oct. 2009. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1483621>> or <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1483621>>. Acesso em: 07 jun. 2013.

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.

HANOTIAU, Bernard. Public policy in international commercial arbitration. In: GAILLARD, Emmanuel; DI PIETRO, Domenico. **Enforcement of arbitration agreements and international arbitral awards**. London: Cameron May International Law & Policy, 2008.

HARRINGTON, John. No Dispute About the increasing importance of arbitration in Tax treaties. **Tax Notes International**, v. 59, n. 10, p. 753, Sept. 2010.

HERRERA MOLINA, Pedro M.. Los Convenios de doble imposición ante las libertades comunitárias (análisis de la jurisprudência del TJCE). In: SERRANO ANTÓN, Fernando (Dir.). **Fiscalidad Internacional**. 3. ed. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2006.

HERRERA MOLINA, Pedro M.. STJCE 12.12.2002, Lankhorst-Hohorst, As. C-324/00: cláusula de subcapitalización contraria a la libertad de establecimiento. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. v. 2. p. 492-501.

HINNEKENS, Luc. The search for an effective structure of International Tax Arbitration within and without the European Community. In: ZÜGER, Mario; LANG, Michael (Ed.). **Settlement of Disputes in Tax Treaty Law**. Viena: Linde, 2002.

_____. Legal sources and interpretation of European Tax Arbitration Convention and its recognition of the taxpayer. In: International Fiscal Association Congress, 47th. **Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration**. Netherlands: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1994.

HOBBS, Thomas. **Leviatã**. São Paulo: Abril Cultural, 1974.

HOFBAUER, Ines. Settlement of Disputes in Austrian Tax Treaty Law. In: ZÜGER, Mario; LANG, Michael (Ed.). **Settlement of Disputes in Tax Treaty Law**. Viena: Linde, 2002.

HOLMES, Kevin. **International Tax Policy and double tax treaties: an introduction to principles and application**. Amsterdam: IBFD, 2007.

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

International Bar Association (IBA). **Guidelines on Conflicts of Interest in International Arbitration**. 2004. Disponível em: <<http://www.ibanet.org/Document/Default.aspx?DocumentUid=e2fe5e72-eb14-4bba-b10d-d33dafee8918>>. Acesso em: 14 jun. 2013.

_____. **Rules on the Taking of Evidence in International Commercial Arbitration** London: IBA, 2010.. Disponível em: <<http://www.ibanet.org/Document/Default.aspx?DocumentUid=68336C49-4106-46BF-A1C6-A8F0880444DC>>. Acesso em: 18 jun. 2013.

INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE (ICC). **Arbitration in International Tax Matters**. 3 May 2000. Disponível em: <<http://www.iccwbo.org/Data/Policies/2000/Arbitration-in-international-tax-matters/>>. Acesso em: 20 maio 2013.

INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE (ICC). **Arbitration rules**. 2012. Disponível em: <<http://www.iccwbo.org/Products-and-Services/Arbitration-and-ADR/Arbitration/Rules-of-arbitration/Download-ICC-Rules-of-Arbitration/ICC-Rules-of-Arbitration-in-several-languages/>>. Acesso em: 10 jul. 2103.

IRISH, Charles R. Private and public dispute resolution in international taxation. **Contemporary Asia Arbitration Journal**, v. 4, n. 2, Nov. 2011.

ISMER, Ronald. Compulsory waiver of domestic legal remedies before arbitration under tax treaty: a German Perspective. **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, Amsterdam, Jan. 2003.

JONES, John F. Avery et. al. The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3(2) of the OECD Model. **British Tax Review**, London, p. 54, 1984.

_____. Tax treaty interpretation in the United Kingdom. In: LANG, Michael (Coord.). **Tax treaty interpretation**. The Hague: Kluwer Law International, 2000.

_____. et al. Credit and Exemption under tax Treaties in cases of differing income characterization. **European Taxation**, Amsterdam, p. 146, Apr. 1996.

_____. Article 3 (2) of the OECD Model Convention on and the Commentary to it: treaty interpretation. **European Taxation**, Amsterdam, Aug. 1993.

JUNQUEIRA, Carla. Regras processuais e procedimentais do órgão de solução de controvérsias da OMC. In: LIMA, Maria Lúcia L. M. Padua; ROSENBERG, Barbara. **O Brasil e o contencioso na OMC**. São Paulo: Saraiva, 2009. t. 2

KALICKI, Jean; MEDEIROS, Suzana. Investment arbitration in Brazil: revisiting Brazil's traditional reluctance towards ICSID, BITs, and investor-state arbitration. **Revista de Arbitragem e Mediação**, São Paulo, ano 4, n. 14, jul./set. 2007.

KARNAS, Vera Sterman. Arbitragem para determinação do nível de suspensão de concessões e outras obrigações e/ou do valor das contramedidas apropriadas em caso de não-implantação das decisões e recomendações do OSC. In: LIMA, Maria Lúcia L. M. Padua; ROSENBERG, Barbara. **O Brasil e o contencioso na OMC**. São Paulo: Saraiva, 2009. t. 2.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 6. ed. Tradução de João Baptista Machado. Coimbra: Arménio Amado, 1984.

KORB, Donald L. IRS Alternatives to the Traditional Tax Controversy System. In: Tôrres, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. v. 5.

LAFER, Celso. O sistema de solução de controvérsias da Organização Mundial do Comércio. In: CASELLA, Paulo Borba; MERCADANTE, Araminta de Azevedo (Coord.). **Guerra comercial ou integração mundial pelo comércio: a OMC e o Brasil**. São Paulo: LTr, 1998.

LEE, João Bosco. A homologação de sentença estrangeira. In: CARMONA, Carlos Alberto et al. **Arbitragem: estudos em homenagem ao Prof. Guido Fernando da Silva Soares**, in memoriam. São Paulo: Altas, 2007.

LEMES, Selma F. **Arbitragem na Administração Pública: fundamentos jurídicos e eficiência econômica**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. Cláusulas arbitrais ambíguas ou contraditórias e a interpretação da vontade das partes. In: MARTINS, Pedro Batista; GARVEZ, José M. Rossani. **Reflexões sobre arbitragem: in Memoriam do Desembargador Cláudio Vianna de Lima**. São Paulo, LTr, 2002.

_____. Dos árbitros. In: CARMONA, Carlos Alberto; LEMES, Selma Ferreira; MARTINS, Pedro A. Batista (Coord.). **Aspectos fundamentais da Lei de Arbitragem**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. **Arbitragem na concessão de serviços públicos - arbitrabilidade objetiva. Confidencialidade ou publicidade processual?** [2004].

Disponível em: <http://www.selmalemes.com.br/artigos/artigo_juri15.pdf>. Acesso em: 14 jun. 2013

LENNARD, Michael. The UN Model Tax Convention as compared with the OECD Model Tax Convention – current points of difference and recent developments. **Asia-Pacific Tax Bulletin**, Amsterdam, Jan./Fev. 2009.

LIEBMAN, Howard M.; PLODEK, Michael. Mutual agreement procedure. In: VIJVER, Anne Van de. **The New US-Belgium Double Tax Treaty: a Belgium and EU perspective**. Amsterdam: IBFD, 2009.

LILLA, Paulo Eduardo et al. Conflitos de jurisdição entre a OMC e os acordos regionais de comércio. In: LIMA, Maria Lúcia L. M. Pádua; ROSENBERG, Bárbara. **O Brasil e o contencioso na OMC**. São Paulo: Saraiva, 2009. t. 3.

LINDENCRONA, Gustaf. Recent development of Tax Treaty Arbitration. In: International Fiscal Association Congress, 47th. **Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration**. Netherlands: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1994.

LOCKE, John. Segundo tratado sobre o governo. Tradução de E. Jacy Monteiro. São Paulo: Ibrasa, 1965. p. 5 *apud* PYRRHO, Sérgio. **Soberania, ICMS e isenções: os convênios e os tratados internacionais**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2008. p. 66-67.

MACHADO, Hugo de Brito. A transação no Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 75, dez. 2001.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. **Regulação Estatal e interesses públicos**. São Paulo: Malheiros, 2002.

MARTINS, Alexandre Marques da Silva. A denúncia de tratado em matéria tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 141, jun. 2005.

MARTINS, José Augusto. **Endividamento privado internacional: Eurobonds e instrumentos análogos**. 279f. 1999. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. 1999.

MARTINS, Natanael. Tratados internacionais em matéria tributária. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n. 12, jul./set. 1995.

MARTINS, Pedro Baptista. **Da unidade do Direito e da supremacia do Direito Internacional**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

MATARAZZO, Giancarlo Chamma; ARAÚJO, Joana Franklin de. Caso Copesul: a tributação de serviços pelo imposto de renda e os tratados para evitar a dupla tributação. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Coord.). **Tributação internacional: análise de casos**. São Paulo: MP Editora, 2010.

MATIAS-PEREIRA, José. **Governança Pública**. São Paulo: Atlas, 2010.

McINTYRE, Michael J. Comments on the OECD Proposal for secret and mandatory arbitration of international tax disputes. **Florida Tax Review**, v. 7, n. 9, 2006.

MEEUS, Luc. Settlement of disputes Settlement of Disputes in BelgiumTax Treaty Law. In: ZÜGER, Mario; LANG, Michael (Ed.). **Settlement of Disputes in Tax Treaty Law**. Viena: Linde, 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MELO, Suzana Soares. O Mercosul e seus mecanismos de solução de controvérsias. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. **Tributação, comércio e solução de controvérsias internacionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Celso de Albuquerque. **Direito Internacional da Integração**. Rio de Janeiro: Renovar, 1996.

MOJICA, Rodrigo Chinini. **A revisão da coisa julgada em matéria tributária diante da consolidação do entendimento das cortes superiores em sentido diametralmente oposto**. 2010. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. 2010.

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Administração pública consensual e a arbitragem. **Revista de Arbitragem e Mediação**, ano 9, v. 35, out./dez. 2012.

_____; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. **Tributação, comércio e solução de controvérsias internacionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

_____. As regras de subcapitalização adotadas pela Lei n. 12.249/10 e sua aplicação em situações abrangidas por acordos para evitar a dupla tributação celebrados pelo Brasil. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 24, 2010b.

_____. Caso Nobuo Naya: dupla residência da pessoa física no Acordo Brasil-Japão e os reflexos da inexistência de *tie-breaker rules* na convenção internacional. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Coord.). **Tributação internacional: análise de casos**. São Paulo: MP Editora, 2013. v. 2. No prelo.

_____. 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.

_____. Os métodos de solução de controvérsias entre Estados Soberanos no âmbito do Comércio Internacional. Análise dos mecanismos instituídos pela OMC e contidos na Convenção-Modelo para evitar a dupla tributação da OCDE. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo et al. **Tributação, comércio e solução de controvérsias internacionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

_____; 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. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 88, set./out. 2009.

_____; NISHIOKA, Alexandre Naoki. Caso Tim Nordeste (Maxitel): pagamento de juros a residente no Japão e a aferição da aplicabilidade da cláusula de beneficiário efetivo ao acordo para evitar a dupla tributação celebrado entre Brasil e Japão. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal: análise de casos**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. v. 3.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Arbitragem nos contratos administrativos. In: MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. **Mutações do Direito Administrativo**. 3. ed. São Paulo: Renovar, 2007.

NABAIS, José de Casalta. Reflexão sobre a introdução da arbitragem tributária. **Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/casalta.pdf>, p. 31. Acesso em 10 nov. 2013

NAÓN, Horacio Grigera. Factors to consider in choosing an efficient arbitrator. In: VAN DEN BERG, Albert Jan. **Improving the efficiency of arbitration agreements and awards: 40 years of application of the New York Convention**. Paris: ICCA Congress Series, 1998. v. 9.

OECD. **Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure (MAP APA)**. Paris: OECD, 1999.

_____. **Improving the process for resolving international tax disputes**. 2004. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/treaties/33629447.pdf>>. Acesso em: 28 maio 2013.

_____. **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.

_____. **Issues in International Taxation n. 6: the application of the OECD Model Tax Convention to partnerships**. Paris: OECD, 1999. p. 38. Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/the-application-of-the-oecd-model-tax-convention-to-partnerships_9789264173316-en>. Acesso em: 01 jul. 2013.

_____. **Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)**. Feb. 2007b. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/dispute/36249394.pdf>>. Acesso em: 11 jun. 2013

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

_____. Model Tax Convention (Condensed Version). 2010b. Disponível em: www.oecd.org. Acesso em: 10 jun. 2013.

_____. **Proposals for improving mechanisms for the resolution of tax treaty disputes: public discussion draft**. Feb. 2006. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/dispute/36054823.pdf>. Acesso em: 28 maio 2013.

OKUMA, Alessandra. As convenções para evitar dupla tributação e elisão fiscal e os meios de solução de controvérsias. In: Tôrres, Heleno Taveira. (Coord.) **Direito Tributário Internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. v. 4.

_____. Double Tax Conventions and the European Union. **EC Tax Journal**, Oxford, v. 10, Issue 3, 2010.

PARK, William W. Arbitrability and Tax. In: MISTELIS, L.; BREKOULAKIS, S.(Ed.) **Arbitrability: International & Comparative Perspectives**. Netherlands: Kluwer Law International, 2009.

_____. Arbitration and Tax Measures in North America. In: LANG; Michael; ZÜGER, Mario. **Settlement of Disputes in Tax Treaty Law**. London: Kluwer Law International: Linde Verlag Wien, 2002a.

_____; TILLINGHAST, David R. **Income Tax Treaty Arbitration**. Amersfoort: Sdu Fiscal & Financiële Uitgevers: IFA, 2004.

_____. Control mechanisms in international tax arbitration. **Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration**. Netherlands: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1994.

_____. The Arbitrator's Jurisdiction to Determine Jurisdiction. *ICCA Congress*, Montreal, 2006. Disponível em: http://www.arbitration-icca.org/media/0/12409326410520/jurisdiction_to_determine_jurisdiction_w_w_park.pdf. Acesso em: 10 jun. 2013.

_____. Income tax treaty arbitration. **Tax Management International Journal**, n. 31, p. 232- 236, may 2002b.

PATE, Blaz. Arbitration procedures in International Tax Law: arbitration convention – Double tax convention – WTO. In: WINTER-HERDIN, Judith (et al.). **The relevance of WTO Law for tax matters**. Viena: Linde, 2007.

PIMENTEL, Luiz Otávio. O Protocolo de Olivos e a arbitragem como mecanismo de solução de controvérsias no Mercosul. **Revista Brasileira de Arbitragem**, Porto Alegre, n. 13, p. 31-70, jan./mar. 2007.

PINTO, José Emílio Nunes. **A confidencialidade na arbitragem**. 2004. Disponível em: <<http://www.ccbc.org.br/download/artarbit11.pdf>>. Acesso em: 13 jun. 2013.

PIRES, Adilson Rodrigues. A arbitragem no Direito Tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

PIRES, Alice Catarina de Souza et al. **Soluções de Controvérsias no MERCOSUL**. São Paulo: LTr, 1998.

PISTONE, Pasquale. Settlement of Disputes in Italian Tax Treaty Law. In: ZUGER, Mario; LANG, Michael (Ed.). **Settlement of Disputes in Tax Treaty Law**. Viena: Linde, 2002a.

_____. **The impact of community Law on tax treaties: issues and solutions**. Netherlands: Eucotax: Kluwer Law International, 2002b.

PriceWaterhouseCoopers. **Japan tax update: updates on the status of tax treaties/agreements**. 2012. Disponível em: <<http://www.pwc.com/jp/en/taxnews/pdf/tax-treaties-2012-en.pdf>>. Acesso em: 10 jul. 2013.

PROKISCH, Rainer. A interpretação dos tratados de dupla tributação. **Fisco**, Lisboa, ano 4, v. 68, p. 23, 1994.

PYRRHO, Sérgio. **Soberania, ICMS e isenções: os convênios e os tratados internacionais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. 13. ed, rev. aum. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011.

RIBAS, Lídia Maria L. R.. Mecanismos alternativos na solução de conflitos em matéria tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 49, mar./abr. 2002.

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

_____. Compulsory arbitration as a last resort in resolving tax treaty interpretation problems. **European taxation** 9, Amsterdam, v. 42, Sept. 2002.

ROCHA, Sérgio André. **Treaty override no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. **Interpretação dos tratados contra a bitributação da renda.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008a.

_____. Meios alternativos de solução de conflitos no Direito Tributário Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 122, nov. 2005.

_____. Solução de divergências hermenêuticas nos tratados internacionais tributários. **Revista de Direito Tributário Internacional**, São Paulo, n. 10, 2008.

ROMERO, Eduardo Silva. **ICC International Court of Arbitration Bulletin**, v. 13, n. 1, spring 2002

ROSA, Marcelo Miranda Dourado Fontes. A contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) e os tratados internacionais para evitar a dupla tributação. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça (Coord.). **Tributação, comércio e solução de controvérsias internacionais.** São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ROSENBLOOM, David; PETERS, Elizabeth. From arbitration to zero withholding: a primer on the Canada-U.S. Treaty Protocol. **Tax Notes International**, v. 51, n. 7, Aug. 2008.

ROSEMBUJ, Túlio. Treaty shopping: el abuso de tratado. In: UCKMAR, Victor (Coord.). **Curso de Diritto Tributario Internazionale.** Padova: Cedam, 2002.

ROTHMANN, Gerd W. A denúncia do Acordo de Bitributação Brasil-Alemanha e suas consequências. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais de Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, 2005. v. 9.

_____. **Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação.** 1978. 111 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo.

_____. Problemas de qualificação na aplicação das convenções contra a bitributação internacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 76, jan. 2002.

RUSSO, Raffaele. O Modelo da OCDE de 2008: uma visão geral. **Revista de Direito Tributário Internacional**, São Paulo, n. 10, 2008.

RUST, Alexander. The new approach to qualification conflicts has its limits. **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, Amsterdam, p. 47, Feb. 2003.

SANTIAGO, Igor Mauler. **Direito Internacional Tributário: métodos de solução dos conflitos**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

_____; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

SARMENTO, Daniel. Interesses públicos vs. interesses privados na perspectiva da teoria e da filosofia constitucional. In: SARMENTO, Daniel (Org.). **Interesses públicos versus interesses privados: desconstituindo o princípio de supremacia do interesse público**. 2. tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

SASSEVILLE, Jacques. Klaus Vogel Lecture: Tax Treaties and Schrödinger's cat. **Buletin - Tax Treaty Monitor**, Amsterdam, p. 51, Feb. 2009.

SCHLAMMAN, Kris et al. Mandatory arbitration designed to speed agreement. **Transfer Pricing International Journal BNA**, 2011 ISSN 2042-8154. Disponível em: <<http://www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/Global-Transfer-Pricing-Services/Documents/us-treaties-nov2011.pdf>>. Acesso em: 01 jun. 2013.

SCHÖN, Wolfgang. Transfer pricing, the arm's length standard and European Union Law. Sept. 2011. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1930237>>. Acesso em: 21 May 2013.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Arbitragem em Direito Tributário. **Revista da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro - EMERJ**, Rio de Janeiro, v. 11, n. 43, 2008.

SERRANO ANTÓN, Ferrano. El arbitraje tributario en el Derecho Internacional Tributario: su desarrollo en el marco del procedimiento amistoso. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. v. 6.

_____. La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado. **Crónica Tributaria**, n. 114, p. 167-168, 2005

SHARON, Craig A.; McCutchen, Bingham. Treaty Arbitration: Where Art Thou? **Tax Management International Journal**, 41 TMIJ 91, 02 Out. 2012. Disponível em <www.bna.com>. Acesso em: 31 May 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Arbitragem no Direito Tributário Internacional. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 23, 2009.

_____. Contribuição à história dos acordos de bitributação: a experiência brasileira. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 22, 2008b.

_____. Direito Tributário Internacional. Acordos de bitributação. Imposto de renda: lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior. Disponibilidade. Efeitos do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35: Parecer. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 16, 2011.

_____. **Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

_____. Preços de transferência e acordos de bitributação. In: ROCHA, Valdir Oliveira (Coord.). **Tributos e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. Princípios no Direito Tributário Internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto Catelano Botelho (Org.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo, Quartier Latin, 2005. v.1.

_____. 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.

_____. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 17, 2003.

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

SKAAR, Arvid Aage. In: IFA. **Cahiers de Droit Fiscal International**: interpretation of double taxation conventions. Deventer: Kluwer Law International, 1993, p. 504.

SOARES, Guido Santiago. Arbitragem no contexto regional: MERCOSUL. **Revista Brasileira de Arbitragem**, Porto Alegre, n. 0, p. 91-103, jul./out. 2003.

SOUZA JR., Lauro da Gama e. Sinal verde para a arbitragem nas parcerias público-privadas (a construção de um novo paradigma para os contratos entre o Estado e o investidor privado), 29 ago. 2005. Disponível em: <www.mundojuridico.adv.br>. Acesso em: 08 abr. 2012.

_____. Reconhecimento e execução de sentenças arbitrais estrangeiras. In: CASELLA, Paulo B. (Coord.). **Arbitragem**: lei brasileira e praxe internacional. 2. ed. São Paulo: LTr, 1997.

_____. Recusas infundadas no Artigo V(2) (A) e (B) da Convenção de Nova Iorque. In: WALD, Arnoldo; LEMES, Selma Ferreira. **Arbitragem comercial internacional**: a Convenção de Nova Iorque e o Direito brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2011.

STONE, Garry B.; SWENSON, C. David. The emerging perfect storm. **Transfer Pricing Perspectives**. Disponível em: <http://www.pwc.com/en_GX/gx/tax-management-strategy/pdf/09-0002_thought_leadership_journal_8b.pdf>. Acesso em: 22 May 2013.

STRENGER, Irineu. **Arbitragem comercial internacional**. São Paulo: LTr, 1996.

TANZI, Vito. Globalization, tax systems and the architecture of the global economic system. In: TANZI, Vito et al. **Taxation and Latin America Integration**. Washington: Inter-American Development Bank, 2008.

TILLINGHAST, David R. Issues in the implementation of the arbitration of disputes arising under Income Tax Treaties. **Bulletin - Tax Treaty Monitor**, Amsterdam, n. 56, p. 95, mar. 2002.

TITLE, Martin B.; AVI-YONAH, Reuven S. **The integrated 2006 United States Model Income Tax Treaty**. Revised edition. U.S.: Vanderplas Publishing: Tax Law Series 3, 2008.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre a renda das empresas**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. Arbitragem e transação em matéria tributária. In: JOBIM, Eduardo; MACHADO, Rafael Bicca (Coord.). **Arbitragem no Brasil**: aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. Arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 86, 2002.

TREBILCOCK, Michael; HOUSE, Robert. Regulation of international trade. 2nd ed. London: New York: Routledge, 1999.

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

TUTUN, Paul D. Arbitration procedures in the United States-German Income Tax Treaty: the need for procedural safeguards in international tax disputes. **Boston University International Law Journal**, Boston, v. 12, 1994.

UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. Caso Agassi: Análise da tributação internacional de rendimentos dos contratos de patrocínio de esportistas: um novo conceito de fonte? In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. **Tributação internacional**: análise de casos. São Paulo: MP, 2010.

ULLAH, Monuhar. Settlement of disputes under U.K. Tax Treaty Law. In: LANG, M; ZÜGER, M. **Settlement of Disputes in Tax Treaty Law**. Viena: Linde, 2002.

UNITED NATIONS (UN). Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters. **Arbitration in International Tax Matters**. Genève, 2001. Disponível em: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan004398.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2010.

_____. **Model Double Taxation Convention**: between developed and developing countries. New York, 2011. Disponível em: <http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf>. Acesso em: 31 maio 2013.

_____. **Model Income Tax Convention**. November, 2006. Disponível em: <<http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16801.pdf>>. Acesso em: 26 jun. 2013.

_____. **Report by the Subcommittee on Dispute Resolution:** Arbitration as an Additional Mechanism to improve the mutual Agreement Procedure. Geneva, 18-22 October, 2010. Disponível em: <http://www.un.org/esa/ffd/tax/sixthsession/Report_DisputeResolution.pdf>. Acesso em: 09 nov. 2010.

WALD, Arnoldo. **Eficiencia, ética, independencia y imparcialidad en el arbitraje.** São Paulo: [s.n.], 2012.

_____; MORAES, Luiza Rangel de; WALD, Alexandre de Mendonça. **O Direito de Parceria e a Lei de Concessões.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

WERNINGER, Patrick. The Role of Arbitration in Resolving Qualification Conflicts under Tax Treaties. In: BURGSTALLER, Eva; HASLINGER, Katharina (Ed.). **Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law.** Viena: Linde, 2007.

VAN DEN BERG, Albert Jan. **International Comercial Arbitration:** contemporary questions. The Hague: Kluwer Law International, 2003.

_____. New York Convention of 1958: refusals of enforcement. **ICC International Court of Arbitration Bulletin,** Paris, v. 18, n. 2, June 2008.

_____. **The New York Arbitration Convention of 1958:** towards a uniform judicial interpretation. Netherlands: Kluwer, 1981.

VAN DEN BERG, Jean-Paul; VROLIJK, Johan. Highlights of the new Dutch Tax Treaty Policy. **Tax Notes International,** Amsterdam, v. 62, n. 9, p. 727, May 2011.

VAN HERKSEN, Monique; FRASER, David. Comparative analysis: arbitration procedures for handling tax controversy. **International Transfer Pricing Journal,** May/June 2009.

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

VELTHUIZEN, Erik. Settlement of Disputes in Dutch Tax Treaty Law. In: ZÜGER, Mario; LANG, Michael (Ed.). **Settlement of Disputes in Tax Treaty Law,** Viena: Linde, 2002.

VERÇOSA, Fabiane. A (des?) Necessidade de Homologação de Laudos Arbitrais Estrangeiros após a Entrada em Vigor, no Brasil, da Convenção de Nova Iorque. **Revista de Direito Bancário do Mercado de Capitais e da Arbitragem,** São Paulo, n. 22, out./dez. 2003.

VITA, Jonathan Barros. Arbitragem e poder público: uma nova abordagem. In: ALMEIDA, Luiz Fernando do Vale de (Coord.). **Aspectos práticos da arbitragem**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

_____. O desenvolvimento continuado de uma nova visão de interação entre a arbitragem e o poder público. In: JOBIM, Eduardo; MACHADO, Rafael Bicca (Coord.). **Arbitragem no Brasil: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

VOGEL, Klaus. Harmonia decisória e problemática da qualificação nos acordos de bitributação. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. **Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the avoidance of double taxation of income and capital (with particular reference to German Treaty Practice)**. 3. ed. London: Kluwer Law International, 1997.

_____. Conflicts of qualification: the discussion is not finished. **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, Amsterdam, Feb. 2003.

_____. Influence of the OECD commentaries on treaty interpretation. **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, Amsterdam, Dec. 2000.

_____; PROKISCH, Rainer. General Report. In: IFA. **Cahiers de Droit Fiscal International: interpretation of double taxation conventions**. Florence, Deventer: Kluwer Law International, 1993. v. 78.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

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

_____. ICC proposes arbitration in International Tax Matters. **European Taxation**, Amsterdam, v. 41, n. 6, jun. 2001b.

_____. Settlement of disputes in Tax Treaty Law: general report. In: ZÜGER, Mario; LANG, Michael (Ed.). **Settlement of Disputes in Tax Treaty Law**. Viena: Linde, 2002.