#### MATEUS CALICCHIO BARBOSA

# O Procedimento Amigável nos Acordos de Bitributação Brasileiros

Dissertação de Mestrado

Orientador: Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO FACULDADE DE DIREITO SÃO PAULO – SP 2017

#### MATEUS CALICCHIO BARBOSA

## O Procedimento Amigável nos Acordos de Bitributação Brasileiros

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração em Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO FACULDADE DE DIREITO SÃO PAULO – SP 2017

BARBOSA, Mateus Calicchio. O Procedimento Amigável nos Acordos de Bitributação Brasileiros./ Mateus Calicchio Barbosa – 2017.

196 f.

Orientador: Luís Eduardo Schoueri.

Dissertação de mestrado (Mestrado em Direito) - Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2017.

1. Direito Tributário Internacional. 2. Acordos de Bitributação. 3. Procedimento amigável. 4. Interpretação autêntica de acordos internacionais. 5. *Treaty-making power*. 6. Acordos executivos ou em forma simplificada. 7. Representatividade internacional.

Nome: Mateus Calicchio Barbosa

Título: O Procedimento Amigável nos Acordos de Bitributação Brasileiros

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, na área de concentração em Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Prof. Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri.

Banca realizada em:		
Resultado:		
Banca Examinadora		
Presidente		
Prof. Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri		Instituição: Universidade de São Paulo
Examinadores		
Prof. Dr		Instituição:
Julgamento:	_ Assinatura:	
Prof. Dr.		Instituição:
Julgamento:	_ Assinatura:	
Prof. Dr		Instituição:
Julgamento:	_Assinatura:	

#### **AGRADECIMENTOS**

Ao meu orientador, Professor Titular Luís Eduardo Schoueri, prova de que a autoridade do mestre não se impõe, mas se inspira. A obediência dá lugar à confiança, e a deferência vem com a admiração deste aluno e discípulo.

A Pedro Guilherme Lindenberg Schoueri, prova de que a amizade não é fonte que se esgota, mas apreço que se prontifica a cada desafio.

A Clara Gomes Moreira e Roberto Codorniz Leite Pereira, pelo *esprit de corps* durante a pós-graduação na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

À equipe de consultoria tributária de Lacaz Martins, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados (Eduardo Arruda Madeira, Caio Caetano Luna, Thaís Chanes de Moraes, Patricia Martinuzzo, Natan Carbone Ghosn de Carvalho, Rafael Cunha Procópio, Beatriz Yoshie Tamaoki, Marcel Desmonts da Silva Filho, Ricardo André Galendi Júnior e Guilherme Silva Galdino Cardin), pela compreensão, convívio e incentivo durante a pesquisa.

À minha família, pelo apoio irrestrito.

Aos meus pais, Rúbria e Luiz Fernando, à minha irmã, Lívia, e aos meus avós, Zélia e Luiz Vicente, Lalá e Osmar, a quem devo o que sou e o que posso almejar.

#### Resumo

BARBOSA, Mateus Calicchio. **O Procedimento Amigável nos Acordos de Bitributação Brasileiros**. 2017. 196 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2017.

Esta dissertação analisa o procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros. Dada a influência dos Modelos OCDE e ONU sobre os acordos concluídos pelo Brasil, investiga o método para solução de controvérsias previsto naqueles modelos, com seu histórico e evolução em trabalhos institucionais, nas três modalidades que ali se identificam para o procedimento amigável. Delineado o método nos Modelos OCDE e ONU, adentra-se a prática no Brasil, registrando o formato dado ao procedimento amigável pela política brasileira de acordos e a sua custosa afirmação pela Administração Tributária, até que finalmente editada a Instrução Normativa nº 1.669/16. O estudo cuida, então, da natureza do acordo obtido pelas autoridades competentes em procedimento amigável, com a possibilidade de que se concluam acordos executivos ou em forma simplificada no Brasil e os poderes de representação com que contam as autoridades competentes. A natureza do procedimento amigável é relevante para enfrentar as dificuldades e incertezas colocadas para sua execução no Brasil, incluindo alegados impedimentos no ordenamento doméstico, a vinculação da Administração Tributária e do Judiciário ao acordo obtido e sua relação com remédios internos.

Palavras-chaves: Direito Tributário Internacional. Acordos de bitributação. Procedimento amigável. Interpretação autêntica de acordos internacionais. *Treaty-making power*. Acordos executivos ou em forma simplificada. Poderes de representatividade internacional.

#### **Abstract**

BARBOSA, Mateus Calicchio. **The Mutual Agreement Procedure in Brazilian Tax Treaties**. 2017. 196 p. Master's Degree – Law School, University of São Paulo, 2017.

This study examines the mutual agreement procedure in Brazilian tax treaties. Given the influence of the OECD and UN Models on Brazilian tax treaties, it analyses the three types of mutual agreement procedure referred to in the models, their historical background and the works carried by both Organizations on the issue. After presenting the mutual agreement procedure in the models, it investigates the Brazilian practice, showing the standard provision adopted by Brazilian tax treaties and the problematic acceptance of the procedure by tax authorities before the enactment of Ruling No. 1,669/16. The study examines the nature of the mutual agreement, considering the possibility of executive agreements or agreements in simplified form under Brazilian treaty-making power and the delegation of powers to the competent authorities. The nature of the agreement concluded is important to deal with certain difficulties and uncertainties related to the implementation of the agreement in Brazil, as the alleged violation of legal concepts, its binding effect on tax authorities and courts and its relationship to domestic remedies.

Keywords: International Tax Law. Tax treaties. Mutual agreement procedure. Authentic interpretation of treaties. *Treaty-making power*. Executive or simplified agreements. Powers to conclude treaties.

## ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO BRASILEIROS CONSULTADOS

ACORDO BRASIL-ÁFRICA DO SUL. Decreto nº 5.922, de 03.10.2006. DOU de 04.10.2006.

ACORDO BRASIL-ARGENTINA. Decreto nº 87.976, de 22.12.1982. DOU de 23.12.1982.

ACORDO BRASIL-ÁUSTRIA. Decreto nº 78.107, de 22.07.1976. DOU de 30.07.1976.

ACORDO BRASIL-BÉLGICA. Decreto nº 72.542, de 30.07.1973. DOU de 09.08.1973.

ACORDO BRASIL-CANADÁ. Decreto nº 92.318, de 23.01.1986. DOU de 27.01.1986.

ACORDO BRASIL-CHILE. Decreto nº 4.852, de 02.10.2003. DOU de 03.10.2003.

ACORDO BRASIL-CHINA. Decreto nº 762, de 19.02.1993. DOU de 20.02.1993.

ACORDO BRASIL-CORÉIA DO SUL. Decreto nº 354, de 02.12.1991. DOU de 03.12.1991.

ACORDO BRASIL-DINAMARCA. Decreto nº 75.106, de 20.12.1974. DOU de 08.01.1975.

ACORDO BRASIL-EQUADOR. Decreto nº 95.717, de 11.02.1988. DOU de 12.02.1988.

ACORDO BRASIL-ESPANHA. Decreto nº 76.975, de 02.01.1976. DOU de 05.01.1976.

ACORDO BRASIL-FILIPINAS. Decreto nº 241, de 25.02.1991. DOU de 28.10.1991.

ACORDO BRASIL-FINLÂNDIA. Decreto nº 2.465, de 19.01.1998. DOU de 20.01.1998.

ACORDO BRASIL-FRANÇA. Decreto nº 70.506, de 12.05.1972. DOU de 16.05.1972.

ACORDO BRASIL-HOLANDA. Decreto nº 355, de 02.12.1991. DOU de 03.12.1991.

ACORDO BRASIL-HUNGRIA. Decreto nº 53, de 08.03.1991. DOU de 11.03.1991.

ACORDO BRASIL-ÍNDIA. Decreto nº 510, de 27.04.1992. DOU de 28.04.1992.

ACORDO BRASIL-ISRAEL. Decreto nº 5.576, de 08.11.2005. DOU de 09.11.2005.

ACORDO BRASIL-ITÁLIA. Decreto nº 85.985, de 06.05.1981. DOU de 08.05.1981.

ACORDO BRASIL-JAPÃO. Decreto nº 61.899, de 14.12.1967. DOU de 22.12.1967.

ACORDO BRASIL-LUXEMBURGO. Decreto nº 85.051, de 18.08.1980. DOU de 20.08.1980.

ACORDO BRASIL-MÉXICO. Decreto nº 6.000, de 26.12.2006. DOU de 27.12.2006.

ACORDO BRASIL-NORUEGA. Decreto nº 86.710, de 09.12.1981. DOU de 10.12.1981.

ACORDO BRASIL-PERU. Decreto nº 7.020, de 27.11.2009. DOU de 30.11.2009.

ACORDO BRASIL-PORTUGAL. Decreto nº 4.012, de 13.11.2001. DOU de 14.11.2001.

ACORDO BRASIL-REPÚBLICA TCHECA E ESLOVÁQUIA. Decreto nº 43, de 25.02.1991. DOU de 26.02.1991.

ACORDO BRASIL-SUÉCIA. Decreto nº 77.053, de 19.01.1976. DOU de 26.01.1976.

ACORDO BRASIL-TRINIDAD E TOBAGO. Decreto nº 8.335, de 12.11.2014. DOU de 14.11.2014.

ACORDO BRASIL-TURQUIA. Decreto nº 8.140, de 14.11.2013. DOU de 18.11.2013.

ACORDO BRASIL-UCRÂNIA. Decreto nº 5.799, de 07.06.2006. DOU de 08.06.2006.

ACORDO BRASIL-VENEZUELA. Decreto nº 8.336, de 12.11.2014. DOU de 14.11.2014.

# **SUMÁRIO**

INTRO	DDUÇÃO	15
1	O PROCEDIMENTO AMIGÁVEL COMO MODELO	24
1.1	O procedimento amigável nos primeiros acordos de bitributação	25
1.2	O procedimento amigável nos Modelos da Sociedade das Nações	26
1.3	Rumo ao Modelo de 1963: o procedimento amigável nos trabalhos da 30	OECE
1.4	O procedimento amigável no Modelo OCDE de 1963	31
1.5 Comitê	Rumo ao Modelo de 1977: o procedimento amigável nos trabalhos de Assuntos Fiscais	
1.6	O procedimento amigável no Modelo OCDE de 1977	37
1.7	O procedimento amigável no Modelo OCDE entre 1977 e 2005	39
1.8	O procedimento amigável no Modelo OCDE a partir de 2008	40
1.9	A arbitragem no procedimento amigável: velhas críticas e novas dific 43	uldades
1.9.1	Velhas críticas	44
1.9.2	Novas dificuldades	45
1.10	O procedimento amigável no Plano BEPS	48
1.11	O procedimento amigável no Modelo ONU	50
1.12	Modalidades de procedimento amigável nos Modelos OCDE e ONU	54
1.12.1	O procedimento amigável individual	<u>55</u>
1.12.2	O procedimento amigável interpretativo	58
1.12.3	O procedimento amigável integrativo	62
2	O PROCEDIMENTO AMIGÁVEL COMO PRÁTICA NO BRASIL.	65
2.1	A política brasileira nos acordos de bitributação	66
2.1.1	O procedimento amigável individual nos acordos brasileiros	68
2.1.2	O procedimento amigável interpretativo nos acordos brasileiros	69
2.1.3	O procedimento amigável integrativo nos acordos brasileiros	69
2.1.4	A execução do procedimento amigável independentemente de prazo domé	estico 70
2.1.5	As tratativas diretas, inclusive mediante comissão de representantes	71
2.1.6	A influência do Modelo ONU	71
2.1.7	A autoridade brasileira competente	72
2.1.8	Disposições aleatórias	73
2.1.9	Síntese do procedimento amigável na política brasileira de acordos	73

2.2	A ausência de fase arbitral nos acordos brasileiros	74
2.3	A suposta inexistência de procedimentos amigáveis na prática brasileira.	78
2.3.1	Indícios da resistência ao procedimento amigável no Brasil	80
2.4	A confirmação do procedimento amigável no Brasil pela Administração	83
2.4.1	O Ato Declaratório Interpretativo nº 27/04.	84
2.4.2	O Parecer PGFN/CAT nº 2363/13	87
2.4.3	Acesso à Informação e o status do procedimento amigável na prática	88
2.5	Da ausência de regulamentação até a Instrução Normativa nº 1.669/16	89
2.5.1	A (des)necessidade de regulamentação para a eficácia do método	90
2.5.2	A edição da Instrução Normativa nº 1.669/16	93
2.5.3	O procedimento amigável (individual) na Instrução Normativa nº 1.669/16	94
2.5.4	Avanços e dificuldades na Instrução Normativa nº 1.669/16	96
3	A NATUREZA DO PROCEDIMENTO AMIGÁVEL	98
3.1	A interpretação autêntica de acordos	99
3.2	A interpretação autêntica de acordos na Convenção de Viena	.101
3.2.1	Limite dos "acordos posteriores" na Convenção de Viena	.102
3.2.1.1 simplif	Limite dos "acordos posteriores": o treaty-making power e aco	
3.2.2	O efeito vinculante dos "acordos posteriores" na Convenção de Viena	.108
3.3	O procedimento amigável como interpretação autêntica	.110
3.4	O procedimento amigável como acordo executivo ou em forma simplificado 112	cada
3.5	O procedimento amigável como acordo internacional ("tratado")	.114
3.5.1	Os plenos poderes	.115
3.5.2	A autoridade competente como representante do Estado	.116
3.5.3	O procedimento amigável integrativo como acordo internacional ("tratado")	.119
3.6	Síntese: o acordo posterior entre administrações tributárias	.121
3.7	A natureza do procedimento amigável no Brasil	.122
3.7.1	O treaty-making power e acordos simplificados no Brasil	.123
3.7.2	O procedimento amigável como acordo simplificado no Brasil	.129
3.7.3	A Administração Tributária brasileira como representante do Estado	.132
3.7.4	Síntese: o acordo posterior pela Administração Tributária brasileira	134
4	A EXECUÇÃO DO PROCEDIMENTO AMIGÁVEL	.136
4.1	O "argumento da legalidade"	.136
4.1.1	A falácia no "argumento da legalidade"	.138

A falácia no argumento sob Artigo 150 da Constituição Federal140
A falácia no argumento sob Artigos 97, 171 e 172 do Código Tributário l 141
A falácia no argumento sob Artigo 142 do Código Tributário Nacional145
A falácia no argumento sob indisponibilidade do crédito tributário147
A falácia no argumento sob renúncia de receitas e responsabilidade fiscal149
A vinculação da Administração ao acordo em procedimento amigável150
A vinculação do Poder Judiciário ao acordo em procedimento amigável151
O esgotamento prévio de – ou renúncia a – remédios internos154
A suspensão da exigibilidade do tributo com o procedimento amigável157
A instauração do procedimento amigável mediante pedido do contribuinte 159
A "apuração de situação em tese" 160
CONCLUSÃO162
GRAFIA167

# INTRODUÇÃO

#### I. O procedimento amigável: entre superação e afirmação

Em dezembro de 2014, artigo no conhecido periódico *Tax Notes International* anunciava "*MAP Statistics Tell a Sorry Tale*". A publicação fazia referência à iniciativa da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico ("OCDE") de compilar e divulgar estatísticas sobre o procedimento amigável em Estados membros e parceiros. Para o texto publicado, o aumento contínuo nos casos submetidos às administrações tributárias desde 2006 pintaria quadro sombrio ("*paint a bleak picture*") ao procedimento amigável<sup>1</sup>.

O mesmo *Tax Notes International*, um ano mais tarde, publicava "special report" antevendo grave "tsunami of international tax disputes", dada a crença "quase universal" de que o procedimento amigável tradicionalmente previsto nos acordos de bitributação não seria funcional, especialmente ante a crescente complexidade que acomete a tributação internacional<sup>2</sup>. A dificuldade histórica de se obterem números acerca do método, além de evidenciar sua falta de transparência, sugeriria pouco entusiasmo e até negativa deliberada ("active discouragement") dos Estados acerca do procedimento amigável<sup>3</sup>. Mais e mais, pareceria claro ("it is clear") que o procedimento amigável faltaria e falharia na solução de controvérsias nos acordos de bitributação<sup>4</sup>. Soava, enfim, irresistível a coerência dos que apontavam evidente ("seems evident") a necessidade de alteração do método de solução de controvérsias nos acordos, restando dúvida apenas sobre o formato mais eficiente para seu eventual sucessor<sup>5</sup>.

O espalhafato dos brados como os publicados, se não serve à atenção do leitor, esconde o simplismo da afirmação que carrega em tom tão categórico. A dificuldade de se apurarem certas estatísticas sobre o procedimento amigável nunca impediu que números e informações gerais acerca do método *in concretu* chegassem ao público interessado. Se

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> Cf. HERZFELD, Mindy. "MAP Statistics Tell a Sorry Tale". *Tax Notes International*, n. 76. Washington DC: Tax Analysts, 2014, p. 977.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> Cf. WELTY, Todd; THOMAS, Mark; GAVIOLI, Laura; LOWELL, Cym. "Preparing for a Tsunami of International Tax Disputes". *Tax Notes International*, n. 80. Washington DC: Tax Analysts, 2015, pp. 1047-1054.

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> Cf. GOLDBERG, Sanford H. "How and Does the Competent Authority Work? – A Multinational Analysis". *Tax Executive*, n. 39. Washington D.C.: Tax Executives Institute, 1986, p. 16.

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup> Cf. LANG, Michael; WIMAN, Bertil. "Conference on Arbitration in Tax Treaty Law – Uppsala University – 22 August 2013". *Intertax*, n. 42. Amsterdam: Kluwer Law International, 2014, p. 202.

<sup>&</sup>lt;sup>5</sup> Por todos, cf. FARAH, Ehab. "Mandatory Arbitration of International Tax Disputes: A Solution in Search of a Problem". *Florida Tax Review*, n. 8. Gainesville: University of Florida College of Law, 2009, p. 709.

não de forma oficial e sistemática pelos Estados, ao menos pelas mãos da literatura e dos levantamentos que promoveram.

Em 1979, Avery Jones *et al.* já relatavam, à luz do Modelo OCDE de 1977, importância e emprego do procedimento amigável entre Estados Contratantes, instaurados para tratar dos mais diversos temas afetos aos acordos sempre que houvesse tributação – ou iminência de tributação – contrária às suas cláusulas<sup>6</sup>. No apêndice incluído na continuação do estudo coletivo, publicada no ano seguinte, estatísticas sobre procedimentos amigáveis mantidos e concluídos por países selecionados davam notícia de crescente popularidade: os Estados Unidos constavam com expressivos cento e vinte procedimentos terminados entre 1970 e 1977, e o Reino Unido informava encerrar, anualmente, de dez a doze casos<sup>7</sup>.

A utilidade do procedimento amigável logo veio reiterada no trabalho de Koch, levantado a partir de relatos apresentados por dezessete jurisdições no Congresso de 1981 da *International Fiscal Association* em Berlim<sup>8</sup>. O estudo comparado informava a adesão firme dos acordos concluídos pelos Estados ao Artigo 25 do Modelo OCDE, o aumento contínuo nos procedimentos instaurados entre países de maior proximidade geográfica – exemplo de Estados Unidos e Canadá, Suécia e Noruega –, a conclusão exitosa de procedimentos amigáveis entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, e também a regulamentação cuidadosa daquele método pela legislação doméstica em Canadá, Estados Unidos, França, Japão e Suécia.

Em 1989, nos Estados Unidos era relatado o sucesso do procedimento amigável na solução de controvérsias em acordos, a despeito de peculiaridades da sua legislação e do que se dizia ser a "relutância natural" do fisco a abrir mão de receita tributária<sup>9</sup>. Naquele mesmo ano, tampouco a autoridade fiscal do Reino Unido encontrava problema excessivo ("undue") na execução do procedimento amigável<sup>10</sup>. A experiência deste país revelaria a

<sup>&</sup>lt;sup>6</sup> Cf. JONES et al., John F. Avery. "The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention – I". *British Tax Review*, n. 6. Londres: Sweet & Maxwell, 1979.

<sup>&</sup>lt;sup>7</sup> Cf. JONES et al., John F. Avery. "The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention – II". *British Tax Review*, n. 1. Londres: Sweet & Maxwell, 1980, p. 21.

<sup>&</sup>lt;sup>8</sup> Cf. KOCH, Karl. "General Report". In *Cahiers de Droit Fiscal International*, v. 66a. Mutual Agreement – Procedure and Practice. Deventer: Kluwer Law, 1981.

<sup>&</sup>lt;sup>9</sup> Cf. NOVACK, Stanley E. "Resolution of Competent Authority Issues". *Intertax*, n. 17. Amsterdam: Kluwer Law International, 1989, p. 92.

<sup>&</sup>lt;sup>10</sup> Cf. HUNTER, Ian. "Double Taxation – Dispute Resolutions through Competent Authority". *Intertax*, n. 17. Amsterdam: Kluwer Law International, 1989, p. 106.

solução da maior parte dos casos mediante o método, ainda que alguns tomassem tempo demasiado<sup>11</sup>.

Décadas mais tarde, a iniciativa da OCDE na publicação de estatísticas sobre o procedimento amigável confirmou quão frequente é o recurso ao método pelos Estados Contratantes em controvérsias afetas aos acordos de bitributação<sup>12</sup>. Realizado a partir de dados apresentados pelos próprios Estados membros e parceiros, o levantamento revelou a abertura, no agregado de todos os países participantes da pesquisa, de dois mil e trezentos procedimentos em 2014, com cinco mil quatrocentos e noventa findando aquele ano em aberto ou concluídos. A utilização do procedimento não aparece como exclusividade de integrantes da OCDE, e sua instauração em 2014 é noticiada por países como África do Sul (quatro casos), China (vinte e nove casos) e Costa Rica (um caso). Único exemplo sulamericano na pesquisa, a Argentina reportou, para o informe de 2010, três casos em aberto ou encerrados.

Se a precisão do estudo da OCDE merece ressalvas – na ausência de informações para uma jurisdição sobre determinado ano, os dados do ano anterior são replicados –, a ordem dos números apresentados parece suficiente para demonstrar que o procedimento amigável não é, hoje como dantes, prática ignorada ou relevada pelos Estados. Ante as estatísticas publicadas, houve quem afirmasse que o procedimento, ainda que seguisse como que "underused", teria ganhado consenso, aumentando-se o seu emprego na solução de controvérsias nos acordos de bitributação<sup>13</sup>.

Evidentemente, o aumento no recurso ao procedimento amigável não oferece, *per se*, apenas uma perspectiva de compreensão. Se alguns encontram aí sinal claro de que os contribuintes ganham acesso ao método e as administrações tributárias pouco hesitam em levar controvérsias a tratativas, outros bem poderiam argumentar que os números não vão além de refletir o crescente contencioso acerca dos acordos de bitributação. Aos céticos, o volume reportado teria mais a ver com a sofisticação e a complexidade que alcança o Direito Tributário Internacional do que com os méritos do procedimento amigável como método disponível e eficiente para a solução de controvérsias.

<sup>&</sup>lt;sup>11</sup> Cf, SCHWARZ, Jonathan. Schwarz on Tax Treaties. Surrey: Wolters Kluwer, 2009, p. 329.

Cf. OCDE, *Mutual Agreement Procedure Statistics 2006-2014*, disponível en http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2006-2014.htm

<sup>&</sup>lt;sup>13</sup> Cf. ZAIMAJ, Alban. "Dispute Avoidance and Resolution". In PETRUZZI, Raffaele; SPIES, Karoline (coord.). *Tax Policy Challenges in the 21<sup>st</sup> Century*. Series on International Tax Law. Viena: Linde, 2014, p. 280.

De difícil contestação, os números admitem tantas leituras quantas forem as premissas e perspectivas que se tomem. Aos propósitos da dissertação, basta ver o mais recente e abrangente levantamento que se conhece, surpreendentemente enfático em suas conclusões. Apresentado em 2016 ao *Subcommittee on the Mutual Agreement Procedure* do Comitê de Especialistas da ONU, o estudo afirma que o procedimento amigável é, no geral, muito eficaz ("very effective")<sup>14</sup>. O método eliminaria a tributação contrária ao acordo na maior parte dos casos ("in most cases"). Na maioria das situações, o método ainda levaria solução às partes envolvidas em prazo razoável ("acceptable period of time"). A tendência à demora excessiva em parcela dos casos poderia ser bem contornada se munidas as administrações fiscais de recursos humanos e financeiros suficientes para a lida com um volume crescente de trabalho. A inegável falta percebida em certos casos – levando tempo demasiado ou sequer chegando a solução – recomendaria, por certo, alguma ação ("need to take action"). O aperfeiçoamento necessário para casos mais sensíveis estaria longe, entretanto, de desmerecer ou comprometer o procedimento amigável como método previsto e adequado para a solução de controvérsias em acordos de bitributação.

As conclusões assim alcançadas corroboram a impressão de parcela da literatura, que não ignora ou deixa de louvar os méritos do método. De pouca formalidade, o procedimento amigável dispensa tratativas pela via diplomática formal entre os Estados Contratantes, antes permitindo que aquelas sejam conduzidas direta e imediatamente pelas administrações tributárias envolvidas<sup>15</sup>. Não é, pois, instrumento no interesse exclusivo do contribuinte. É também muito útil ao fisco, especialmente se desvinculado de caso individualmente apresentado pelo contribuinte e instaurado *ex officio* pela administração tributária com vistas a consultas junto ao outro Estado Contratante acerca da aplicação do acordo de bitributação. Como fruto de sua informalidade, relata-se que procedimentos amigáveis são realizados com consideráveis flexibilidade e boa-fé pelas partes envolvidas; que administrações mundo afora já adquiriram larga experiência com o método, firmando uma *"institutional expertise"* sobre a matéria; e que os custos para o contribuinte são baixos, ficando o ônus financeiro em mãos dos Estados Contratantes<sup>16</sup>.

<sup>&</sup>lt;sup>14</sup> Cf. VOCK, Isabel; TURCAN, Laura; PETRUZZI, Raffaele. *International Tax Disputes: Current Trends*. Documento E/C.18/2016/CRP.4. Anexo 7. Nova York: ONU, 2016, pp. 136-137.

<sup>&</sup>lt;sup>15</sup> Cf. DOMINICI, Remo. "Le Regole per la Risoluzione dei Conflitti in Materia di Doppia Imposizione Internazionale". In UCKMAR, Victor (coord.). *Corso di Diritto Tributario Internazionale*. Pádua: Cedam, 1999, p. 921.

<sup>&</sup>lt;sup>16</sup> Cf. BURNETT, Chloe. "International Tax Arbitration". *Australian Tax Review*, n. 36. Sydney: Lawbook Company, 2007, p. 176.

O método contaria, inclusive, com o aparente amparo das autoridades fiscais dos Estados membros da OCDE, para quem quase todas ("allmost all") as controvérsias seriam satisfatoriamente resolvidas mediante procedimento amigável<sup>17</sup>. Em verdade, a OCDE, ainda que àquela altura já recomendasse a fase de arbitragem como recurso adequado aos casos em que impossível a solução consensual pelas administrações tributárias, admitia em 2007 que o procedimento amigável tradicionalmente previsto nos acordos seria um "generally effective and efficient method of resolving international tax disputes"<sup>18</sup>.

É com esta perspectiva que a dissertação se lança ao estudo do procedimento amigável. A investigação não ignora as dificuldades por que aquele passa, mas tampouco se apega a elas para pugnar sua superação, seja porque a falta do método parece ser menor do que por vezes se leva a crer, seja porque a falta do método não deve mais à complexidade dos casos que se lhe oferecem do que à disposição e boa-fé de ambas (ou de uma das) administrações tributárias envolvidas, tema que merece sede distinta. Parecendo distante no horizonte que a solução de controvérsias em acordos de bitributação passe de método negocial a método jurisdicional, é hora de afirmar o procedimento amigável.

#### II. Justificativa da escolha do tema

O procedimento amigável é método para a solução de controvérsias em acordos de bitributação. A relevância do tema deve, assim, a desinteligências na aplicação de acordos, seja entre Estados Contratantes, seja entre Estados Contratantes e contribuintes.

Dificuldades relacionadas à prática dos acordos de bitributação não são novidade no cenário internacional. Com história que remonta ao final do século XIX<sup>19</sup>, os acordos de bitributação se espraiaram rapidamente entre os Estados, e a sua aplicação não demorou a trazer inúmeras divergências envolvendo Estados Contratantes e também contribuintes<sup>20</sup>, seja em razão de desconhecimento e divergência acerca de regras e princípios que orientam

\_

<sup>&</sup>lt;sup>17</sup> Cf. SASSEVILLE, Jacques. "Improving the Flexibility of Tax Treaties Part 1 – General Issues". In *Bulletin for International Fiscal Documentation*, n. 56. Amsterdam: IBFD, 2002, p. 272.

<sup>&</sup>lt;sup>18</sup> Cf. OCDE. *Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes*. Paris: OECD Publishing, 2007, p. 4.

<sup>&</sup>lt;sup>19</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. "Notas sobre os Tratados Internacionais sobre Bitributação". In AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (coord.). *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*. 2ª edição. São Paulo: Lex Editora, 2014.

<sup>&</sup>lt;sup>20</sup> Cf. VOGEL, Klaus. "Double Tax Treaties and Their Interpretation". *Berkeley Journal of International Law*, n. 4. Berkeley: University of California Berkeley School of Law, 1986.

a sua interpretação<sup>21</sup>, seja pela própria natureza de tais acordos. Confrontado com o que se chama de "*highly technical legislative language*" própria a cada jurisdição, o acordo de bitributação, refletindo em seu texto o consenso alcançado entre dois Estados Contratantes, tende a ser menos preciso e detalhado do que a lei doméstica daqueles<sup>22</sup>.

De fato, os acordos de bitributação, conquanto incumbidos da delicada tarefa de delimitar a jurisdição tributária de cada Estado Contratante, acabam por não trazer regras com a clareza que delas se esperaria: por razões de praticabilidade e viabilidade de sua conclusão, o texto convencionado traz termos indefinidos, remissões à lei interna, tudo contribuindo para que o espaço de atuação do operador seja maior do que seria encontrado face ao ordenamento de fonte doméstica<sup>23</sup>. A uniformidade na aplicação dos acordos ainda seria comprometida por tendência de que a sua compreensão seja enviesada pelo Estado Contratante que os aplica, não raro disposto a favorecer os seus próprios interesses em detrimento de leituras mais pertinentes ou igualmente possíveis do texto convencionado. A tendência para esta intransigência nos interesses justificaria, mesmo, a vagueza encontrada nas cláusulas dos acordos de bitributação, que a muitos parece uma opção deliberada dos Estados Contratantes. Estes não vislumbrariam qualquer utilidade em antecipar certas questões, mas delas tratar conforme se lhes ocorram, preservando-se com a ambiguidade do texto convencionado a possibilidade de alguma barganha em tratativas posteriores para a solução da controvérsia instaurada<sup>24</sup>.

Daí a miríade de divergências, seja entre Estados Contratantes ou entre Estados Contratantes e contribuintes, que pode tomar lugar em virtude da disciplina prevista nos acordos de bitributação. Fala-se, a este respeito, em conflitos na compreensão dos fatos, conflitos na qualificação dos fatos nas cláusulas do acordo, conflitos na interpretação das cláusulas do acordo, bem como conflitos na interpretação da lei doméstica, quando do reenvio determinado pelo próprio acordo<sup>25</sup>.

<sup>&</sup>lt;sup>21</sup> Cf. ENGELEN, Frank. *Interpretation of Tax Treaties under International Law*. Doctoral Series v. 7. Amsterdam: IBFD. 2004.

<sup>&</sup>lt;sup>22</sup> Cf. ROHATGI, Roy. *Basic International Taxation*. Haia: Kluwer Law International, 2002, p. 21.

<sup>&</sup>lt;sup>23</sup> Cf. VOGEL, Klaus; PROKISCH, Rainer G. "General Report". In *Cahier de Droit Fiscal International*, v. 78a. Interpretation of Double Taxation Conventions. Deventer: Kluwer Law, 1993, p. 55.

<sup>&</sup>lt;sup>24</sup> Cf. BRANDSTETTER, Patricia. "Taxes Covered" – A Study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions. Amsterdam: IBFD, 2011, p. 28.

<sup>&</sup>lt;sup>25</sup> Cf. ALTMAN, Zvi Daniel. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Doctoral Series v. 11. Amsterdam: IBFD, 2005, item 1.1.

Compreensível, pois, que a solução de controvérsias seja matéria que acompanha acordos de bitributação desde aqueles concluídos de forma pioneira, relatando-se ao menos duzentos e cinquenta protocolos ou "acordos especiais" firmados por Estados Contratantes depois de tratativas entre administrações tributárias no período de 1920 a 1946<sup>26</sup>. Com os esforços para a uniformização dos acordos, o procedimento logo ganhou trabalhos da Sociedade das Nações, para não mais deixar os modelos então elaborados pela OCDE e Organização das Nações Unidas ("ONU"). O método efetivamente constou de todos os modelos então editados por aquelas Organizações, merecendo espaço crescente nos seus comentários e demais trabalhos institucionais, à medida que as edições se sucediam.

No Brasil, não poderia haver melhor *momentum* para o tema. Mesmo prevendo o procedimento amigável a partir do Modelo OCDE, os acordos de bitributação brasileiros não viram mais do que indícios de que a Administração Tributária era resistente à sua instauração, com marcadas incerteza e contradição acerca de seu *status* na literatura, não raro colocando dúvidas à possibilidade de sua execução no Brasil. Em 10 de novembro de 2016, somou-se ao tema nova perspectiva: a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa nº 1.669, pela qual deu regulamento ao "procedimento amigável no âmbito das convenções e dos acordos internacionais destinados a evitar a dupla tributação da renda de que o Brasil seja signatário".

Em dispositivos ora mais, ora menos consistentes com os acordos de bitributação concluídos pelo País, a Instrução Normativa desmentiu muito do que se cogitara sobre a matéria. Ao mesmo tempo, inaugurou concretamente no Direito Tributário Internacional do Brasil temas que receberam atenção da literatura estrangeira ante o Direito Comparado e mereceram certa consideração pela literatura pátria, mormente alheia a notícias efetivas da experiência do tema no País. Com a norma, o debate segue, e ganha novos elementos.

#### III. Delimitação do tema

\_

A dissertação tem por objeto o procedimento amigável previsto nos acordos de bitributação de que o Brasil é parte contratante. Assim delimitada, a pesquisa não cuida do método de solução de controvérsia homônimo previsto em acordos diversos daqueles para evitar a bitributação (e.g. acordos para o intercâmbio de informações fiscais). Tampouco

<sup>&</sup>lt;sup>26</sup> Cf. BECERRA, Juan Angel. *Interpretation and Application of Tax Treaties in North America*. Amsterdam: IBFD, 2007, p. 13.

toca acordos tributários que prevejam o procedimento amigável, mas dos quais o Brasil não seja uma parte contratante, estes sequer integrando o Direito Tributário Internacional do País (e.g. a Convenção Europeia de 1990 para a Eliminação da Dupla Tributação em Matéria de Preços de Transferência – Convenção 90/436/EEC).

Nos acordos de bitributação brasileiros, a dissertação, por limitada ao procedimento amigável, não investiga os instrumentos que, em conjunto com este método, compõem na literatura a denominação maior de "administração" dos acordos ou "cooperação mútua" entre as administrações tributárias, destacadas aqui a troca de informações fiscais e a fiscalização conjunta entre Estados Contratantes<sup>27</sup>.

A limitação ao procedimento amigável nos acordos de bitributação do Brasil traz, ainda, importante delimitação à pesquisa: a arbitragem em matéria tributária. Conhecido método para a solução de controvérsias entre sujeitos internacionais adotado em foros como OMC, NAFTA e Mercosul, a arbitragem é avaliada em sede de tributos desde os trabalhos da Sociedade das Nações, passando por relatórios emitidos pela Câmara de Comércio Internacional, pela adoção na Convenção Europeia de 1990, e culminando com sua previsão nos Modelos OCDE e ONU<sup>28</sup>. Por prevista a arbitragem como etapa adicional do procedimento amigável naqueles modelos, a dissertação não a ignora. Dita "fase de arbitragem" ou "etapa arbitral" do procedimento amigável, a arbitragem é apresentada no estudo, sobretudo nos Capítulos I e II, que discorrem sobre seus méritos e deméritos nos Modelos OCDE e ONU, e as razões para a sua inexistência nos acordos de bitributação brasileiros, respectivamente. Bem por essa ausência, a dissertação, sobretudo no Capítulo IV, não enfrenta dificuldades que esta etapa em particular encontraria para a sua execução no Brasil.

Finalmente, o tema da dissertação, posto que concebido para compor controvérsias surgidas com desinteligências nos acordos de bitributação, não contempla a interpretação dos acordos. O objeto de estudo é o método, com sua natureza, modalidades e limitações, e não critérios e regras que assistem à Administração Tributária para a devida compreensão do acordo de bitributação, seja no próprio acordo, na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados ou em hermenêutica.

<sup>&</sup>lt;sup>27</sup> Cf. HOLMES, Kevin. *International Tax Policy and Double Tax Treaties – An Introduction to Principles and Application*. 2ª edição. Amsterdam: IBFD, 2014.

<sup>&</sup>lt;sup>28</sup> Cf. ZÜGER, Mario. *Arbitration under Tax Treaties*. Doctoral Series v. 5. Amsterdam: IBFD, 2001.

#### IV. Desenvolvimento do tema

Ante a notória influência dos Modelos OCDE e ONU sobre os acordos concluídos pelo Brasil, a dissertação investiga, sim, o método de solução de controvérsias tal como previsto naqueles modelos. Trata dos contornos do procedimento amigável nos trabalhos das duas Organizações, anotando sua evolução e precedentes, nas três modalidades que a literatura ali identifica para o método. Este é o objeto do Capítulo I.

Uma vez apresentado o procedimento amigável no Artigo 25 dos Modelos OCDE e ONU, a dissertação adentra a prática registrada para o método no País. Cuida dos acordos de bitributação firmados pelo Brasil, contextualizando a política brasileira de acordos e registrando o formato que aquela deu ao método, com a sua evolução ante as diversas edições dos Modelos OCDE e ONU. Resgata, passo seguinte, a custosa afirmação do procedimento amigável na prática brasileira, com as incertezas e manifestações que a acompanharam, seja pela literatura, seja pela Administração Tributária, até que editada a Instrução Normativa nº 1.669/16. Este é o objeto do Capítulo II.

A dissertação avança, então, para a natureza do acordo que porventura alcançarem as administrações tributárias em procedimento amigável. Parte, neste ponto, da noção de interpretação autêntica de acordos internacionais para situar o procedimento amigável na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. Contextualiza o procedimento amigável face aos acordos posteriores entre Estados Contratantes sobre o acordo que concluíram. Considera limitações do *treaty-making power* doméstico e poderes de representatividade externa com que contam as autoridades competentes para o método. Delimitada a natureza possível para o acordo obtido em procedimento amigável e seus desdobramentos, investiga a natureza do acordo que obtiver a Administração Tributária no Brasil junto às autoridades competentes estrangeiras. Este é o objeto do Capítulo III.

Em etapa final, a dissertação trata das incertezas que pairam sobre a execução do procedimento amigável no Brasil. Detém-se, primeiro, em certo argumento que insiste ver impedimento à conclusão do método no ordenamento doméstico, apontando a falácia em que baseado. Depois, trata de questões identificadas na literatura pátria, no mais das vezes dividida sobre efeitos da execução do procedimento amigável no Brasil. Este é o objeto do Capítulo IV.

### 1 O PROCEDIMENTO AMIGÁVEL COMO MODELO

Não parece haver dúvidas de que a solução de controvérsias nos acordos de bitributação mundo afora se acomodou ao método delineado nos Modelos OCDE de 1963 e 1977. Embora a difusão do procedimento amigável pelos acordos, no Brasil como alhures, tenha a dever à sua previsão naqueles modelos, o método não é criação original da Organização e seu Comitê para Assuntos Fiscais. Em 1958, quando o Comitê Fiscal da então Organização Europeia de Cooperação Econômica fora instruído a preparar o que viria a ser o Modelo OCDE de 1963, o procedimento amigável, permitindo tratativa direta e informal entre administrações fiscais, provocada ou não pelos contribuintes, já era recurso há muito previsto e empregado por Estados Contratantes que estivessem às voltas com controvérsias em acordos de bitributação<sup>29</sup>.

As primeiras seções do Capítulo são dedicadas a apresentar a afirmação e evolução do procedimento amigável nos antecedentes aos Modelos OCDE. Relata-se o surgimento do método em acordos de bitributação pioneiros, logo seguidos de sua previsão nos modelos elaborados sob auspícios da Sociedade das Nações, a cujos esforços a OCDE terminou por suceder. Adentrando os trabalhos desta Organização, as sessões resgatam os Modelos de 1963, 1977 e posteriores, sempre acompanhados dos trabalhos e críticas que precederam ou sucederam cada edição, e que assim motivaram alterações ao procedimento amigável, seja nas cláusulas convencionais, seja nos Comentários. Igual atenção é dada ao Modelo ONU, com experiência mais recente e menos volumosa na matéria. Concluído o caminho historicamente percorrido por ambos os Modelos, o Capítulo se encerra com a compreensão das três modalidades de procedimento amigável que ali se consagraram.

As seções do Capítulo não são limitadas à apresentação do procedimento amigável nos Modelos. Ao contrário, esforça-se para que a evolução das cláusulas convencionais seja circunstanciada. Daí a referência a trabalhos institucionais e literatura, constantemente entremeando o relato histórico, sempre que disponíveis aqueles materiais.

-

<sup>&</sup>lt;sup>29</sup> Cf. LINDENCRONA, Gustaf; MATTSSON, Nils. Arbitration in Taxation. Deventer: Kluwer, 1981, p. 48.

#### 1.1 O procedimento amigável nos primeiros acordos de bitributação

Longe de ter sido concebido pelos trabalhos da OCDE, o procedimento amigável tem história que desce ao nascedouro dos acordos de bitributação no final do século XIX. Diz-se, mesmo, que sua conveniência para a solução de bitributação no âmbito de um acordo teria sido reconhecida desde sempre ("has been always recognized"), assim levando sua gênese aos acordos mais primitivos<sup>30</sup>. Nestes, os negociadores já se davam conta de que, por mais abrangentes e cuidadosas que fossem as regras que convencionassem, os acordos, deliberadamente ou não, dificilmente antecipariam todas as situações que poderiam suscitar bitributação ou desinteligências em sua aplicação<sup>31</sup>. Parecia adequado, pois, que os Estados Contratantes fossem urgidos e autorizados a alcançar entendimento ("understanding") ou acordo mútuo ("mutual agreement") sobre o tema.

Como método previsto positivamente, sua inauguração é apontada no tratado entre Império Austro-Húngaro e Prússia de 1899<sup>32</sup>, normalmente reportado entre os primeiros acordos de bitributação de que se tem notícia, se não for tido como o pioneiro<sup>33</sup>. Pelo Artigo 7º do acordo de 1899, os Estados Contratantes haveriam de se entender e então providenciar medidas apropriadas, conforme o entendimento alcançado, para eliminar a bitributação que sofressem contribuintes nacionais e residentes em ambos os Estados Contratantes, a um só tempo<sup>34</sup>. Dois anos mais tarde, semelhante cláusula veio no Artigo 8º<sup>35</sup> do acordo entre Áustria e Liechtenstein, autorizando as "administrações tributárias" a,

<sup>&</sup>lt;sup>30</sup> Cf. LENZ, Raoul. "General Report". *Cahiers de Droit International*, v. 42. The Interpretation of Double Taxation Conventions. Rotterdam: International Fiscal Association, 1960, p. 303.

<sup>&</sup>lt;sup>31</sup> Cf. KOCH, Karl. "General Report". In *Cahiers de Droit Fiscal International*, v. 66a. Mutual Agreement – Procedure and Practice. Deventer: Kluwer Law, 1981, pp. 95-97.

<sup>&</sup>lt;sup>32</sup> Cf. ALTMAN, Zvi Daniel. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Doctoral Series v. 11. Amsterdam: IBFD, 2005, item 1.2.1.1.

<sup>&</sup>lt;sup>33</sup> A identificação do primeiro acordo de bitributação não é unânime na literatura, decorrendo a divergência dos critérios considerados para um acordo desta natureza e de imprecisões do registro histórico. Para quem aponte no acordo de 1899 o primeiro de sua espécie, cf. EASSON, Alex. "Do We Still Need Tax Treaties?". *Bulletin for International Taxation*, n. 54. Amsterdam: IBFD, 2000, p. 619. Para quem considere acordos anteriores, cf. JOGARAJAN, Sunita. "The Conclusion and Termination of the 'First' Double Taxation Treaty". *British Tax Review*, n. 3. Londres: Sweet & Maxwell, 2012, pp. 283 e ss.

<sup>&</sup>lt;sup>34</sup> "Concerning the potentially required special provisions for the appropriate elimination of double taxation of such persons who are Austrian as well as Prussian nationals and, at the same time, have their residence in both territories, the Contracting Parties, if such a case happens, will enter into an understanding and will take appropriate measures in accordance with this understanding". A tradução é de ALTMAN, Zvi Daniel. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Doctoral Series v. 11. Amsterdam: IBFD, 2005, item 1.2.1.1.

<sup>&</sup>lt;sup>35</sup> "The financial administrations of the Contracting Parties shall, when necessary, come to an agreement and adopt measures in accordance with that agreement in regard to any special provisions which may be required to prevent, as far as is practicable, double taxation in the case of persons who are nationals of both countries and who are domiciled at one and the same time in both territories". A tradução é de ALTMAN, Zvi Daniel. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Doctoral Series v. 11. Amsterdam: IBFD, 2005, item 1.2.1.1.

quando necessário, chegarem a termos sobre a bitributação enfrentada por contribuintes nacionais e residentes em ambos os Estados Contratantes, com a execução de medidas conformadas ao entendimento obtido.

Ainda que se firmassem à época acordos de bitributação sem qualquer cláusula ocupada com a solução de controvérsias<sup>36</sup>, a previsão de um procedimento amigável não demorou a aumentar presença nos acordos concluídos nas quatro primeiras décadas do século XX. Estes acordos, mesmo principiantes e negociados ao largo de um modelo consolidado, passaram a contemplar, variada e gradualmente, o procedimento amigável no formato que décadas adiante seria consagrado pela OCDE<sup>37</sup>. Encontravam-se previstas a apresentação da controvérsia pelo contribuinte ao Estado Contratante em que residente ou nacional, bem como a possibilidade de que os Estados Contratantes tratassem, sua sponte, da aplicação do acordo, ou mesmo de bitributação que sequer viesse disciplinada ali.

#### 1.2 O procedimento amigável nos Modelos da Sociedade das Nações

Foi com a Sociedade das Nações que esforços formais para a uniformização dos acordos de bitributação sob um modelo comum renderam seus primeiros frutos<sup>38</sup>. Em 1928, ano em que o Conselho da Organização estabeleceu um Comitê Permanente para Assuntos Fiscais, a Sociedade já aprovou modelo de acordo de bitributação – o Modelo de 1927<sup>39</sup> –, como resultado de estudos que se empreendiam desde que, em 1922, Gijsbert Bruins, Luigi Einaudi, Edwin Seligman e Josiah Stamp foram comissionados à elaboração de relatório sobre as consequências da bitributação e os meios para sua eliminação<sup>40</sup>.

<sup>&</sup>lt;sup>36</sup> São exemplos os acordos Bélgica-França (1931), Bélgica-Holanda (1933), Canadá-Reino Unido (1935), Holanda-Suécia (1935), Holanda-Reino Unido (1935), Canadá-Estados Unidos (1936), Rodésia do Sul-África do Sul (1939). A lista é de ALTMAN, Zvi Daniel. Dispute Resolution under Tax Treaties. Doctoral Series v. 11. Amsterdam: IBFD, 2005, item 1.2.1.2.

<sup>&</sup>lt;sup>37</sup> O levantamento é de JONES et al, John F. Avery. "The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States". Bulletin for International Taxation, n. 6. Amsterdam: 2006, p. 253.

<sup>&</sup>lt;sup>38</sup> Sem culminar com a edição de modelos, a Câmara de Comércio Internacional precedeu a Sociedade das Nações ao instalar um Comitê Internacional sobre Bitributação em 1920. Referência às resoluções que emitiu está em WELLS, Brett; LOWELL, Cym. "Income Tax Treaty Policy in the 21st Century". Columbia Journal of Tax Law, v. 5. Nova York: Columbia Law School, 2013, pp. 13-17.

O texto do modelo é disponível em http://www.taxtreatieshistory.org/

<sup>&</sup>lt;sup>40</sup> Para o curso histórico dos modelos de acordos de bitributação e seus principais expoentes, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. "Notas sobre os Tratados Internacionais sobre Bitributação". In AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (coord.). Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira. 2ª edição. São Paulo: Lex Editora, 2014, pp. 293 e ss.

Primeiro em sua espécie, o Modelo de 1927 não deixou de lado a solução de controvérsias no âmbito dos acordos de bitributação. Dedicou os Artigos 13 e 14 ao tema, com a previsão, em ordem, da possibilidade de que as administrações tributárias dos Estados Contratantes (i) se consultassem e adotassem medidas com vistas à boa aplicação do acordo que não pudessem resolver diretamente a um órgão técnico designado pelo Conselho da Organização, ressalvada sua liberdade em não aceitar o parecer como vinculante 42.

A literatura diverge acerca da semelhança e influência dos dispositivos do Modelo de 1927 *vis-à-vis* o procedimento amigável que adviria do Modelo OCDE. De um lado, o recurso a órgão técnico independente dos Estados Contratantes no Artigo 14 é apontado como francamente oposto ao método historicamente abraçado pelos modelos e Estados membros da OCDE, sem que aquele modelo oferecesse paralelo claro com as modalidades de procedimento amigável que já se firmavam<sup>43</sup>. Corroborando esta posição, os próprios Comentários publicados em anexo ao Modelo de 1927 ignoravam a prática dos acordos de bitributação então existentes. Declaravam, antes, inspiração específica na regra adotada pela Convenção sobre a Simplificação de Formalidades Aduaneiras concluída a 3 de novembro de 1923<sup>44</sup>. De fato, a Convenção Aduaneira de 1923<sup>45</sup> apenas divergia do Modelo 1927 no que o seu método de solução de controvérsias adiantava a possibilidade de que os Estados Contratantes concordassem, de antemão às tratativas, pela vinculação à decisão do órgão técnico.

<sup>&</sup>lt;sup>41</sup> "Article 13. As regards any special provisions which may be necessary to enable the present Convention to be applied, more particularly in cases not expressly provided for, the financial administrations of the two Contracting States shall confer together and take the measures required in accordance with the spirit of this Convention".

Convention". <sup>42</sup> "Article 14. Should a dispute arise between the Contracting States as to the interpretation or application of the provisions of the present Convention, and should such dispute not be settled either directly between the States or by the employment of any other means of reaching agreement, the dispute may be submitted, with a view to an amicable settlement to such technical body as the Council of the League of Nations may appoint for this purpose. This body will give an advisory opinion after hearing the parties and arranging a meeting between them if necessary. The Contracting States may agree, prior to the opening of such procedure, to regard the advisory opinion given by the said body as final. In the absence of such an agreement, the opinion shall not be binding upon the Contracting States unless it is accepted by both, and they shall be free, after resort to such procedure or in lieu thereof, to have recourse to any arbitral or judicial procedure which they may select (...)."

<sup>&</sup>lt;sup>43</sup> Cf. KNITTEL, Mathias. "Articles 25, 26 and 27 – Administrative Cooperation". In ECKER, Thomas; RESSLER, Gernot (coord.). *History of Tax Treaties – The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*. Series on International Tax Law, v. 69. Viena: Linde, 2011, p. 688.

<sup>&</sup>lt;sup>44</sup> Cf. SOCIEDADE DAS NAÇÕES. *Double Taxation and Tax Evasion – Report presented by the Committe of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion*. Genebra: Publications of the League of Nations, 1927, p. 18.

<sup>&</sup>lt;sup>45</sup> O texto da Convenção de 1923 é disponível em https://treaties.un.org/Pages/LON.aspx?clang=\_en

De outro lado, o Artigo 13 é apontado para se regastar algum vínculo entre o Modelo de 1927 e o procedimento amigável mais tarde consagrado. Embora reconheça divergir o Artigo 14 em espécie e grau ("kind and degree") do método, esta segunda posição encontra no dispositivo que lhe antecedia manifestação remota do procedimento amigável em um modelo, dada a previsão que fazia para tratativas entre administrações tributárias, ainda que não fosse permitida expressamente aos contribuintes a apresentação da controvérsia<sup>46</sup>.

Trazendo ou não o texto de 1927 semelhança suficiente com o método que depois se consagraria para poder inaugurar o procedimento amigável nos modelos, a polêmica cessa ante o texto editado em 1943 pela Sociedade das Nações<sup>47</sup>, em conferência realizada na Cidade do México. A par de alterar sensivelmente regras distributivas de competência para privilegiar a tributação no Estado de Fonte, o Modelo de 1943 deu novo formato à solução de controvérsias, conferindo-lhe maior compasso com o método que já se alastrava na prática.

A noção de recurso a um órgão técnico da Organização, constante do Artigo 14 do Modelo anterior, desapareceu no Modelo de 1943. Outrossim, o Artigo 16 do novo modelo incluiu a possibilidade de que os contribuintes, mediante prova de que a ação fiscal de qualquer dos Estados Contratante resultara em bitributação, apresentassem seu caso à administração fiscal do Estado em que residentes ou nacionais. O pedido, se admitido, implicaria a consulta direta e imediata entre autoridades competentes, com vistas a um acordo equitativo para a eliminação da bitributação<sup>48</sup>.

Combinado o Artigo 16 com as tratativas entre administrações fiscais para o bom cumprimento do acordo – mantidas no Artigo 17 do modelo conforme constaram do Artigo 13 do modelo anterior –, o documento de 1943 traçou precedente evidente do método que se consolidaria nos Modelos OCDE. Afinal, o modelo apresentado no México já afirmava a consulta direta entre administrações fiscais, provocada pelos contribuintes ou não, sem

<sup>&</sup>lt;sup>46</sup> Cf. WILKIE, J. Scott. "Article 25 – Mutual Agreement Procedure". *Global Tax Treaty Commentaries*. Amsterdam: IBFD, 2016, itens 1.2.1.1.1 e 1.2.1.1.2.

<sup>&</sup>lt;sup>47</sup> O texto do modelo é disponível em http://www.taxtreatieshistory.org/

<sup>&</sup>lt;sup>48</sup> "Article 16. (1) When a taxpayer shows proof that the action of the tax administration of one of the contracting States has resulted in double taxation, he shall be entitled to lodge a claim with the tax administration of the State in which he has his fiscal domicile or of which he is a national. (2) Should the claim be admitted, the competent tax administration of that State shall consult directly with the competent authority of the other State, with a view to reaching an agreement for an equitable avoidance of double taxation".

que Estados Contratantes se obrigassem a alcançar solução e sem que esta ficasse a cargo de órgão independente das próprias partes.

Quando o Modelo de 1943 foi modificado em 1946 para restaurar competência tributária aos Estados de Residência nas regras distributivas, a solução de controvérsias não teve modificação relevante. O modelo editado em Londres<sup>49</sup> apenas realocou os Artigos 16 e 17 do Modelo de 1943 na ordem de suas cláusulas. O primeiro artigo, permitindo a apresentação do caso pelos contribuintes, passou ao Artigo 17; o segundo artigo, prevendo tratativas entre administrações tributárias para a aplicação do acordo, passou ao Artigo 19 do Modelo de 1946.

O registro histórico traz referência limitada às motivações que levaram a Sociedade das Nações a alterar o procedimento inserido no Modelo de 1927 para aquele sugerido no Modelo de 1943, e depois mantido no Modelo de 1946. Concretamente, os Comentários publicados na compilação oficial dos Modelos de 1943 e 1946 não vão além de (i) atribuir à proteção do contribuinte a condição genérica de "special subject" dos Modelos e (ii) esclarecer que a apresentação da controvérsia pelos contribuintes residentes ou nacionais, conforme prevista naqueles modelos, parecia legítima ("seems legitimate"), ainda que o pedido não instaurasse um processo judicioso, mas simples consulta, posto que direta, entre as administrações tributárias<sup>50</sup>. Diz-se, assim, que a apresentação do caso pelos contribuintes teria vindo como uma cláusula de proteção ("legal protection clauses") em favor dos contribuintes nos Modelos de 1943 e 1946<sup>51</sup>.

Tratando destes dois modelos, o foco da literatura fica com as alterações súbitas que ali se empreenderam nas regras distributivas de competência tributária. Mesmo trabalhos dedicados ao relato histórico da cooperação internacional na eliminação da bitributação de controvérsias nestes modelos, centrando análise na surpreendente reorientação da distribuição de competências do Estado de Residência ao Estado de Fonte pelos países em desenvolvimento – logo revertida no Modelo de 1946, com o término da Segunda Guerra e a participação de países desenvolvidos europeus.

<sup>&</sup>lt;sup>49</sup> O texto do modelo é disponível em http://www.taxtreatieshistory.org/

<sup>&</sup>lt;sup>50</sup> Cf. SOCIEDADE DAS NAÇÕES. *London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and Text*. Genebra: Publications of the League of Nations, 1946, "Introduction" e "Commentary on Article XVII".

<sup>&</sup>lt;sup>51</sup> Cf. VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 3<sup>a</sup> edição. Londres: Kluwer Law International, 1997, p. 1348.

Aos estudos que enfrentaram o tema, restaram não mais que conjecturas sobre as circunstâncias da evolução, nos Modelos de 1942 e 1946, da submissão da controvérsia a um órgão técnico independente para um método de tratativas diretas entre administrações tributárias envolvidas, provocadas ou não pelos contribuintes. Fala-se em adaptação dos modelos à prática dos acordos de bitributação então existentes; em crise de reputação por que passavam organizações internacionais e seus órgãos à época, incapazes de evitar a Segunda Guerra Mundial; em sucessão da Sociedade das Nações pela Organização das Nações Unidas ao tempo do Modelo de 1946, defasando a referência que se fizesse a um órgão técnico da primeira e exigindo melhor compreensão acerca do escopo da segunda; em inexistência de um órgão técnico apto e disponível a quem as controvérsias pudessem ser dirigidas<sup>53</sup>.

#### 1.3 Rumo ao Modelo de 1963: o procedimento amigável nos trabalhos da OECE

Com a extinção da Sociedade das Nações finda a Segunda Guerra Mundial, a então Organização Europeia de Cooperação Econômica – OECE, estabelecida para administrar os subsídios estadunidense e canadense à reconstrução da Europa, recebeu mandato pelo seu Comitê Fiscal em 1956 para um novo modelo de acordo de bitributação. A continuação dos esforços seguia a percepção de que os acordos existentes ainda não ofereciam solução plena para a bitributação, gerando insegurança ("feeling of insecurity") nociva às relações econômicas intraeuropeias<sup>54</sup>. Assim, um novo relatório sobre o tema foi emitido pela OECE em 1958, incluindo a sugestão de um modelo. Na proposta da OECE, a solução de controvérsias constou dos Artigos E e F.

O primeiro dispositivo, permitindo a apresentação do caso pelos contribuintes, acompanhou o já previsto no Artigo 17 do Modelo de 1946, com três alterações. A uma, a nova cláusula autorizou fossem não apenas casos concretos levados à administração tributária pelos contribuintes, como também indícios que pudessem evidenciar futura bitributação. A duas, a apresentação do caso (ou indício) foi reservada a contribuintes residentes, em detrimento de nacionais, dada a limitação do escopo subjetivo do modelo

<sup>53</sup> Cf. ALTMAN, Zvi Daniel. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Doctoral Series v. 11. Amsterdam: IBFD, 2005, item 1.3.1.2.

<sup>&</sup>lt;sup>52</sup> Vide o exemplo de MCINTYRE, Michael J. *Developing Countries and International Cooperation on Income Tax Matters: an Historical Review.* Detroit: 2005, 8p. Disponível em http://www.michielse.com/files/mcintyre intl cooperation.pdf

aos residentes dos Estados Contratantes. A três, o Modelo de 1958 foi categórico acerca do cabimento de procedimento amigável para bitributação que não encontrasse disciplina própria no acordo ("cases not provided for by the Convention").

O parágrafo 4º do Artigo F do Modelo de 1958, em sua vez, seguiu o Artigo 19 do Modelo de 1946 para estabelecer tratativas diretas entre administrações tributárias, assim dispensando a diplomacia entre os Estados Contratantes. Inovou apenas para mencionar possível que os entendimentos se dessem inclusive mediante comissão ("commission") estabelecida e integrada por autoridades competentes das partes. Aqui, o dispositivo retomava a noção de um órgão técnico para a avaliação da controvérsia, conquanto não mais independente das partes, como previra o Modelo de 1927 e o recurso ali constante a um órgão da própria Sociedade das Nações.

Até 1961, ano em que a OECE foi substituída pela OCDE, o Comitê Fiscal da primeira emitiu outros três relatórios sob o título "The Elimination of Double Taxation". Nestes, a proposta para o procedimento amigável não teve alteração relevante, mas a literatura registra debates que se travaram no Grupo de Trabalho nº 9, estabelecido em 1958 para tratar de temas afetos ao modelo<sup>55</sup>. Representantes irlandeses consideravam inútil ("useless") o recurso a uma comissão, ao tempo que a delegação holandesa queria ver provas de efetiva tributação contrária ao acordo para que os contribuintes pudessem apresentar seu caso à administração tributária. Delegados suíços anteciparam, mesmo, pontos que mais tarde seriam incluídos nos Modelos ou Comentários OCDE: arguiram desnecessário que contribuintes esgotassem quaisquer remédios internos antes de solicitar o procedimento à administração tributária, assim como reputaram adequado o recurso ao método ainda que a tributação contrária ao acordo não implicasse bitributação.

#### 1.4 O procedimento amigável no Modelo OCDE de 1963

O modelo pioneiro da OCDE veio em julho de 1963, quando a Organização editou e publicou o modelo apresentado pelo Comitê Fiscal em fevereiro daquele ano, anexado aos Comentários também elaborados pelo seu Comitê e apresentados em maio de 1963. O

<sup>&</sup>lt;sup>54</sup> Cf. OCDE. *The Elimination of Double Taxation, Report of the Fiscal Committee of the O.E.E.C.* Paris: OECD Publishing, 1958.

<sup>&</sup>lt;sup>55</sup> Cf. KNITTEL, Mathias. "Articles 25, 26 and 27 – Administrative Cooperation". In ECKER, Thomas; RESSLER, Gernot (coord.). *History of Tax Treaties – The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*. Series on International Tax Law, v. 69. Viena: Linde, 2011, pp. 690-691.

procedimento amigável constou de seu Artigo 25, já ocupando a numeração que lhe seria atribuída em todos os Modelos OCDE posteriores.

Com quatro parágrafos dedicados ao método, o Artigo 25 do Modelo de 1963 refletia consenso alcançado no Grupo de Trabalho nº 9 ainda em 1960, sob a direção da extinta OECE. O artigo reproduziu a redação trazida pelo relatório emitido naquele ano.

O primeiro parágrafo autorizou aos contribuintes residentes apresentarem o seu caso, sempre que considerassem que a ação de um ou ambos os Estados Contratantes resultou ou resultaria em tributação contrária ao acordo, e em que pesem remédios disponíveis na legislação doméstica<sup>56</sup>. O segundo parágrafo impôs à administração tributária solicitada esforços para alcançar solução com o outro Estado Contratante, se o caso apresentado lhe parecera justificado e não conseguisse solucioná-lo *per se*<sup>57</sup>. O terceiro parágrafo impôs às administrações tributárias esforços para acordarem solução para dúvidas ou dificuldades na interpretação ou aplicação do acordo, mesmo ausente qualquer provocação concreta pelos contribuintes e inclusive em casos que não contassem com disciplina própria no acordo<sup>58</sup>. O quarto parágrafo esclareceu que as tratativas se dariam diretamente entre as administrações tributárias, podendo-se estabelecer comissão entre seus representantes para o intercâmbio de opiniões<sup>59</sup>.

Nos Comentários publicados em anexo ao Modelo de 1963, o Artigo 25 não rendeu mais do que breves dez parágrafos<sup>60</sup>. Em larga medida, estes explicitavam, por outras palavras, o quanto já se podia inferir do dispositivo. Afirmavam, assim, bastar o risco evidente ("evidente risk") de tributação contrária ao acordo para que o contribuinte

<sup>&</sup>lt;sup>56</sup> "Where a resident of a Contracting State considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with this Convention, he may, notwithstanding the remedies provided by the national laws of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident".

<sup>&</sup>lt;sup>57</sup> "The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at an appropriate 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 not in accordance with the Convention".

<sup>&</sup>lt;sup>58</sup> "The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention".

<sup>&</sup>lt;sup>59</sup> "The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs. When it seems advisable in order to reach agreement to have an oral exchange of opinions, such exchange may take place through a Commission consisting of representatives of the competent authorities of the Contracting States".

<sup>&</sup>lt;sup>60</sup> Cf. OCDE. Commentary on Article 25 concerning the Mutual Agreement Procedure. Draft Double Taxation Convention on Income and Capital. Paris: OECD Publishing, 1963.

residente pudesse apresentar o caso, ou então estarem dispensadas as vias diplomáticas ("diplomatic channels") para as tratativas entre administrações tributárias.

Em menor medida, os Comentários ao Modelo de 1963 ofereciam exemplos. Traziam, assim, a alocação de lucros ("allocation of profits") entre empresas vinculadas como caso que não poderia ser solucionado unilateralmente pela administração tributária solicitada, e diziam ser de especial interesse ("of special interest") para o procedimento amigável em bitributação não disciplinada no acordo a manutenção de estabelecimentos permanentes em ambos os Estados Contratantes por residente em terceiro Estado.

Em medida ainda menor, os Comentários teciam recomendações. Assim acontecia com o prazo para apresentação do caso, que deveria ser generoso ("reasonably generous") se fixado no acordo pelos Estados Contratantes. Também o recurso da comissão à opinião do Comitê Fiscal da OCDE, dito possível e condizente com o mandato do órgão.

É fácil perceber no Artigo 25 do Modelo de 1963 o resultado de evolução linear do procedimento amigável, se colocado em perspectiva com os modelos que lhe antecederam. O modelo reuniu, em única cláusula, dispositivos que antes figuravam em artigos diversos dos Modelos. Consolidou, ali, muito do que já se vira nos trabalhos anteriores da Liga das Nações e da OECE, e assim trouxe:

- (i) a apresentação do caso pelos contribuintes residentes (como inaugurou o Modelo de 1943), materializada ou não a tributação desconforme (como dispôs o Modelo de 1958), ainda que dela não resultasse bitributação (como prevaleceu no Grupo de Trabalho nº 9 da OECE) e remédios internos não fossem esgotados (como apenas sugeriam os Comentários aos Modelos de 1943 e 1946);
- (ii) a imposição de esforços às administrações tributárias com vistas a solução do caso apresentado, sem que estas estivessem obrigadas ao resultado (como dispensavam todos os modelos anteriores);
- (iii) as tratativas entre as administrações tributárias para o enfrentamento de dificuldades na aplicação do acordo, mesmo ausente caso apresentado pelo contribuinte (como inaugurou o Modelo de 1927);

- (iv) o entendimento entre as administrações tributárias sobre bitributação não disciplinada no acordo (como admitido desde o Modelo de 1927); e
- (v) a informalidade do procedimento amigável, dispensando a intermediação diplomática (como autorizavam todos os modelos anteriores) e permitindo fosse estabelecida comissão entre representantes (como previu o Modelo de 1958, resgatando a noção de um recurso a colegiado técnico que constara do Modelo de 1927).

# 1.5 Rumo ao Modelo de 1977: o procedimento amigável nos trabalhos do novo Comitê de Assuntos Fiscais

Em 1971, o Comitê Fiscal foi convertido no atual Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, sucedendo aquele órgão nos esforços para um modelo de acordo de bitributação. O novo comitê logo assumiu a revisão e o aprimoramento do Modelo de 1963, motivado pela conclusão de acordos negociados a partir do Modelo OCDE, mesmo entre Estados não membros da Organização<sup>61</sup>. Com a evolução do Direito Tributário Internacional e novas questões práticas que daí surgiram, seguiram-se os trabalhos no Comitê<sup>62</sup>.

De fato, a experiência dos países se fez sentir nos debates havidos a partir de 1965, quando questões específicas foram submetidas pelo Comitê a estudo em grupos temáticos de trabalho. O procedimento amigável foi objeto de relatório emitido em abril de 1966 pelo Grupo de Trabalho nº 22. Este não só retomou temas passados, como também refletiu dificuldades que a prática já antevia ao Modelo OCDE.

Exemplo das questões passadas, o documento relatava pouco utilizada a comissão entre administrações tributárias, reforçando o antigo coro dos que viam na possibilidade de estabelecimento do colegiado um recurso inútil<sup>63</sup>. Exemplo das dificuldades presentes, o relatório dava conta de que prazos previstos em lei doméstica poderiam prejudicar o valor e utilização do procedimento amigável, se nenhuma solução fosse alcançada pelos Estados

<sup>62</sup> Cf. TEMPEL, A. J. van den. "The OECD and Taxation 1977-1978". *Intertax*, n. 7. Amsterdam: Kluwer Law International, 1979, p. 8.

<sup>&</sup>lt;sup>61</sup> Cf. OCDE. Introduction. *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*. Paris: OECD Publishing, 1977.

<sup>&</sup>lt;sup>63</sup> Cf. OCDE. Report on Additional Studies concerning the Mutual Agreement Procedure. Paris: OECD, 1966, p. 11.

Contratantes antes de seu esgotamento<sup>64</sup>. Sem posição definitiva, o documento apresentou o dilema: o recurso ao procedimento amigável haveria de suspender ou mesmo respeitar prazos da legislação doméstica, ou estes seguiriam curso normal, seja para apresentação do caso pelo contribuinte, seja para execução da solução alcançada? O relatório considerava, ainda, a obrigatoriedade de a administração tributária instaurar o procedimento amigável se solicitada por contribuintes, informando divergência na prática de Estados membros<sup>65</sup>.

Em maio de 1969, o Comitê Fiscal publicou levantamento sobre o emprego do Modelo OCDE em acordos de bitributação firmados por Estados membros desde 1963<sup>66</sup>. Nos 41 acordos analisados, constatou-se a reprodução do procedimento amigável, na forma em que sugeriu o Modelo de 1963, em 39 acordos, literalmente (caso de 28 acordos) ou com modificações menores (caso de 11 acordos). Dentre as modificações encontradas, a mais constante ficou com a previsão, no próprio texto acordado, de prazo de dois anos contados da notificação de tributação para que os contribuintes apresentassem o caso. Corroborava-se, assim, a preocupação levantada pelo relatório de 1966.

Em maio de 1970, um segundo relatório sobre o procedimento amigável foi publicado pelo Comitê de Assuntos Fiscais, desta feita pelo Grupo de Trabalho nº 14. O relatório revisitava o tema dos prazos, recomendando fossem fixados três anos para a apresentação do caso pelos contribuintes<sup>67</sup>. Recomendava, também, execução obrigatória da solução obtida em procedimento amigável – se alguma – aos Estados Contratantes, quaisquer que fossem os prazos previstos na lei doméstica.

Uma e outra recomendação não passaram sem crítica nos debates que se seguiram no Comitê de Assuntos Fiscais. Representantes se opuseram à fixação de um prazo para a apresentação do caso, argumentando que a limitação, além de prejudicar a posição dos contribuintes – a prova e o cálculo do prazo trariam complicações –, seria desnecessária, dado o interesse natural dos contribuintes em apresentarem o caso o mais breve<sup>68</sup>.

<sup>&</sup>lt;sup>64</sup> Cf. OCDE. Report on Additional Studies concerning the Mutual Agreement Procedure. Paris: OECD, 1966, p. 7.

<sup>65</sup> Cf. OCDE. Report on Additional Studies concerning the Mutual Agreement Procedure. Paris: OECD, 1966, p. 13.

<sup>&</sup>lt;sup>66</sup> Cf. OCDE. Preliminary Analysis of Bilateral Conventions and Protocols signed between July 1, 1963 and January 1, 1969. Paris: OECD Publishing, 1969, pp. 133-134.

<sup>&</sup>lt;sup>67</sup> Cf. OCDE. Second Report on Additional Studies concerning the Mutual Agreement Procedure. Paris: OECD Publishing, 1970, p. 16.

<sup>&</sup>lt;sup>68</sup> Cf. OCDE. Notes on Discussion of Reports of Working Parties No. 27 and 14 and of the United States Tax Reform during the 56th Session of the Fiscal Committee held from June 2 to 5, 1970. Paris: OECD Publishing, 1970, pp. 3-4.

Prevaleceu, todavia, o entendimento de que um prazo viria em proveito da segurança jurídica, por resguardar a administração tributária de solicitações tardias. Representantes também se opuseram à execução obrigatória da solução alcançada em procedimento amigável, caso aquela prejudicasse os contribuintes. Prevaleceu o entendimento de que a obrigatoriedade de execução apenas teria efeito para soluções benéficas a contribuintes.

Ainda um terceiro relatório sobre o procedimento amigável foi emitido pelo Grupo de Trabalho nº 14 em julho de 1970, confirmando as conclusões do debate. O documento recomendou ao Comitê de Assuntos Fiscais a previsão de um prazo de três anos para a apresentação do caso pelos contribuintes, sugerindo poderiam os Estados Contratantes estender o limite em legislação doméstica<sup>70</sup>. O relatório também admitiu obrigatoriedade à execução da solução obtida apenas em benefício do contribuinte, havendo a percepção de que o acordo de bitributação não poderia, ele próprio, implicar tributação<sup>71</sup>. Finalmente, reconheceu-se conveniente que o acordo ajustasse prazo adequado para a execução da solução obtida, dado ser improvável que a OCDE promovesse uniformização da legislação doméstica dos Estados membros acerca da restituição de indébito<sup>72</sup>.

Ao revisar o terceiro relatório em 1972, o Grupo de Trabalho nº 22 adicionou sugestão para que se permitisse a nacionais apresentarem caso à respectiva administração tributária, se relacionado a tributação que os discriminasse frente aos nacionais do outro Estado Contratante<sup>73</sup>. Propunha-se, com a sugestão, acertar descompasso entre o escopo do procedimento amigável e a cláusula de não discriminação que veio a ser prevista no Artigo 24, parágrafo 1º, do Modelo de 1963.

Embora a regra de aplicação do acordo seguisse limitada aos residentes, como firmado no Modelo de 1958, o modelo editado em 1963 impediu aos Estados Contratantes tributação que discriminasse a partir do critério de nacionalidade. Noutras palavras, o dispositivo inaugurado no Modelo de 1963 vedou ao Estado Contratante tributação que incidisse apenas sobre os nacionais do outro Estado Contratante, se por todo o resto em

<sup>&</sup>lt;sup>69</sup> Cf. OCDE. Notes on Discussion of Reports of Working Parties No. 27 and 14 and of the United States Tax Reform during the 56<sup>th</sup> Session of the Fiscal Committee held from June 2 to 5, 1970. Paris: OECD Publishing, 1970, p. 4.

<sup>&</sup>lt;sup>70</sup> Cf. OCDE. Third Report on Additional Studies concerning the Mutual Agreement Procedure. Paris: OECD, 1970, p. 2.

<sup>&</sup>lt;sup>71</sup> Cf. OCDE. Third Report on Additional Studies concerning the Mutual Agreement Procedure. Paris: OECD, 1970, p. 1.

<sup>&</sup>lt;sup>72</sup> Cf. OCDE. Third Report on Additional Studies concerning the Mutual Agreement Procedure. Paris: OECD, 1970, p. 2.

situação idêntica a de seus residentes<sup>74</sup>. O Artigo 25 do Modelo de 1963, todavia, manteve a apresentação do caso limitada aos contribuintes residentes, como previra o Modelo de 1958. Impedia-se, pois, que nacionais de um Estado Contratante residindo no outro Estado Contratante levassem à administração tributária do primeiro Estado o descumprimento do Artigo 24 pelo segundo Estado, com vistas a solução em procedimento amigável.

# 1.6 O procedimento amigável no Modelo OCDE de 1977

Fruto dos trabalhos no Comitê de Assuntos Fiscais no curso da década anterior, a OCDE publicou novo modelo de acordo de bitributação em abril de 1977, revisando o antigo Modelo de 1963 e seus Comentários. No Modelo de 1977, o procedimento amigável permaneceu no Artigo 25, com os quatro parágrafos ali já incluídos no Modelo de 1963. Estes subsistiram no Modelo de 1977 em idêntica disposição, e as redações divergiram apenas para que três modificações específicas fossem inseridas.

A uma, o Artigo 25 contemplou prazo para que os contribuintes apresentassem o caso à administração tributária, contado em três anos da primeira notificação da ação que resultasse em tributação contrária ao acordo<sup>75</sup>. A duas, o Artigo 25 autorizou aos nacionais apresentarem o caso à respectiva administração tributária, se sujeitados a tributação discriminatória no outro Estado Contratante em virtude de sua nacionalidade<sup>76</sup>. A três, o Artigo 25 desvinculou a execução de solução obtida em procedimento amigável de prazos previstos na lei doméstica dos Estados Contratantes<sup>77</sup>.

Ao passo que as alterações levadas ao texto do modelo foram algo pontuais, os Comentários ganharam sobremaneira em extensão. De fato, os breves dez parágrafos que constituíam os Comentários ao procedimento amigável no Modelo de 1963 passaram a quatro dezenas no Modelo de 1977, quando estes admitiram que, além de esclarecer o

<sup>&</sup>lt;sup>73</sup> Cf. OCDE. Third Report of Working Group No. 22. Paris: OECD Publishing, 1972, p. 13.

<sup>&</sup>lt;sup>74</sup> Cf. DZIURDZ, Kasper; MARCHGRABER, Christoph. "Non-discrimination in European and Tax Treaty Law: an Overview". In DZIURDZ, Kasper; MARCHGRABER, Christoph (coord.). *Non-discrimination in European and Tax Treaty Law*. Series on International Tax Law, v. 94. Viena: Linde, 2015, p. 10.

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".

<sup>&</sup>lt;sup>76</sup> "(...) 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".

<sup>&</sup>lt;sup>77</sup> "Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States".

escopo do método no modelo, serviriam a amplificar ("*amplify*") o procedimento amigável mediante referências a regras e práticas identificadas internacionalmente<sup>78</sup>.

Os Comentários recomendaram baixassem as administrações regulamento para a apresentação do caso pelos contribuintes, ainda que a ausência não obstasse o pedido, que poderia se dar na forma de recurso administrativo ordinário 79. Recomendaram, também, acordassem Estados Contratantes sobre quaisquer obstáculos que pudessem comprometer a execução do procedimento amigável (e.g. decisões judiciais), a par dos prazos na lei doméstica para lançamentos e restituições – estes já afastados pelo texto do Modelo de 1977 80. Recomendaram, finalmente, fosse a instauração do procedimento amigável condicionada à renúncia de ações ou recursos carreados pelos contribuintes, como meio de evitar divergência ou contradição entre a solução obtida e decisões judiciais locais 81.

Os Comentários também receberam muito do resultado de debates nos grupos temáticos do Comitê de Assuntos Fiscais. Assim, esclareceram que o prazo de três anos para apresentação do caso, embora dedicado a proteger as administrações tributárias de solicitações tardias, seria o mínimo aceitável, podendo os Estados Contratantes inclusive acordarem prazo mais favorável aos contribuintes, ou sequer incluírem um termo no acordo se aplicável prazo maior na lei doméstica<sup>82</sup>. Apontaram, também, conveniente que comissão porventura estabelecida assegurasse certas garantias aos contribuintes, como o direito de apresentar razões escritas ou orais, inclusive por representação profissional<sup>83</sup>. Consideraram, ainda, que solução obtida haveria de obrigar as administrações tributárias, se não alterada ou rescindida<sup>84</sup>. Os Comentários não incorporaram, todavia, a noção de que a obrigatoriedade de execução apenas viesse em benefício dos contribuintes, conforme sustentaram relatórios antes emitidos ao Comitê de Assuntos Fiscais.

<sup>&</sup>lt;sup>78</sup> Cf. OCDE. *Commentary on Article 25 concerning the Mutual Agreement Procedure*. Model Double Taxation Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing, 1977, parágrafo 6.

<sup>&</sup>lt;sup>79</sup> Cf. OCDE. Commentary on Article 25 concerning the Mutual Agreement Procedure. Model Double Taxation Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing, 1977, parágrafo 13.

<sup>&</sup>lt;sup>80</sup> Cf. OCDE. Commentary on Article 25 concerning the Mutual Agreement Procedure. Model Double Taxation Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing, 1977, parágrafo 28.

<sup>&</sup>lt;sup>81</sup> Cf. OCDE. Commentary on Article 25 concerning the Mutual Agreement Procedure. Model Double Taxation Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing, 1977, parágrafo 31.

<sup>&</sup>lt;sup>82</sup> Cf. OCDE. Commentary on Article 25 concerning the Mutual Agreement Procedure. Model Double Taxation Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing, 1977, parágrafo 20.

<sup>&</sup>lt;sup>83</sup> Cf. OCDE. Commentary on Article 25 concerning the Mutual Agreement Procedure. Model Double Taxation Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing, 1977, parágrafo 42.

<sup>&</sup>lt;sup>84</sup> Cf. OCDE. *Commentary on Article 25 concerning the Mutual Agreement Procedure*. Model Double Taxation Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing, 1977, parágrafo 36.

# 1.7 O procedimento amigável no Modelo OCDE entre 1977 e 2005

Depois de editado o Modelo de 1977, quinze anos se passariam até que alterações fossem novamente levadas ao texto do Modelo OCDE e seus Comentários. Com a revisão realizada em 1992, a Organização abandonou a atualização daqueles documentos em um volume consolidado, passando alterações a serem aprovadas pelo Comitê de Assuntos Fiscais mediante folhas soltas. Neste formato, o Modelo OCDE e seus Comentários foram emendados em 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010 e 2014.

Entre 1977 e 2005, o Artigo 25 do Modelo OCDE teve apenas uma alteração. Naquele último ano, o parágrafo 4º do dispositivo, que permite seja estabelecida comissão entre representantes, ganhou ligeira alteração em sua redação<sup>85</sup>. Antes dividido em duas sentenças, o parágrafo foi reordenado em frase única, enfatizando ser a comissão conjunta ("joint commission") e excluindo a passagem que condicionava o estabelecimento do colegiado à conveniência de um intercâmbio oral de opiniões. Ante o laconismo dos Comentários sobre motivos para a alteração, pareceu à literatura que a nova redação, a par de não trazer qualquer modificação substantiva, refletia a antiga percepção de que a dita comissão teria pouco emprego prático<sup>86</sup>.

Se a alteração no texto do Artigo 25 não foi além da redação do parágrafo 4°, o período viu novos trechos incluídos nos Comentários ao Modelo OCDE. Na maior parte, estes ajustavam os Comentários sobre o procedimento amigável às conclusões alcançadas em relatórios emitidos no âmbito de outros artigos do Modelo OCDE.

Assim aconteceu com o Relatório "Transfer Pricing, Corresponding Adjustments and the Mutual Agreement Procedure" editado em 1984 para enfrentar problemas na alocação de lucros entre empresas vinculadas sob o Artigo 9º do Modelo, e que motivou nos Comentários orientação de que a administração tributária instaurasse o procedimento amigável o mais breve possível ("as quickly as possible"), apenas rejeitando o caso do

<sup>86</sup> Cf. WILKIE, J. Scott. "Article 25 – Mutual Agreement Procedure". *Global Tax Treaty Commentaries*. Amsterdam: IBFD, 2016, item 1.2.3.1.

<sup>&</sup>lt;sup>85</sup> "The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs".

<sup>&</sup>lt;sup>87</sup> Cf. OCDE. *Transfer Pricing, Corresponding Adjustments and the Mutual Agreement Procedure*. Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues. Paris: OECD Publishing, 1984.

com o Relatório "*Thin Capitalisation*", editado em 1986 para tratar da subcapitalização internacional de empresas, e que motivou nos Comentários menção à tributação decorrente da reclassificação de juros como dividendos pelo Estado Contratante da empresa mutuária como tema para tratativas entre administrações tributárias em procedimento amigável<sup>90</sup>. Finalmente, o Relatório "*Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*", editado em 2000 para abordar, dentre outros, a confidencialidade no trato de dados em troca internacional de informações sob o Artigo 26, e que motivou nos Comentários a afirmação de que este dispositivo se aplicaria às informações porventura intercambiadas no âmbito do Artigo 25, estendendo a confidencialidade ao procedimento amigável<sup>92</sup>.

O período também viu, em 2004, a edição do Relatório "Improving the Process for Resolving International Tax Disputes" pelo Comitê de Assuntos Fiscais. Este considerou a complexidade dos casos para urgir o aprimoramento do método, e apresentou trinta e uma propostas com vistas à efetividade do procedimento amigável<sup>93</sup>. Sugeriu, dentre outros, regulamentação procedimental, cronogramas para a conclusão do caso e informações de progresso ao contribuinte. O documento recomendou, ainda, (i) edição de um Manual sobre "Effective Mutual Agreement Procedure" que reunisse boas práticas a administrações tributárias e contribuintes — este publicado em 2007<sup>94</sup>, como material subsidiário ao Modelo OCDE e Comentários; e (ii) alterações específicas no Modelo e Comentários, inclusive com a adoção de novo meio para solução de controvérsias no âmbito do método — estas levadas a cabo em 2008, como a ver na seção seguinte.

# 1.8 O procedimento amigável no Modelo OCDE a partir de 2008

A última e mais recente alteração no Artigo 25 do Modelo OCDE veio em 2008. Neste ano, um parágrafo 5º foi finalmente adicionado ao dispositivo, autorizando pudesse o contribuinte interessado solicitar painel arbitral para emissão de laudo que obrigasse os

<sup>&</sup>lt;sup>88</sup> Cf. OCDE. Commentary on Article 25 concerning the Mutual Agreement Procedure. *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*. Paris: OECD Publishing, 1992, parágrafos 22 e 23.

<sup>89</sup> Cf. OCDE. *Thin Capitalisation*. Paris: OECD Publishing, 1986.

<sup>&</sup>lt;sup>90</sup> Cf. OCDE. Commentary on Article 25 concerning the Mutual Agreement Procedure. Model Double Taxation Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing, 1992, parágrafo 34.

<sup>91</sup> Cf. OCDE. Improving Access to Bank Information for Tax Purposes. Paris: OECD Publishing, 2000.

<sup>&</sup>lt;sup>92</sup> Cf. OCDE. *Commentary on Article 25 concerning the Mutual Agreement Procedure*. Model Double Taxation Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing, 2005, parágrafo 4.

<sup>93</sup> Cf. OCDE. *Improving the Process for Resolving International Tax Disputes*. Paris: 2004, OECD Publishing, p. 2; pp. 32 e ss.

Estados Contratantes, se não solucionado o caso em até dois anos contados desde a sua apresentação à administração tributária<sup>95</sup>.

Inaugurava-se a arbitragem no Modelo OCDE. Aqui, esta não foi prevista como alternativa ou recurso adicional ao procedimento amigável, mas como extensão do próprio método no Modelo. Em restando *questões* não resolvidas em tratativas diretas entre as administrações tributárias, poderiam ser levadas a painel arbitral; o *caso* permaneceria sempre solucionado mediante procedimento amigável<sup>96</sup>. Se acordassem as administrações tributárias acerca do caso apresentado, sem deixar questão pendente, estaria encerrado o procedimento e então impedida a arbitragem, ainda que o contribuinte discordasse da solução obtida.

Assim, diz-se que a solução da controvérsia é função do procedimento amigável, restando a arbitragem como ferramenta para o enfrentamento de questões específicas que não puderam ser dirimidas mediante tratativas entre as administrações tributárias, então favorecendo um resultado<sup>97</sup>. A distinção entre *caso* e *questão*, colocada para se apresentar a arbitragem como simples etapa do procedimento amigável, pode ser tênue: se o único impasse à solução do caso apresentado estiver em uma questão, a resolução desta parece se confundir com o desfecho do próprio caso<sup>98</sup>.

A adoção de uma fase arbitral no Artigo 25 do Modelo OCDE acompanhava a torrente de críticas que, àquela altura, era rotineiramente despejada pela literatura sobre o procedimento amigável nos acordos. Sugeria-se que o método tenderia à morosidade, por

14

<sup>&</sup>lt;sup>94</sup> Cf. OCDE. Manual on Effective Mutual Agreement Procedures. Paris: OECD Publishing, 2007.

<sup>95 &</sup>quot;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".

paragraph".

96 Cf. OCDE. Commentary on Article 25 concerning the Mutual Agreement Procedure. Model Double Taxation Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing, parágrafo 64.

<sup>&</sup>lt;sup>97</sup> Cf. ARNOLD, Brian J. "The Scope of Arbitration under Tax Treaties". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015, p. 114.

não determinar prazo específico para conclusão<sup>99</sup>. Sustentava-se que o método ignoraria indevidamente a participação do contribuinte interessado, que tampouco teria pretensão jurídica para fazer instaurar procedimento amigável<sup>100</sup>. Apontava-se que o método faltaria com necessária publicidade dos critérios adotados pelo Estado Contratante e da própria solução que se alcançasse<sup>101</sup>. Mais severo e recorrente, vinha questionamento da efetividade do método, por não prescrever mandatório o alcance de uma solução pelas administrações tributárias, apenas obrigadas a esforços<sup>102</sup>.

A falta de efetividade do procedimento amigável deu, mesmo, a tônica do Relatório "Improving the Resolution of Tax Treaties Disputes", editado pelo Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE em 2007. O documento considerou inevitável que parcela dos casos não chegasse a um resultado satisfatório: poderiam as administrações tributárias entender que as respectivas ações estivessem igualmente conformadas ao acordo firmado, sem que o método exigisse dos Estados Contratantes entendimento comum sobre aquele, mas apenas esforços neste sentido<sup>103</sup>. Ante a inabilidade do procedimento amigável em oferecer todos os caminhos possíveis ("all steps possible") a solução final, desincentivo a contribuintes e administrações tributárias, apresentou-se o que seria o parágrafo 5° do Artigo 25, cuja simples existência se disse estimular o procedimento amigável. Da parte dos Estados Contratantes, a boa condução do método evitaria o recurso à fase arbitral<sup>104</sup>. Da parte dos contribuintes, a previsão de arbitragem mandatória sinalizaria a boa fé daqueles Estados na eliminação de tributação contrária ao acordo<sup>105</sup>.

Além de adiantar o novo parágrafo 5º do Artigo, o relatório propôs as alterações correspondentes aos Comentários, incorporadas no documento em 2008. Trouxe, assim,

9:

<sup>&</sup>lt;sup>98</sup> Cf. WILKIE, J. Scott. "Implementation of Arbitration Decisions in Domestic Law". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015, p. 344.

<sup>&</sup>lt;sup>99</sup> Cf. LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. 2<sup>a</sup> edição. Amsterdam/Viena, IBFD/Linde, 2013. item 14.1.

<sup>&</sup>lt;sup>100</sup> Cf. PERROU, Katerina. *Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution*. Doctoral Series, v. 28. Amsterdam: IBFD, 2014.

<sup>&</sup>lt;sup>101</sup> Cf. ANTÓN, Fernando Serrano. "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. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, p. 168.

<sup>&</sup>lt;sup>102</sup> Cf. RIBES RIBES, Aurora. "Compulsory Arbitration as a Last Resort in Resolving Tax Treaty Interpretation Problems". *European Taxation*, n. 42. Amsterdam: IBFD, 2002, p. 400.

<sup>&</sup>lt;sup>103</sup> Cf. OCDE. *Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes*. Paris: OECD Publishing, 2007, pp. 4 e ss.

<sup>&</sup>lt;sup>104</sup> Cf. OCDE. *Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes*. Paris: OECD Publishing, 2007, pp. 4-5.

<sup>&</sup>lt;sup>105</sup> Cf. ZAIMAJ, Alban. "Dispute Avoidance and Resolution". In PETRUZZI, Raffaele; SPIES, Karoline (coord.). *Tax Policy Challenges in the 21<sup>st</sup> Century*. Series on International Tax Law. Viena: Linde, 2014, p. 290.

vinte e quatro parágrafos acerca do dispositivo, e.g. reconhecendo possíveis impedimentos na lei doméstica a arbitragem; admitindo pudessem Estados membros restringir a fase a questões de fato; autorizando acordassem os Estados Contratantes por prazo mais extenso para que se pudesse solicitar arbitragem, ou pela arbitragem ao largo de qualquer caso apresentado pelos contribuintes; limitando o recurso a arbitragem a efetiva tributação contrária ao acordo, sem que indício de incidência futura pudesse motivar a solicitação; recomendando fosse vedada a arbitragem simultânea a ações ou recursos carreados pelo contribuintes, dado o risco de divergência nas decisões; sugerindo adoção de outros meios de solução de controvérsias no âmbito do método, como mediação ou perícia. Trouxe, também, modelo de acordo que as administrações tributárias poderiam adotar para baixar regulamento para a fase arbitral, com regras sobre pedido, delimitação da controvérsia, nomeação de árbitros, custos, entre outros – o "Sample Mutual Agreement on Arbitration".

A par das modificações afetas ao novo parágrafo 5º do Artigo 25, o documento apresentou alterações gerais aos Comentários sobre o método. Também ditas orientadas a dar efetividade ao procedimento amigável, estas concretizavam propostas levantadas pelo relatório de 2004<sup>106</sup>. Assim, consideravam especificidades do prazo para a apresentação do caso, como o termo inicial em hipóteses de autolançamento ou suspensão no decurso de ações ou recursos judiciais; exemplificavam a aferição do risco de tributação futura pelo contribuinte; recomendavam acordassem os Estados Contratantes sobre circunstâncias em que poderiam rejeitar o caso apresentado, sem que a cobrança de tributo fundamentada em legislação antiabuso fosse bastante; reputavam desejável suspender a exigibilidade do tributo no decurso do procedimento amigável, sem condicionar sua instauração ao pagamento, ainda que houvesse divergência entre os Estados membros; apontavam cabível o método diante de bitributação (econômica) decorrente da alocação de lucros por legislação de preços de transferência, mesmo ausente dispositivo equivalente ao parágrafo 2º do Artigo 9º do Modelo OCDE no acordo concreto.

## 1.9 A arbitragem no procedimento amigável: velhas críticas e novas dificuldades

A inclusão do parágrafo 5º no Artigo 25 do Modelo OCDE, com todas as alterações que lhe acompanharam nos Comentários, passou longe de cessar as críticas dirigidas ao procedimento amigável. Ao contrário, a noção de que a arbitragem não se desassocia do

<sup>&</sup>lt;sup>106</sup> Cf. OCDE. *Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes*. Paris: OECD Publishing, 2007, pp. 26 e ss.

procedimento amigável, mas dele é parte integrante, não apenas manteve dificuldades que antes já se apontavam no método, como também acresceu novo rol de questionamentos.

# 1.9.1 Velhas críticas

Como problemas que subsistem, aponta-se que contribuintes, não sendo parte na arbitragem, seguem sem garantias de participação ativa e direta no procedimento, ficando o envolvimento ao sabor da discricionariedade das administrações tributárias e seus árbitros nomeados, a quem podem dirigir razões apenas se permitidos<sup>107</sup>. Argumenta-se, outrossim, que limitações colocadas no Modelo OCDE ainda seguiriam a comprometer a efetividade do método: a fase arbitral pressupõe caso apresentado pelo contribuinte, já confrontado com tributação presente, e ainda que a fase seja aplicável a qualquer tributação afeta ao acordo, são noticiados acordos que, inspirados por passagem dos Comentários ao Modelo, limitam-na a questões de fato (e.g. existência de um estabelecimento permanente), ainda que não se tracem limites precisos entre estas e as questões de direito<sup>108</sup>.

Segue, também, a questão da transparência, que acompanhava o procedimento amigável desde o formato tradicional. Sugere-se que a concordância das administrações tributárias – condição proposta nos Comentários para a publicação do laudo arbitral – seria meio de permitir aos Estados membros anunciar a transparência do método em princípio, ao tempo que permaneceriam dispensados de cumprir com o postulado na prática<sup>109</sup>. Daí laudos arbitrais em procedimento amigável não serem levados a público mesmo em países que, como os Estados Unidos, previam a arbitragem em seus acordos ainda antes de sua inclusão no Modelo OCDE, alimentando críticas que chegam a opor a possibilidade de corrupção à credibilidade desta fase<sup>110</sup>.

<sup>&</sup>lt;sup>107</sup> Cf. PERROU, Katerina. "Participation of the Taxpayer in MAP and Arbitration: Handicaps and Prospects". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015, p. 292.

<sup>&</sup>lt;sup>108</sup> Cf. ARNOLD, Brian J. "The Scope of Arbitration under Tax Treaties". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015, p. 114, pp. 123-125.

<sup>&</sup>lt;sup>109</sup> Cf. JONES, John F. Avery. "Arbitration and Publication of Decisions". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015, p. 372.

<sup>&</sup>lt;sup>110</sup> Cf. ROSENBLOOM, H. David. "Mandatory Arbitration of Disputes Pursuant to Tax Treaties: the Experience of the United States". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015, p. 160.

## 1.9.2 Novas dificuldades

As novas dificuldades que o parágrafo 5º somou ao Artigo 25 do Modelo OCDE começam com a falta de um procedimento próprio para a arbitragem no âmbito de acordos de bitributação<sup>111</sup>. Diz-se que o procedimento que se institucionalizou em organizações e câmaras arbitrais mundo afora serviria a controvérsias comerciais entre agentes privados, e seria pouco condizente com controvérsias entre Estados Contratantes sobre a alocação de competência tributária<sup>112</sup>.

Afirma-se, mesmo, que o procedimento sugerido no *Sample Mutual Agreement on Arbitration* dos Comentários ao Modelo OCDE não atenderia requisitos mínimos de independência e imparcialidade consagrados pela arbitragem comercial – e.g. integrantes das administrações tributárias, partes na controvérsia, poderiam ser nomeados árbitros, se não envolvidos anteriormente na controvérsia<sup>113</sup>. Também destoaria da prática comercial limitar a liberdade de convencimento dos árbitros a questões pontuais em detrimento do caso integral, mormente se adotada a modalidade "*baseball*", em que o painel deve optar por uma entre as duas soluções que lhe foram adiantadas pelas administrações tributárias – prática expressa e tipicamente adotada pelos Estados Unidos em seus acordos de bitributação, e que terminou reconhecida no *Sample* da OCDE<sup>114</sup>.

Questionamentos como os relatados parecem decorrer de criticável comparação entre arbitragens cujo escopo em nada se confunde – no Modelo OCDE, vale lembrar, a fase arbitral é parte de procedimento amigável instaurado entre Estados Contratantes no seio de um acordo de bitributação. Natural, pois, que os procedimentos não encontrem sintonia estrita, e a falta de paralelo com regulamentos de câmaras arbitrais comerciais não parece demérito definitivo a ser superado. Afinal, os Estados Contratantes não disputam interesses comerciais privados e contratados, mas divergem acerca de tratado internacional que concluíram para a delimitação das respectivas competências tributárias. Daí regras que

<sup>&</sup>lt;sup>111</sup> Cf. ESCOBAR, Ricardo. "Arbitrators, Qualifications and Features by Design". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015, pp. 309-310.

<sup>&</sup>lt;sup>112</sup> Cf. AULT, Hugh; MAJDANSKA, Alicja. "Arbitration and International Institutions". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015, p. 274.

<sup>&</sup>lt;sup>113</sup> Cf. GUTMANN, Daniel. "Some Thoughts on Procedural Rules in International Tax Arbitration". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015, p. 313.

<sup>&</sup>lt;sup>114</sup> Cf. MONSENEGO, Jérôme. "Designing Arbitration Provisions in Tax Treaties: Reflections Based on the US Experience". *Intertax*, n. 42. Amsterdam: IBFD, 2014, p. 165.

causam certa estranheza à prática comercial ganharem receptividade neste outro contexto – caso da arbitragem em modo "baseball", que compromete sobremaneira o convencimento dos árbitros, mas conforta Estados Contratantes ao trazer maior celeridade a menores custos e – especialmente – permitir a estes maior controle sobre o laudo que advirá<sup>115</sup>.

É neste ponto que surge uma segunda ordem de dificuldade no parágrafo 5° do Artigo 25, esta mais própria do contexto tributário em que inserido. A arbitragem em acordos de bitributação desperta na literatura o delicado tema da soberania dos Estados Contratantes<sup>116</sup>. A associação entre tributação e soberania levaria, em Direito Internacional Público, à obrigação de agentes externos não interferirem sobre aquela matéria, por os tributos integrarem a jurisdição exclusiva do Estado sobre o território<sup>117</sup>. O receio é o de que os Estados Contratantes, ao remeterem a questão controversa a painel arbitral – órgão que não se confunde com os próprios Estados –, estariam renunciando à sua soberania tributária, por tocar a controvérsia na alocação de competências entre as partes, conforme operada pelo acordo que celebraram, e que agora oferecem a árbitros externos.

O receio é apontado entre as razões para o pouco aproveitamento da fase arbitral mundo afora<sup>118</sup>, e mesmo os mais antigos de seus defensores admitem ser um passo difícil ("difficult step") para o Estado abdicar do poder decisão na matéria a órgão fora de seu controle direto<sup>119</sup>. Particularmente difundido na América Latina, o dito receio sugere à literatura uma efetiva "objeção de soberania" ("sovereignty objection") à arbitragem em procedimento amigável, suportada por máximas formuladas em expressões como "ordem pública", "interesse público" ou "política econômica soberana", todas exprimindo a noção de que a determinação e o recolhimento de tributos sobre renda com fonte territorial não devem ser objeto de interferência ou consulta externas, por a matéria tributária configurar interesse fundamental e exclusivo de Estado<sup>120</sup>. Recorreriam os Estados, aqui imbuídos da

1

<sup>&</sup>lt;sup>115</sup> Cf. PETRUZZI, Raffaele; KOCH, Petra; TURCAN, Laura. "Baseball Arbitration in Comparison to other Types of Arbitration". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015, p. 158.

<sup>116</sup> Cf. FOUCARD, Alexis; GRANDFOND, Léa. "Arbitration of International Tax Disputes: a Move Towards Democratization?". In ROVINE, Arthur (coord.). *Contemporary Issues in International Arbitration and Mediation: the Fordham Papers 2014*. Leiden: Koninklijke Brill NV, 2015, p. 434.

<sup>117</sup> Cf. POSTMA, Alex; SCHWARZ, Jonathan. "BEPS and the Sovereignty of Nations". *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht*, n. 83. Berna: Editions Weblaw, 2014/2015, p. 786.

<sup>&</sup>lt;sup>118</sup> Cf. ALTMAN, Zvi Daniel. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Doctoral Series v. 11. Amsterdam: IBFD, 2005, item 1.4.3.

<sup>&</sup>lt;sup>119</sup> Cf. LINDENCRONA, Gustaf; MATTSSON, Nils. *Arbitration in Taxation*. Deventer: Kluwer, 1981, p. 18.

<sup>&</sup>lt;sup>120</sup> Cf. CRUZ, Natalia Quinones. "International Tax Arbitration and the Sovereignty Objection: the South American Perspective". *Tax Notes International*, n. 51. Washington DC: Tax Analysts, 2008, p. 534.

noção de soberania a orientar a ordem internacional, a um "princípio da não intervenção", oposto como verdadeiro escudo entre a interferência estrangeira e os interesses domésticos que consideram vitais ou delicados<sup>121</sup>.

Conquanto a vagueza das máximas possa sugerir platitudes ou crenças de política fiscal que dificilmente resistiram a critério jurídico rigoroso, o alegado impedimento em Direito positivo à fase arbitral – como ao procedimento amigável em todo – viria mais concretamente nas formas da legalidade tributária e da proibição de renúncia ao crédito tributário, duas constantes nos ordenamentos da região<sup>122</sup>. A primeira vedando a cobrança de tributo pela administração tributária na inexistência de lei, e a segunda vinculando a atividade desta à cobrança do tributo, sem que lhe assistisse discricionariedade para referir o tema a painel arbitral.

Finalmente, a fase arbitral recebe certa resistência de países em desenvolvimento. Mesmo ausente esta etapa, o procedimento amigável já figura entre as dificuldades ditas "de administração" de acordos de bitributação pelos países em desenvolvimento<sup>123</sup>. É comum a percepção de que, a estes países, faltariam recursos humanos e materiais para conduzir adequadamente o procedimento amigável: orçamento limitado comprometeria desde a contratação de pessoal capacitado, até o desempenho de atribuições cotidianas ao método (e.g. deslocamento de pessoal ao exterior e traduções), resultando em morosidade, dificuldade na compreensão e solução da controvérsia, bem como na tendência de a administração tributária solicitada manter posição tomada em fiscalização, rejeitando o caso apresentado pelo contribuinte<sup>124</sup>.

Ante o cenário que a literatura descortinava para o procedimento amigável em países em desenvolvimento, a previsão de fase arbitral (i) evidenciou a carência material para a adequada condução do método – supõe-se que a nova etapa incrementa dispêndios, dados os custos institucionais (árbitros, secretariado e aparato) e pagamentos em moeda

\_

Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015, p. 196.

 <sup>&</sup>lt;sup>121</sup> Cf. CASSESE, Antonio. *International Law*. 2<sup>a</sup> edição. Nova York: Oxford University Press, 2005, p. 54.
 <sup>122</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. "Arbitration and Constitutional Issues". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy

<sup>&</sup>lt;sup>123</sup> Cf. NGANTUNG, Yusuf Wangko. "Tax Treaties and Developing Countries". In PETRUZZI, Raffaele; SPIES, Karoline (coord.). *Tax Policy Challenges in the 21<sup>st</sup> Century*. Series on International Tax Law. Viena: Linde, 2014, p. 541.

<sup>&</sup>lt;sup>124</sup> Cf. PROTTO, Carlos. "Mutual Agreement Procedures in Tax Treaties: Problems and Needs in Developing Countries and Countries in Transition". *Intertax*, n. 42. Amsterdam: Kluwer Law International, 2014, pp. 176-177.

estrangeira, com risco de perda cambial; e (ii) agregou desconfiança<sup>125</sup>. Esta residiria em que o menor número de especialistas oriundos de países em desenvolvimento levaria à predominância de árbitros naturais de países desenvolvidos, arriscando a independência e a legitimidade do laudo. Menos pelo improvável alinhamento destes árbitros com Estados de Residência e grupos multinacionais do que por suas formação e orientação, possivelmente alheias a particularidades e divergente de compreensões do Direito Tributário Internacional nos países em desenvolvimento.

# 1.10 O procedimento amigável no Plano BEPS

Enquanto as dificuldades vistas na seção anterior seguem debatidas na literatura, o procedimento amigável volta à pauta da OCDE no atual Plano "*Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS". O tema ganhou a Ação 14 do projeto, dedicada a afastar obstáculos a impedir a solução de controvérsias mediante o procedimento amigável<sup>126</sup>.

Em 2015, a Ação 14 culminou com o Relatório "Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective". A par de repisarem a arbitragem como meio de efetividade ao procedimento, as recomendações trouxeram padrões mínimos ("minimum standards") e boas práticas ("best practices") para o método, incluindo: reprodução do Artigo 25 do Modelo nos acordos, celeridade na solução da controvérsia, edição de regulamentação, transparência na condução do procedimento e publicidade das decisões <sup>127</sup>. Fácil perceber que o documento não se distanciou do que já apregoava a OCDE desde que editou o Relatório de 2004 e o Manual de 2007, com cujo conteúdo a Ação 14 terminou, em larga medida, por se confundir. As proposições da Ação parecem, mesmo, ter tomado carona ("piggybacked") no Projeto BEPS como nova tentativa de se efetivarem recomendações já adotadas pela OCDE no passado <sup>128</sup>.

Se alguma, a inovação no relatório de 2015 ficou com o emprego do procedimento amigável no combate ao abuso dos acordos de bitributação, objeto da Ação 6 do Plano

\_

<sup>&</sup>lt;sup>125</sup> Cf. LENNARD, Michael. "International Tax Arbitration and Developing Countries". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015, pp. 446-453.

<sup>126</sup> Cf. OCDE. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 23.

<sup>127</sup> Cf. OCDE. Making Dispute Resolution More Effective. Paris: OECD Publishing, 2015, pp. 13 e ss.

<sup>&</sup>lt;sup>128</sup> Cf. OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. "Action 14 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative: Making Dispute Resolution More Effective – Did Action 14 'Piggyback' on the Initiative?". *Bulletin for International Taxation*, v. 71. Amsterdam: IBFD, 2016.

BEPS. Certa regra antiabuso ali sugerida para o Modelo OCDE, tida por dispensável<sup>129</sup> e criticada pela insegurança que traz ao Modelo<sup>130</sup>, nega os benefícios do acordo caso um dito "*principal purposes test*" concluir que um dos principais propósitos da transação ou estrutura aventada foi assegurar o acesso às benesses do acordo. Assim, o documento de 2015 esclarece que a operação de tal regra caberá ao procedimento amigável, inclusive para permitir ao contribuinte residente apresentar, como caso à administração tributária, sua divergência à aplicação da própria regra<sup>131</sup>.

O parco avanço do debate acerca do procedimento amigável no âmbito do Plano BEPS parece resultado da falta de ambiente para o tema no escopo geral do projeto. Há dúvida acerca da conveniência e justificativa para se incluir o método em seu âmbito. O Plano BEPS teria contexto bastante definido: com a grita de entidades do terceiro setor pela "injustiça" ("unfairness") de subtributação de grupos multinacionais em meio a crise econômica<sup>132</sup>, as circunstâncias do projeto são apontadas<sup>133</sup> na pressão política colocada sobre a OCDE para conter o planejamento tributário que tacha de "ousado" ("aggressive") – um conceito de conteúdo normativo precário que, nos trabalhos da Organização, aparece associado a oportunidades para a redução da carga tributária sobre grupos multinacionais oferecidas pela globalização e a interação entre ordenamentos<sup>134</sup>. Sustenta a OCDE que o aproveitamento destas oportunidades levaria o lucro tributável de um grupo multinacional a "desaparecer" (daí a "erosão") ou ser transferido de determinada jurisdição a outra (daí a "transferência")<sup>135</sup>.

Diante do cenário assim delimitado para o projeto, não se percebe relação causal evidente ("direct causal link") entre a "erosão da base tributável e transferência de lucros", como a OCDE se dispõe a enfrentar no Plano, e o método de solução de controvérsias,

<sup>&</sup>lt;sup>129</sup> Cf. LANG, Michael. "BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties". *Tax Notes International*, n. 74. Washington DC: Tax Analysts, 2014, pp. 663-664.

<sup>&</sup>lt;sup>130</sup> Cf. CUNHA, Rita. "BEPS Action 6: Uncertainty in the Principal Purpose Test Rule". *Global Taxation*, n. 1. Nova Delhi: Young Global's, 2016, pp. 186 e ss.

<sup>&</sup>lt;sup>131</sup> Cf. OCDE. Making Dispute Resolution More Effective. Paris: OECD Publishing, 2015, pp. 14-15.

<sup>&</sup>lt;sup>132</sup> Cf. CHRISTIANS, Allisson. "Tax Activists and the Global Movement for Development Through Transparency". In BRAUNER, Yariv; STEWART, Miranda (coord.). *Tax, Law and Development*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2013, pp. 288 e ss.

<sup>&</sup>lt;sup>133</sup> Cf. WHEEGEL, Stef van; EMMERINK, Frank. "Global Developments and Trends in International Anti-Avoidance". *Bulletin for International Taxation*, n. 76. Amsterdam: IBFD, 2013, p. 434.

<sup>134</sup> Cf. DOURADO, Ana Paula. "Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: the EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6". *Intertax*, n. 43. Amsterdam: Kluwer Law International, 2015, p. 44.

<sup>135</sup> Cf. OCDE. *BEPS Frequently Asked Questions*. What is BEPS? Disponível em http://www.oecd.org/ctp/BEPS-FAQsEnglish.pdf

como previsto nos acordos de bitributação<sup>136</sup>. Em verdade, a conveniência que se encontra para a discussão e o aprimoramento do procedimento amigável no âmbito do Plano BEPS não viria do enfrentamento do planejamento tributário "ousado" e seus malefícios, mas das próprias controvérsias que se esperam instalar a partir das Ações propostas pela OCDE, quando de sua execução pelos países<sup>137</sup>.

Ou seja, diferente de outras Ações, a Ação 14, com seu procedimento amigável, não teria que ver com os males que o Plano BEPS clama eliminar. Teria que ver com o enorme potencial para inconsistências na adoção das recomendações do projeto pelos Estados<sup>138</sup>. Teria que ver, sim, com a complexidade daquelas medidas, tocando assuntos sensíveis à tributação internacional (e.g. conceito de estabelecimento permanente, regras antiabuso nos acordos), todos sugerindo período de incerteza, com posições restritivas das administrações tributárias recebendo oposição firme dos contribuintes<sup>139</sup>. O procedimento amigável parece, pois, panaceia que a OCDE oferece para as dificuldades que advirão das próprias recomendações que apresenta.

## 1.11 O procedimento amigável no Modelo ONU

Nos estudos para se editar um modelo de acordo de bitributação, a OCDE teve a concorrência histórica da ONU: nesta, uma Comissão Fiscal foi estabelecida pelo Conselho Econômico e Social ("ECOSOC") logo em outubro de 1946, ano em que a Sociedade das Nações editou seu último modelo. Os trabalhos cessaram em 1954, quando o tema da tributação internacional se concentrou na então OECE. Um Grupo de Especialistas apenas seria formado pelo ECOSOC em 1967, com mandato para facilitar a conclusão de acordos de bitributação entre países desenvolvidos e em desenvolvimento<sup>140</sup>. Foi com este propósito que o Grupo, depois de editar recomendações e manual para os negociadores de acordos, concebeu um modelo específico de acordo de bitributação entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, aprovado pelo ECOSOC em abril de 1980.

<sup>&</sup>lt;sup>136</sup> Cf. BRAUNER, Yariv. "What the BEPS?". *Florida Tax Review*, n. 16. Gainesville: University of Florida College of Law, 2014, p. 109.

<sup>137</sup> Cf. MALHERBE, Jacques. "The Issues of Dispute Resolution and Introduction of a Multilateral Treaty". *Intertax*, n. 43. Amsterdam: Kluwer Law International, 2015, p. 91.

<sup>&</sup>lt;sup>138</sup> Cf. LIEB, Jean-Pierre. "Introduction: Taking the Debate Forward". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015, p. 7.

Tradicionalmente, o Modelo ONU é apontado como alternativa para melhor refletir interesses de países em desenvolvimento: se comparado ao Modelo OCDE, reserva maior competência tributária ao Estado de Fonte, ainda que adote estrutura e disposições in totum do Modelo OCDE<sup>141</sup>. Esta semelhança entre os modelos, todavia, traz consigo a crítica de que o Modelo ONU mitiga a tributação de residência sem a rejeitar, como conviria a países em desenvolvimento, em regra ocupando a posição de fonte<sup>142</sup>. O Modelo ONU, por assim dizer, não teria ido longe o suficiente ("going far enough") em beneficio de países em desenvolvimento<sup>143</sup>.

Conquanto válida e recorrente a crítica, o procedimento amigável no Modelo ONU é tema que nunca despertou polêmicas como as acima, vez que não regra a alocação de competências tributárias. No ano em que editado o Modelo ONU, reportava-se, mesmo, que, na prática dos Estados, o procedimento amigável adotado seria idêntico nos acordos que concluíam com países desenvolvidos e menos desenvolvidos <sup>144</sup>.

Sua previsão no Modelo ONU, todavia, não se limitou à reprodução do Modelo OCDE. Posto que sutil, uma diferença já era apresentada no Artigo 25 do Modelo de 1980 para o seu par de 1977 na OCDE: no parágrafo 4º, em que o Modelo OCDE afirma as tratativas diretas entre as administrações tributárias, inclusive mediante uma comissão, o Modelo ONU se estendeu em duas sentenças acerca da comunicação entre as partes. Enquanto a OCDE reservou aspectos organizacionais das tratativas aos Comentários, o Modelo de 1980 levou ao próprio texto convencional previsão (i) de que tratativas incluíssem o desenvolvimento de procedimentos e técnicas bilaterais para a condução do

<sup>&</sup>lt;sup>139</sup> Cf. KOLLMANN, Jasmin; TURCAN, Laura. "Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and their Challenges". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). International Arbitration in Tax Matters. European and International Tax Law and Policy Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015, p. 17.

<sup>&</sup>lt;sup>140</sup> Informações sobre o Grupo, seu trabalho e história, estão em http://www.un.org/esa/ffd/tax/ 141 Cf. ARNOLD, Brian J. "Tax Treaty News: an Overview of the UN Model (2011)". Bulletin for International Taxation, n. 66. Amsterdam: IBFD, 2012, p. 523.

<sup>&</sup>lt;sup>142</sup> Cf. DORNELLES, Francisco. "O Modelo da ONU para Eliminar a Dupla Tributação da Renda, e os Países em Desenvolvimento". In TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado: Estudos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 201.

<sup>&</sup>lt;sup>143</sup> Cf. BRUGGEN, Edwin van der. "A Preliminary Look at the New UN Model Tax Convention". British Tax Review, n. 2. Londres: Sweet & Maxwell, 2002, p. 119.

<sup>&</sup>lt;sup>144</sup> Cf. KOCH, Karl. "General Report". In Cahiers de Droit Fiscal International, v. 66a. Mutual Agreement – Procedure and Practice. Deventer: Kluwer Law, 1981, p. 102.

método, bem como (ii) da concepção unilateral pelas administrações tributárias de meios técnicos e procedimentais adequados às tratativas junto à outra parte 145.

Na pouca atenção que mereceu da literatura, a inovação do Modelo ONU pareceu tocar apenas questão de procedimento ("*procedure*"), e não de substância ("*substantive*") do método<sup>146</sup>. Se muito, pareceu complementar a orientação pela tributação de fonte no Modelo de 1980, por robustecer a administração do acordo e refletir a importância de se aparelhar países em desenvolvimento para a solução de controvérsias em temas complexos (e.g. alocação de lucros por legislação de preços de transferência)<sup>147</sup>.

A primeira revisão ao Modelo ONU, em 2001, não trouxe alteração ao Artigo 25. A divergência com o procedimento amigável no Modelo OCDE apenas ganhou notoriedade com a segunda e última revisão do Modelo ONU, publicada em 2011. Este foi o ano em que o Artigo 25 do Modelo ONU, a reboque de críticas que se viram dirigidas ao procedimento amigável no Modelo OCDE, também recebeu fase arbitral, como ocorrera em 2008 no último modelo.

Os debates havidos na ONU sentiram todas as desconfianças dirigidas por países em desenvolvimento à arbitragem. Em 2008 o Comitê de Especialistas da ONU ainda não pôde concluir acerca da conveniência de se adotar a etapa arbitral, e sua previsão no Modelo de 2011 seguiu trabalho emitido apenas em 2010 pelo Subcomitê de *Dispute Resolution*. Nas três alternativas a que chegou o relatório, a tônica comum foi resguardar a liberdade dos países em decidir por si próprios sobre a adequação da arbitragem em seus acordos: (i) prever possível a fase arbitral apenas nos Comentários ao Modelo; (ii) prever a fase arbitral no Artigo 25, com nota de rodapé que ressalvasse a sua possível inadequação; e (iii) inserir duas versões do Artigo 25 no Modelo, uma delas sem a fase arbitral <sup>148</sup>. Esta última foi a escolhida pelo Comitê de Especialistas para o Modelo de 2011, que trouxe

.

<sup>&</sup>lt;sup>145</sup> "The competent authorities, through consultations, shall develop appropriate bilateral procedures, conditions, methods and techniques for the implementation of the mutual agreement procedure provided for in this article. In addition, a competent authority may devise appropriate unilateral procedures, conditions, methods and techniques to facilitate the above-mentioned bilateral actions and the implementation of the mutual agreement procedure".

<sup>&</sup>lt;sup>146</sup> Cf. KOCH, Karl. "General Report". In *Cahiers de Droit Fiscal International*, v. 66a. Mutual Agreement – Procedure and Practice. Deventer: Kluwer Law, 1981, p. 98.

<sup>&</sup>lt;sup>147</sup> Cf. SURREY, Stanley S. *United Nations Model Convention for Tax Treaties Between Developed and Developing Countries – A Description and Analysis*. Selected Monographs on Taxation, v. 5. Amsterdam: IBFD, 1980, p. 71.

<sup>&</sup>lt;sup>148</sup> Cf. UNITED NATIONS. Report by the Subcommittee on Dispute Resolution: Arbitration as an Additional Mechanism to Improve the Mutual Agreement Procedure. E/C.18/2010/CRP.2. Genebra: United Nations, 2010, p. 2.

versões "A" e "B" para o Artigo 25, a segunda somando a fase arbitral no parágrafo 5<sup>o149</sup>. A opção por duas versões permitiu que o Comitê alcançasse compromisso em meio a dúvidas, e deixou a cada país a ponderação entre as vantagens (e.g. efetividade, segurança ao contribuinte, independência do laudo) e as desvantagens (e.g. desnecessidade, falta de expertise, custos, parcialidade dos árbitros, soberania) – todas adiantadas nos Comentários – de se adotar a fase arbitral<sup>150</sup>.

Comparada ao Modelo OCDE, a fase arbitral do Modelo ONU traz três diferenças: (i) o prazo para que a controvérsia seja levada à arbitragem é estendido de dois para três contados da apresentação do caso à administração tributária; (ii) a arbitragem deve ser solicitada pela administração tributária, permitindo às partes rejeitar o acesso à fase pelo contribuinte, que apenas será notificado do pedido porventura formulado; e (iii) o laudo pode ser ignorado pelas administrações tributárias, se obtida outra solução em até seis meses de sua comunicação às partes.

Em larga medida, os Comentários reproduziram seu equivalente no Modelo OCDE sobre a matéria, e também incluíram um *Sample Mutual Agreement on Arbitration* com regras de procedimento. Refletindo a hesitação do Modelo ONU acerca da fase arbitral, o *Sample* privilegiou o formato "baseball", por limitar os poderes do painel, exigiu dos árbitros certificação de independência e imparcialidade, e recomendou às partes especificar valor de minimis para acesso à etapa.

<sup>149 &</sup>quot;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."

<sup>&</sup>lt;sup>150</sup> Cf. UNITED NATIONS. *Article 25 – Mutual Agreement Procedure*. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Nova York: United Nations, 2011, parágrafos 4 e 5.

## 1.12 Modalidades de procedimento amigável nos Modelos OCDE e ONU

A evolução do procedimento amigável no Artigo 25 dos Modelos OCDE e ONU permitiu que a literatura vislumbrasse ali três modalidades para o método 151. A primeira modalidade, prevista nos parágrafos 1° e 2° do Artigo 25 para solucionar tributação contrária ao acordo a partir de caso concretamente apresentado por contribuinte residente (ou nacional, se violação houver ao artigo 24) de um dos Estados Contratantes – o chamado procedimento amigável "individual". A segunda modalidade, prevista no parágrafo 3° do Artigo 25 para franquear às administrações tributárias dos Estados Contratantes meio de dirimir, direta e *ex officio*, dificuldades afetas ao acordo – o chamado procedimento amigável "interpretativo". A terceira modalidade, prevista no parágrafo 3° *in fine* do Artigo 25 para permitir às administrações tributárias eliminar bitributação em casos diversos dos disciplinados nas regras do acordo – o chamado procedimento amigável "integrativo".

Assim concebida e reproduzida na literatura, a classificação será doravante adotada na dissertação. A par de facilitar a compreensão dos contornos do Artigo 25 dos Modelos OCDE e ONU, sua utilidade está no debate acerca da natureza procedimento amigável – objeto de capítulo próprio (Capítulo III) –, especialmente no que a proposta aparta, do procedimento individual e interpretativo, o procedimento que se diz integrativo. Duas ressalvas, contudo, são imperiosas.

Primeiro, a classificação proposta não é unânime, posto que difundida. Autores apontam a fluidez de seus critérios: a alegação concreta à administração tributária de que o outro Estado Contratante impõe um tributo em contrariedade ao acordo (procedimento amigável individual) bem pode derivar de dificuldades havidas por aquele Estado na compreensão do acordo de bitributação (procedimento amigável interpretativo); por sua vez, estas dificuldades bem podem decorrer de casos concretamente apresentados pelos contribuintes (procedimento amigável individual)<sup>152</sup>. Não haveria, pois, um limite claro ("clear-cut borderline") entre modalidade e outra<sup>153</sup>.

<sup>&</sup>lt;sup>151</sup> Por todos, cf. BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions*. 27<sup>a</sup> atualização em folhas soltas. Londres: Sweet & Maxwell, 2014, p. 25-2.

<sup>&</sup>lt;sup>152</sup> Cf. JONES et al., John F. Avery. "The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention – I". *British Tax Review*, n. 6. Londres: Sweet & Maxwell, 1979, p. 335.

<sup>&</sup>lt;sup>153</sup> Cf. KOCH, Karl. "General Report". In *Cahiers de Droit Fiscal International*, v. 66a. Mutual Agreement – Procedure and Practice. Deventer: Kluwer Law, 1981, p. 99.

Segundo, a classificação proposta, atribuindo ao procedimento amigável funções que chama de "interpretativa" e "integrativa", parece baralhar ou malversar noções caras ao Direito. É bem sabido que, em hermenêutica, "interpretação" e "integração" designam categorias com significado delimitado, e mesmo disputado. Todavia, no contexto das modalidades para o procedimento amigável, "interpretação" e "integração", sem qualquer correspondência com noções de pretensão mais científica, têm propósito modesto: separar as tratativas que partem de – e terminam contidas em – determinada regra do acordo (o procedimento amigável "interpretativo") daquelas que cuidam de bitributação a que acordo vigente não oferece nenhuma disciplina no texto convencionado (o procedimento amigável "integrativo"). Rigorosamente, as controvérsias que merecem o procedimento amigável tratam da *aplicação* do acordo de bitributação, por ratificado e vigente o seu texto, inexistindo compreensão de texto normativo apartada de circunstância concreta que a motiva<sup>154</sup>.

Em suma, a adoção da classificação proposta deve mais à sua difusão na literatura e à sua utilidade para os objetivos da dissertação – delimitação do procedimento amigável nos Modelos OCDE, ONU e acordos de bitributação brasileiros, com a investigação de sua natureza e execução – do que ao rigor científico que possa demonstrar.

## 1.12.1 O procedimento amigável individual

Dito um "goverment-to-goverment procedure", o procedimento amigável é recurso exclusivo aos Estados Contratantes<sup>155</sup>. Ou seja, as partes de um procedimento amigável serão sempre as partes do próprio acordo de bitributação – instrumento que o Direito Internacional Público reserva aos Estados, aqui representados por suas administrações tributárias. A limitação subjetiva, todavia, não significa que os contribuintes residentes (ou nacionais, na violação ao Artigo 24), a quem meramente se franqueiam os efeitos do acordo, sejam de todo estranhos ao método.

-

<sup>154</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. "Interpretação e Integração da Lei Tributária". In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. São Paulo e Fortaleza: Dialética e ICET, 2010, p. 337

<sup>337.

155</sup> Cf. ISMER, Roland. "Article 25. Mutual Agreement Procedure". In REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (coord.). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, v. 2. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2015, p. 1781.

Este é o espaço para o procedimento amigável "individual". Apontado como a modalidade mais recorrente na prática<sup>156</sup>, permite a contribuintes confrontados com a ação de um Estado Contratante (ou de ambos) que resulta (ou resultará) em tributação contrária ao acordo levar o caso à administração tributária. Se esta entender o pedido justificado e não puder eliminar a tributação unilateralmente, instaurará o procedimento amigável junto à outra administração tributária.

A modalidade é, pois, precedida de fase interna ao Estado de Residência (ou nacionalidade, se violação houver ao Artigo 24), esgotada com a apresentação do caso e possíveis entendimentos entre contribuinte e administração tributária<sup>157</sup>. O contribuinte poderá desistir do caso, nada impedindo à administração tributária, entendendo relevante a questão, instaurar e seguir com o procedimento amigável, que se desvinculará do caso individual para se revestir da modalidade interpretativa<sup>158</sup>.

Por autorizar a apresentação do caso em termos amplos (independentemente de remédios internos e ainda que a tributação não tenha se materializado), diz-se que o procedimento amigável individual baixa cláusula protetiva aos contribuintes<sup>159</sup>. Embora o Modelo de 1943 tenha, de fato, assim inaugurado e anunciado o procedimento amigável individual, suas deficiências no garantismo aos contribuintes interessados não passam despercebidas pela literatura. Afirma-se que a possibilidade de se apresentarem razões escritas e orais, ou de assistência profissional, conforme colocada pelos Comentários aos Modelos, é de pouco significado prático ("little practical significance") aos contribuintes: na maioria, os procedimentos se encerrariam com o contato pessoal ou a correspondência entre as administrações tributárias, sem que se estabelecesse qualquer comissão e sem que a letra dos acordos assegurasse ao contribuinte acesso a documentos do procedimento instaurado, se algum, ou o direito a ser ouvido<sup>160</sup>.

1

<sup>&</sup>lt;sup>156</sup> Cf. LOUREIRO, Luciana Nobrega e Silva. "Mutual Agreement Procedure: Preventing the Compulsory Jurisdiction of the International Court of Justice?". *Intertax*, n. 37. Amsterdam: Kluwer Law International, 2008, p. 537.

<sup>157</sup> Cf. OECD. Commentary on Article 25 concerning the Mutual Agreement Procedure. Model Tax Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing, 2014, parágrafos 30 e 31.

<sup>&</sup>lt;sup>158</sup> Cf. PIRES, Manuel. *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, v. 2. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1986, p. 793.

<sup>159</sup> Cf. LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. 2<sup>a</sup> edição. Amsterdam/Viena: IBFD/Linde, 2013, item 14.1.

<sup>&</sup>lt;sup>160</sup> Cf. ZÜGER, Mario. *Arbitration under Tax Treaties*. Doctoral Series, v. 5. Amsterdam: IBFD, 2001, item 1.2.

A crítica é dura e recorrente. Sustenta-se que os contribuintes, sem ocuparem parte no método, terminariam praticamente excluídos do procedimento e sem envolvimento nos andamentos<sup>161</sup>. Seria o método procedimento confidencial às administrações tributárias envolvidas, restando pouco ou nenhum acesso a contribuintes, em prejuízo da clamada cooperação colaborativa com o fisco<sup>162</sup>. O procedimento não envolveria mesmo, aqueles cujos direitos afetaria – os contribuintes sujeitados à tributação desconforme o acordo<sup>163</sup>. Estes ficariam sujeitos à discricionariedade das administrações tributárias para serem chamados à manifestação, e se muito receberiam notícia sobre quaisquer progressos no procedimento<sup>164</sup>. Os contribuintes não gozariam, ao fim e ao cabo, de nenhuma proteção legal especial ("special legal protection") no procedimento amigável<sup>165</sup>.

A despeito de contar com simpatia na literatura majoritária, o envolvimento ativo de contribuintes no método não é unânime. Supõe-se, mesmo, que este comprometeria a informalidade e colegialidade do procedimento amigável entre administrações tributárias: com recursos de vulto, contribuintes poderiam influenciar indevidamente o procedimento através de assistência profissionalizada, residindo aí o interesse de multinacionais em se verem partes<sup>166</sup>. O contribuinte haveria de receber, assim, tratamento de mero observador ("observer") do procedimento, mediante correspondência com a administração tributária do Estado de Residência.

Para uma posição menos extremada, o descabimento de se envolver contribuintes não adviria de enviesamento, mas da natureza da controvérsia que o método enfrenta, alegadamente adstrita a Estados Contratantes. A despeito de quem considere os interesses dos contribuintes – que suportam a tributação contrária ao acordo – para atribuir caráter

<sup>&</sup>lt;sup>161</sup> Cf. MARKHAM, Michelle. "The Resolution of Transfer Pricing Disputes through Arbitration". *Intertax*, n. 33. Amsterdam: Kluwer Law International, 2005, p. 74.

<sup>&</sup>lt;sup>162</sup> Cf. CONNORS, John; DELPUTTE, Barbara. "Alternative Dispute Resolution in Tax Law – The View of Business". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015, p. 82.

<sup>&</sup>lt;sup>163</sup> Cf. BAKER, Philip; PISTONE, Pasquale. "BEPS Action 16: the Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy under European Law in Cross-border Situations". *EC Tax Review*, n. 5-6. Amsterdam: Kluwer Law International, 2016, p. 336.

<sup>&</sup>lt;sup>164</sup> Cf. SCHWARZ, Jonathan. Schwarz on Tax Treaties. Surrey: Wolters Kluwer, 2009, p. 329.

<sup>&</sup>lt;sup>165</sup> Cf. KOCH, Karl. "General Report". In *Cahiers de Droit Fiscal International*, v. 66a. Mutual Agreement – Procedure and Practice. Deventer: Kluwer Law, 1981, p. 100.

<sup>&</sup>lt;sup>166</sup> Cf. MCINTYRE, Michael J. "Comments on the OECD Proposal for Secret and Mandatory Arbitration of International Tax Disputes". *Florida Tax Review*, n. 7. Gainesville: University of Florida College of Law, 2006, pp. 639-640.

trilateral à controvérsia<sup>167</sup>, faltaria fundamento normativo para participar contribuintes no procedimento, por a questão cuidar de descumprimento de acordo internacional a que apenas os Estados Contratantes se comprometeram a cumprir de boa fé<sup>168</sup>. É dizer, os Estados Contratantes seriam os únicos responsáveis por acordar e então violar o acordo mediante tributação desconforme seu texto, no que não haveria falta dirigida aos direitos de contribuintes residentes, estranhos à relação constituída entre Estados Contratantes<sup>169</sup>.

## 1.12.2 O procedimento amigável interpretativo

Na conclusão do acordo de bitributação, seria impossível aos negociadores antever todas as questões que pode trazer a prática do acordo *in concretu*<sup>170</sup>. Daí a utilidade do parágrafo 3º do Artigo 25, incumbindo as administrações tributárias de esforços para solucionar entre si dúvidas ou dificuldades que tenham na interpretação ou aplicação do acordo, conforme se lhes ocorram.

Por ser instaurado *sua sponte* entre as administrações tributárias sem provocação concreta de contribuintes, o procedimento amigável interpretativo é geralmente associado à manutenção e administração ("*housekeeping*") do acordo diante de questões sistemáticas e sem referência a caso delimitado e atribuído a contribuinte individual<sup>171</sup>. O limite com a modalidade individual, entretanto, é bastante tênue. Afinal, é natural que o procedimento interpretativo afete ou mesmo derive de casos enfrentados por contribuintes residentes. Assim o exemplo do procedimento amigável concluído entre Alemanha e Noruega em 1982 para tratar da constituição de uma base fixa ("*fixed base*") por trabalhadores e empreendedores florestais: embora tenha anunciado genericamente condições para a base

<sup>&</sup>lt;sup>167</sup> Cf. HINNEKENS, Luc. "Legal Sources and Interpretation of European Tax Arbitration Convention and its Recognition of the Taxpayer". In *Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration*. IFA Congress Seminar Series. Deventer: Kluwer, 1994, p. 25.

<sup>&</sup>lt;sup>168</sup> Cf. RIZA, Limor. "Taxpayers' Lack of Standing in International Tax Dispute Resolutions: an Analysis Based on the Hybrid Norms of International Taxation". *Pace Law Review*, n. 43. Nova York: Pace University School of Law, 2014, pp. 1086 e ss.

<sup>&</sup>lt;sup>169</sup> Cf. SAAS, G. "Effectiveness of Current Competent Authority Procedures for Relief of International Double Taxation: Future Developments". *Intertax*, n. 16. Amsterdam: Kluwer Law International, 1986, p. 112.

<sup>&</sup>lt;sup>170</sup> Cf. LINDENCRONA, Gustaf; MATTSSON, Nils. Arbitration in Taxation. Deventer: Kluwer, 1981, p. 51

<sup>51.

171</sup> Cf. OCDE. *Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes*. Paris: OECD Publishing, 2007, pp. 37-38.

fixa nos termos do acordo, a solução alcançada acabou por dirimir, a um só tempo, casos e dúvidas vivenciados por diversos contribuintes naquela situação<sup>172</sup>.

Sem que os Modelos definam limites para as tratativas entre as administrações tributárias além de "dúvidas ou dificuldades" na "interpretação ou aplicação" do acordo de bitributação, a modalidade interpretativa coloca à literatura questão sobre seu escopo: qual o espaço no acordo para que os fiscos se manifestem sobre a sua compreensão? Poderiam as administrações tributárias em procedimento amigável manifestar sua posição sobre qualquer passagem do texto convencionado? Conviveria a modalidade interpretativa com uma posição inusitada das autoridades competentes ("entirely of their own making") ou incompatível com qualquer leitura que se possa conferir ao texto convencionado? <sup>173</sup>

No modelo adotado pelos Estados Unidos para a negociação de seus acordos de bitributação 174, a autorização para o procedimento amigável interpretativo é seguido por lista de temas para os quais caberiam as tratativas entre administrações tributárias, incluindo a alocação de receitas e despesas a estabelecimentos permanentes ou entre partes vinculadas, a qualificação de rendimentos, a qualificação de pessoas e o significado de expressões empregadas no texto. Embora o Comentário Técnico ao Modelo Estadunidense esclareça ser a lista meramente ilustrativa 175, a opção pela listagem sugere receio de arbitrariedades na manifestação fiscal em procedimento amigável. A listagem de temas adequados ao método também é prática encontrada nos acordos de bitributação do Reino Unido, com redação semelhante ao do Modelo Estadunidense 176.

Cláusula semelhante nunca constou dos Modelos OCDE e ONU. Afora os temas para os quais o próprio texto dos Modelos, em cláusulas esparsas, dedica o procedimento amigável – (i) definição de residência para fins do acordo<sup>177</sup>; (ii) ajuste correlativo às

<sup>172</sup> Cf. SKAAR, Arvid Aage. "The Legal Nature of Mutual Agreements under Tax Treaties". *Skatterett*, n. 11. Oslo: Universitetsforlaget, 1992, pp. 5-6.

<sup>&</sup>lt;sup>173</sup> Cf. BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions*. 27<sup>a</sup> atualização em folhas soltas. Londres: Sweet & Maxwell, 2014, p. 25-2/4.

Por não servir de modelo aos acordos de bitributação brasileiros, o Modelo dos Estados Unidos não é referido nas seções precedentes.

<sup>&</sup>lt;sup>175</sup> Cf. UNITED STATES TREASURY DEPARTMENT. *United States Model Technical Explanation Accompanying the United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006*. Washington D.C.: Official Publication, 2006, p. 84.

<sup>&</sup>lt;sup>176</sup> Cf. SCHWARZ, Jonathan. Schwarz on Tax Treaties. Surrey: Wolters Kluwer, 2009, p. 330.

<sup>&</sup>lt;sup>177</sup> "Art. 4, (2), d. if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement".

regras de preços de transferência<sup>178</sup>; (iii) definição do modo de operação da tributação de fonte sobre dividendos<sup>179</sup> e juros<sup>180</sup> (e royalties<sup>181</sup>, no Modelo ONU); e (iv) definição do modo de operação da assistência no recolhimento de tributos<sup>182</sup> –, não há indicação para o escopo da modalidade interpretativa a par das ditas "dúvidas ou dificuldades" na "interpretação ou aplicação" do acordo. O tema apenas surge nos Comentários, que afirmam ser objeto do procedimento amigável interpretativo quaisquer dificuldades gerais, práticas ou não, que decorrem da aplicação do acordo, notadamente aquelas associadas à adequada compreensão de termos ambiguamente previstos no seu texto<sup>183</sup>.

Igual postura abrangente também é adotada na literatura majoritária, que admite, sem maiores considerações acerca da "interpretação ou aplicação", qualquer tema afeto ao acordo de bitributação como objeto da modalidade interpretativa. O método não estaria, enfim, "confinado" ("confined") em qualquer das cláusulas do acordo de bitributação <sup>184</sup>, mas disponível ao acordo em sua inteireza ("in connection with all articles") <sup>185</sup>.

Se muito, procura-se critério para a diferença entre questões de "interpretação" e de "aplicação" dos acordos de bitributação. É verdadeiro que escritos tradicionais em Direito Internacional Público delimitam distinções entre "interpretação" e "aplicação" de acordos: a primeira, independente e esgotada em si própria, definiria "the legal character and effects" do texto convencionado, ao passo que a segunda, etapa posterior e inconfundível, determinaria consequências da interpretação em caso concreto<sup>186</sup>. Esta postura parece inspirar os poucos a traçar diferença entre dificuldades de "interpretação" e "aplicação"

<sup>&</sup>lt;sup>178</sup> "Art. 9, (2). (...) In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other".

<sup>&</sup>lt;sup>179</sup> "Art. 10, (2). (...) The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of these limitations".

<sup>&</sup>lt;sup>180</sup> "Art. 11, (2). (...) The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this limitation".

<sup>&</sup>quot;Art. 12, (2). (...) The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this limitation".

<sup>&</sup>lt;sup>182</sup> "Art. 27, (1). (...) The competent authorities of the Contracting States may by mutual agreement settle the mode of application of this Article".

<sup>&</sup>lt;sup>183</sup> Cf. OECD. Commentary on Article 25 concerning the Mutual Agreement Procedure. Model Tax Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing, 2014, parágrafos 50-52.

<sup>&</sup>lt;sup>184</sup> Cf. WILKIE, J. Scott. "Implementation of Arbitration Decisions in Domestic Law". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015, p. 340.

<sup>&</sup>lt;sup>185</sup> Cf. AULT, Hugh. "Dispute Resolution: the Mutual Agreement Procedure". *Papers on Selected Topics in Administration of Tax Treaties for Developing Countries*. Artigo n. 8-A. Nova York: Organização das Nações Unidas, 2013, p. 3.

<sup>&</sup>lt;sup>186</sup> Cf. SCHWARZENBERGER, Georg. "Myths and Realities of Treaty Interpretation: Articles 27-29 of the Vienna Draft Convention on the Law of Treaties". *Virginia Journal of International Law*, n. 9. Virginia: John Bassett Moore Society of International Law of the University of Virginia Law School, 1968, pp. 7-8.

elegíveis para o procedimento amigável – as primeiras trariam "questões de direito", e as segundas comportariam "questões de fato", com "subsunção"<sup>187</sup>. Quaisquer que sejam os limites entre "interpretação ou aplicação", a ambas é dedicado procedimento amigável interpretativo no Artigo 25 dos Modelos OCDE e ONU. O tratamento de umas e outras termina, assim, indistinto.

Em verdade, a limitação que se aponta à modalidade está mais na solução que dela pode advir do que nas "dúvidas ou dificuldades" que se lhe podem oferecer: o resultado do procedimento amigável interpretativo deve se ater às próprias cláusulas do acordo, por vinculadas ("bound") as administrações tributárias ao texto posto e vigente<sup>188</sup>. A solução alcançada tem de ser consistente ("consistent") com o acordo, haja vista que os fiscos não contariam, nesta modalidade, com autorização para divergir de ou modificar ("amend") cláusulas vigentes daquele<sup>189</sup>. Assim o exemplo de procedimentos amigáveis que Bélgica concluiu com Alemanha e Holanda acerca da configuração de estabelecimento permanente por sítios de construção: tendo o procedimento amigável resultado em regras gerais que não encontravam nenhum amparo nos acordos de bitributação, as soluções acordadas entre as administrações tributárias foram invalidadas pelos tribunais belgas, sob o argumento de que extrapolariam o escopo da modalidade interpretativa que lhes autorizara<sup>190</sup>.

As limitações do procedimento amigável interpretativo seriam, pois, as mesmas que imperam em interpretação jurídica: o "sentido possível" do texto vigente, com todos os significados que possam ali ser identificados, e nenhum mais <sup>191</sup>. Ou seja, solução acordada pelas partes deve estar razoavelmente ("reasonably") compreendida nas regras do acordo; o quanto mais limitado ("narrow") o sentido possível daquelas, menor será o espaço para o procedimento amigável interpretativo, ao preço de um possível impasse ("deadlock") nas tratativas <sup>192</sup>. Ultrapassado o limite do acordo vigente e suas regras pelas administrações

<sup>&</sup>lt;sup>187</sup> Cf. VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 3ª edição. Londres: Kluwer Law International, 1997, p. 1379.

<sup>&</sup>lt;sup>188</sup> Cf. LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. 2<sup>a</sup> edição. Amsterdam/Viena: IBFD/Linde, 2013, item 14.1.

<sup>&</sup>lt;sup>189</sup> Cf. TECK, Tan How. "The 'Mutual Agreement' Article in Tax Treaties – Singapore's Perspective". *Intertax*, n. 28. Amsterdam: Kluwer Law International, 2000, p. 208.

<sup>&</sup>lt;sup>190</sup> Cf. SKAAR, Arvid Aage. "The Legal Nature of Mutual Agreements under Tax Treaties". *Skatterett*, n. 11. Oslo: Universitetsforlaget, 1992, p. 5.

<sup>&</sup>lt;sup>191</sup> Cf. LARENZ, Karl; CANARIS, Claus-Wilhelm. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3ª edição. Berlim: Springer, 1995, p. 187.

<sup>&</sup>lt;sup>192</sup> Cf. GROEN, Gerrit. "Arbitration in Bilateral Tax Treaties". *Intertax*, n. 30. Amsterdam: Kluwer Law International, 2002, p. 6.

tributárias, já não se estará em procedimento amigável interpretativo, mas em modalidade diversa, a ver na seção seguinte.

## 1.12.3 O procedimento amigável integrativo

Se o procedimento interpretativo enfrenta regras do acordo vigente, o procedimento amigável integrativo tem relevância quando aquele não pode prosperar: a bitributação que não é contemplada expressa ou implicitamente pelo acordo, por não ter disciplina no texto convencionado entre os Estados Contratantes. Aqui, o Artigo 25, parágrafo 3º *in fine*, dos Modelos permite às administrações tributárias tratativas para a eliminação de bitributação em casos não regrados pelo acordo ("*not provided for in the Convention*").

Como as demais modalidades, o procedimento amigável integrativo é encontrado nos acordos desde aqueles concluídos no primeiro quartil do século XX. Sua conveniência era associada ao propósito geral do acordo em evitar a bitributação a que se sujeitassem contribuintes: fosse o acordo *completo* neste desiderato, suas regras dirimiriam toda e qualquer dupla imposição, daí parecendo adequado permitir às administrações tributárias tratarem de eliminar bitributação em situação que não fora — ou pudera ser — antecipada pelos negociadores<sup>193</sup>. O texto convencionado seria, mesmo, "imperfeito", sem "conjunto suficiente de disposições relativas à eliminação da concorrência do poder de tributar", e assim reclamaria prever o "acordo entre determinadas entidades dos Estados contratantes no sentido de serem regulados os casos não previstos"<sup>194</sup>. Bem por essa vinculação ao propósito ou finalidade idealmente desejados para o acordo de bitributação, e não às regras positivas e cogentes em seu texto, o procedimento integrativo nos Modelos (i) pressupõe bitributação presente, e não simples tributação, futura ou presente; e (ii) não impõe às administrações tributárias sequer esforços na sua condução — as partes *podem* ("may") se consultar, dizendo-se, assim, "autorizadas" ou "convidadas", mas não obrigadas<sup>195</sup>.

Em que pese sua presença longeva nos acordos, a modalidade integrativa é a que registra a menor experiência prática em procedimentos amigáveis 196. Pareceria difícil a

<sup>&</sup>lt;sup>193</sup> Cf. LINDENCRONA, Gustaf; MATTSSON, Nils. *Arbitration in Taxation*. Deventer: Kluwer, 1981, pp. 22-23.

<sup>194</sup> Cf. PIRES, Manuel. *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, v. 2. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1986, p. 444.

<sup>&</sup>lt;sup>195</sup> Cf. WILKIE, J. Scott. "Article 25 – Mutual Agreement Procedure". *Global Tax Treaty Commentaries*. Amsterdam: IBFD, 2016, item 4.2.4.

<sup>&</sup>lt;sup>196</sup> Cf. OECD. Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes. Paris: OECD Publishing, 2007, p. 38.

diversos países conciliar a autorização para que as administrações tributárias tratem de bitributação não disciplinada no acordo com o ordenamento doméstico, preferindo-se então omitir a modalidade integrativa nos acordos de bitributação que concluem<sup>197</sup>. A dificuldade é admitida, mesmo, pelos Comentários ao Modelo OCDE, que reconhecem poderem certas leis domésticas impedir sejam acordos complementados ("complemented") em pontos que não estejam ao menos implicitamente contidos em suas regras – nestes casos sugerindo protocolo específico para alterar o acordo e assim executar a solução obtida<sup>198</sup>.

A uma, a dificuldade está na regra do concurso necessário do Poder Legislativo, a par das próprias administrações tributárias, para que alterações substantivas em acordo tenham validade<sup>199</sup>. Avançando em relação ao texto convencionado no acordo vigente, o procedimento integrativo traz um resultado normativo ("normative outcome") que inova em relação àquele, por tratar situação que não fora coberta no texto convencionado<sup>200</sup>. Assim, a modalidade acaba (i) condicionando sua validade e eficácia ao cumprimento de formalidades do "treaty-making power" previsto nos ordenamentos, ou (ii) pressupondo improvável delegação, do Poder Legislativo à respectiva administração tributária, deste poder geral de se concluir ou modificar acordos internacionais de forma eficaz<sup>201</sup>. Este segundo é o caso da Noruega, exemplo que tradicionalmente é oferecido na literatura: a *Høyesterett* (Suprema Corte) considerou tal delegação constitucional, embora se relate que a fisco local – talvez em deferência às limitações do outro Estado Contratante – prefira renegociar os acordos de bitributação a recorrer ao procedimento amigável integrativo<sup>202</sup>.

A duas, a dificuldade está na incerteza sobre os limites do procedimento amigável integrativo. Há, mesmo, receio de que as administrações tributárias tratem de tema outrora afastado pelos Estados Contratantes. Se entendida a modalidade como meio de se suprirem omissões não intencionais no texto convencionado, descaberiam tratativas sobre matérias deliberadamente rejeitadas pelos negociadores quando da conclusão do acordo; deveriam

<sup>&</sup>lt;sup>197</sup> Cf. VANN, Richard J. "International Aspects of Income Tax". In THURONYI, Victor (coord.). *Tax Law Design and Drafting*, v. 2. Washington D.C.: International Monetary Fund, 1998, p. 807.

<sup>&</sup>lt;sup>198</sup> Cf. OECD. Commentary on Article 25 concerning the Mutual Agreement Procedure. Model Tax Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing, 2014, parágrafo 55.

<sup>&</sup>lt;sup>199</sup> Cf. VOGEL, Klaus; PROKISCH, Rainer G. "General Report". In *Cahier de Droit Fiscal International*, v. 78a. Interpretation of Double Taxation Conventions. Deventer: Kluwer Law, 1993, p. 70.

<sup>&</sup>lt;sup>200</sup> Cf. GARBARINO, Carlo. *Judicial Interpretation of Tax Treaties – The Use of the OECD Commentaries*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited, 2016, p. 562.

<sup>&</sup>lt;sup>201</sup> Cf. JONES et al., John F. Avery. "The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention – II". *British Tax Review*, n. 1. Londres: Sweet & Maxwell, 1980, p. 15.

<sup>&</sup>lt;sup>202</sup> Cf. SKAAR, Arvid Aage. "The Legal Nature of Mutual Agreements under Tax Treaties". *Skatterett*, n. 11. Oslo: Universitetsforlaget, 1992, p. 7.

as administrações tributárias, antes, deixarem-se "guiar pelo espírito do acordo" ("guided by the spirit") para abordarem apenas os temas que, por qualquer razão, não puderam ser antevistos ao tempo da feitura do texto, mas que ali receberiam disciplina específica se levantados à época<sup>203</sup>. Assim ocorre com a Suíça, onde apenas lacunas não intencionais ("not intended") no acordo poderiam ser objeto de procedimento amigável, rejeitado para questões deliberadamente deixadas em aberto ("intentionally left open") no acordo pelos negociadores<sup>204</sup>.

Neste ponto, a par de limitações na lei doméstica, as dificuldades que acompanham critérios para lidar com a finalidade ou "espírito" geral do acordo trouxeram manifestações dissonantes na literatura sobre o procedimento amigável integrativo. A ausência de registro de trabalhos preparatórios, a dificultosa composição do contexto e circunstâncias de sua conclusão, com a duvidosa tentativa de se imiscuir nas vontades do negociador mediante o que outrora se chamava "interpretação subjetiva" do acordo, desaguaram na falta de consenso sobre limites para a modalidade integrativa.

Posição flexível admite ampla gama ("wide range") de temas sob o procedimento integrativo, inclusive tributos que sequer constem do escopo objetivo do acordo<sup>206</sup>. Posição intermediária afasta da modalidade integrativa temas que considera inteiramente novos ("wholly new") e estranhos ao acordo vigente (e.g. tributos fora do escopo objetivo do acordo, ou categorias de rendimento ali não previstas)<sup>207</sup>. Posição mais restritiva chegou a propor fosse a modalidade adstrita a corrigir erros ou imprecisões técnicas e redacionais<sup>208</sup>. Qualquer que seja a posição adotada, o procedimento amigável integrativo parece exigir, sempre, distanciamento do texto convencionado: esta modalidade, por definição, trata de bitributação para a qual não se pode encontrar solução no acordo vigente ("double taxation in cases not provided for in the Convention").

21

<sup>&</sup>lt;sup>203</sup> Cf. KERLAN, Pierre. "International Disputes with Respect to Tax Conventions – The French View". In FRANCESCO, Virginia di; LIAKAS, Nicolas (coord.). *1977 Tax Treaties and Competent Authority*. Nova York: Matthew Bender, 1978, p. 219; 249.

<sup>&</sup>lt;sup>204</sup> Cf. KOCH, Karl. "General Report". In *Cahiers de Droit Fiscal International*, v. 66a. Mutual Agreement – Procedure and Practice. Deventer: Kluwer Law, 1981, p. 121.

 <sup>&</sup>lt;sup>205</sup> Cf. CASSESE, Antonio. *International Law*. 2ª edição. Nova York: Oxford University Press, 2005, p. 178.
 <sup>206</sup> Cf. ISMER, Roland. "Article 25. Mutual Agreement Procedure". In REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (coord.). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, v. 2. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2015, p. 1805.

<sup>&</sup>lt;sup>207</sup> Cf. BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions*. 27<sup>a</sup> atualização em folhas soltas. Londres: Sweet & Maxwell, 2014, p. 25-2/4.

<sup>&</sup>lt;sup>208</sup> Cf. UNITED STATES SENATE. *Tax Treaties: Hearing Before the Committee on Foreign Relations on Various Tax Treaties – November 18, 1981.* Washington D.C.: U.S. Government Printing Office, 1982, Rec. 13588-93.

# O PROCEDIMENTO AMIGÁVEL COMO PRÁTICA NO BRASIL

No Brasil, negociadores de acordos não ignoraram a afirmação do procedimento amigável em Direito Comparado. Todos os acordos de bitributação que o País celebrou desde que, em setembro de 1965, concluiu o seu primeiro acordo, firmado com a Suécia, invariavelmente incluem cláusula dedicada ao método. Em larga medida, vale adiantar, inspirada no Modelo OCDE, seja ele o de 1963, 1977 ou atualizações posteriores.

Em paralelo à sua inclusão sistemática nos acordos de bitributação brasileiros, o procedimento amigável tampouco era desconhecido pela literatura. Escrevendo ainda em 1978 – quando o método já era previsto em quase uma dezena de acordos concluídos pelo País –, Rothmann dava ciência aos estudiosos de Direito Tributário Internacional pátrios de que "a maioria dos acordos prevê que um contribuinte que sofre tributação em ambos os Estados Contratantes pode requerer o procedimento amigável ao Estado do seu domicílio", de maneira "informal sem existência de prazos ou requisitos especiais" <sup>209</sup>. Em 2005, Silveira confirmava não só a ciência daquele método, como também a própria consistência mantida pela política brasileira de acordos em sua adoção, assinalando que "no caso do Brasil, todos os tratados celebrados contemplam, em maior ou menor extensão, a regra contida no artigo 25 (3) da Convenção-Modelo da OCDE"<sup>210</sup>.

A previsão sistemática do procedimento amigável nos acordos de bitributação concluídos pelo País, com sua notícia e estudo na literatura nacional, contrastou com a afirmação - sobremaneira - dificultosa do método na prática brasileira. Evidência da resistência que encontrou, o método apenas teve a sua instauração noticiada, de forma algo casuística e isolada, quase quatro décadas contadas de sua inauguração nos acordos de bitributação. Informação concreta da Administração Tributária acerca do status do método no Brasil tomaria outros onze anos, e apenas por lhe ser exigida manifestação sob a Lei nº 12.527/2011. A regulamentação em instrução normativa, posto que despicienda para a instauração do procedimento amigável no Brasil, foi publicada ainda um ano mais tarde.

<sup>&</sup>lt;sup>209</sup> Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. Interpretação e Aplicação dos Acordos Internacionais contra a Bitributação. Tese de Doutorado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 1978, p.

<sup>&</sup>lt;sup>210</sup> Cf. SILVEIRA, Rodrigo Maitto. As Partnership Joint Ventures e os Conflitos de Qualificação na Aplicação dos Tratados Internacionais contra a Bitributação. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2005, p. 114.

Querendo-se acreditar que a dificuldade tem a ver com dúvidas sobre a natureza do procedimento amigável (objeto do Capítulo III), refletidas na execução do método (objeto do Capítulo IV), o presente Capítulo II é dedicado à afirmação do equivalente ao Artigo 25 dos Modelos OCDE e ONU na prática brasileira. Parte-se da política do País na conclusão de acordos, com a análise do procedimento amigável ali previsto comparado aos Modelos OCDE e ONU, em suas edições. Definido o formato do método na política brasileira de acordos, com a influência dos modelos e exceções, o Capítulo considera as circunstâncias do que hoje parece o maior e premente descompasso entre o procedimento amigável no Brasil e o conteúdo atual dos Modelos OCDE e ONU: a fase arbitral, ainda inexistente nos acordos brasileiros.

Os desafios enfrentados pela etapa de arbitragem no Brasil servem de mote para as dificuldades pelas quais passou a afirmação do próprio procedimento amigável na prática brasileira. O Capítulo regasta, então, a incerteza que acometia a literatura sobre o tema, com indícios da resistência que a Administração Tributária opunha à sua conclusão até a confirmação de sua instauração em ato isolado e – por vezes – despercebido. Depois de confirmado o *status* do procedimento amigável no Brasil mediante pedido encaminhado à Administração com base em lei, o Capítulo culmina na regulamentação do método pela Instrução Normativa nº 1.669/16.

Como fez o Capítulo anterior na evolução do procedimento amigável nos modelos, pretende-se acompanhar a evolução do procedimento amigável na prática brasileira de forma circunstanciada. Daí a referência às impressões que o tema trouxe à literatura, ao tempo em que ocorreram as manifestações.

# 2.1 A política brasileira nos acordos de bitributação

Trinta e dois acordos de bitributação estão em vigor no País<sup>211</sup>. Outros dois acordos foram concluídos pelo Brasil e respectivos Estados Contratantes, mas nunca ratificados<sup>212</sup>.

<sup>&</sup>lt;sup>211</sup> Em ordem cronológica, indicando-se a data de assinatura pelos Estados Contratantes: Japão (24 de janeiro, 1967); França (10 de setembro, 1971); Bélgica (23 de junho, 1972); Dinamarca (27 de agosto, 1974); Espanha (14 de novembro, 1974); Suécia (25 de abril, 1975); Áustria (24 de maio, 1975); Itália (3 de outubro, 1978); Luxemburgo (8 de novembro, 1978); Argentina (17 de maio, 1980); Noruega (21 de agosto, 1980); Equador (26 de maio, 1983); Filipinas (29 de setembro, 1983); Canadá (4 de junho, 1984); Hungria (20 de junho, 1986); República Tcheca e Eslováquia (26 de agosto, 1986); Índia (26 de abril, 1988); Coréia do Sul (7 de março, 1989); Holanda (8 de março, 1990); China (5 de agosto, 1991); Finlândia (2 de abril, 1996); Portugal (16 de maio, 2000); Chile (3 de abril, 2001); Ucrânia (16 de janeiro, 2002); Israel (12 de dezembro, 2002); México (25 de setembro, 2003); África do Sul (8 de novembro, 2003); Venezuela (14 de

Ainda um acordo foi denunciado pelo outro Estado Contratante, cessando-se sua vigência em 1º de janeiro de 2006<sup>213</sup>. Considerada a prática internacional, o número de acordos de bitributação mantidos pelo País não é expressivo. Mesmo comparado a países que se lhe dizem comparáveis – caso dos que integram o acrônimo "BRICS", cada um com cerca de oitenta acordos de bitributação -, o Brasil tem poucos acordos vigentes<sup>214</sup>.

Embora limitada, a rede brasileira de acordos de bitributação não é recente. Ao contrário, a conclusão de acordos pelo País data da segunda metade da década de 1960 e, na maior parte, desenrolou-se no decorrer das duas décadas seguintes. O tempo em que concluídos os acordos brasileiros permite duas assertivas sobre a rede mantida pelo País.

Primeiro, os acordos de bitributação brasileiros refletem as circunstâncias em que concluídos. Diversos acordos foram negociados ante sistema de tributação territorial da renda, por uma Administração que encontrava na intervenção estatal direta e indireta motor para desenvolvimento econômico<sup>215</sup>. Dedicados a resguardar a base territorial de tributação ao tempo em que assegurassem incentivo a investimento estrangeiro, acordos apresentam princípios delimitados e reiterados, como tributação razoável na fonte para dividendos, juros e royalties; conceito ampliado de royalties; e cláusulas de crédito fictício ("tax sparing") e crédito presumido ("matching credit"). Apenas mais tarde, com países menos desenvolvidos, o País transigiria com aquelas diretrizes na negociação de acordos. As cláusulas dos acordos brasileiros, enfim, não se podem dizer aleatórias, e bem podem configurar aquilo que se denomina "política brasileira de acordos".

Segundo, a conclusão de acordos de bitributação pelo Brasil assistiu à evolução dos Modelos OCDE e ONU. Com os primeiros acordos concluídos ainda sob o Modelo OCDE de 1963, negociadores brasileiros se viram ante o Modelo OCDE de 1977 e atualizações posteriores, em paralelo à edição do Modelo ONU de 1981 e sua reedição em 2001. A influência daqueles modelos sobre os acordos brasileiros é evidente. Sem questionar a inspiração dos acordos nos Modelos OCDE e ONU, a literatura antes investiga temas em que o modelo de uma Organização prevaleceu sobre o trabalho da outra, assim como a

fevereiro, 2005); Peru (17 de fevereiro, 2006); Trinidad e Tobago (23 de julho, 2008); e Turquia (16 de dezembro, 2010).

<sup>&</sup>lt;sup>212</sup> Paraguai (20 de setembro, 2000) e Rússia (22 de novembro, 2004).

<sup>&</sup>lt;sup>213</sup> Alemanha (27 de junho de 1975).

<sup>&</sup>lt;sup>214</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. "Brazil". In BRAUNER, Yariv; PISTONE, Pasquale (coord.). BRICS and the Emergence of International Tax Coordination. Amsterdam: IBFD, 2015, p. 42.

adoção paulatina – ou rejeição firme – das atualizações que lhe foram colocadas pelas duas Organizações<sup>216</sup>.

As próximas seções consideram o procedimento amigável nos acordos brasileiros *vis-à-vis* os Modelos OCDE e ONU, em suas edições. As seções dividem a análise do método em suas três modalidades e características. Apresenta-se, então, a forma padrão que a política brasileira de acordos de bitributação dá ao procedimento amigável, com as diferenças trazidas para o que hoje postulam os Modelos OCDE e ONU.

## 2.1.1 O procedimento amigável individual nos acordos brasileiros

Todos os acordos brasileiros permitem aos contribuintes residentes apresentar o caso à Administração Tributária se confrontados com tributação – ou risco de tributação – contrária ao acordo, independentemente de recursos previstos em lei doméstica. Todos os acordos firmam, também, a obrigação de a Administração envidar esforços (ou "fazer o possível") para eliminar a tributação junto ao outro Estado Contratante, se o pedido lhe parecer justificado e não tiver condição de oferecer ao contribuinte solução satisfatória.

A possibilidade de apresentação do caso à Administração Tributária é, todavia, limitada a contribuintes residentes, conforme consignava o Modelo OCDE até 1977. Ainda que incluindo o equivalente ao Artigo 24 do Modelo OCDE para vedar discriminação a partir do critério de nacionalidade, acordos brasileiros em regra não permitem acesso do contribuinte à administração de que nacional para apresentar a tributação discriminatória. A possibilidade ficou restrita a poucos acordos (ACORDO BRASIL-CHILE, ACORDO BRASIL-CORÉIA DO SUL, ACORDO BRASIL-FINLÂNDIA, ACORDO BRASIL-MÉXICO, ACORDO BRASIL-TRINIDAD E TOBAGO, ACORDO BRASIL-TURQUIA e ACORDO BRASIL-UCRÂNIA), na maioria concluídos a partir de meados da década de 1990.

Em regra, acordos tampouco estabelecem prazo para que contribuintes apresentem o caso, conforme prevê o Modelo OCDE desde 1977. O Brasil faz ressalva ao dispositivo

<sup>216</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; SILVA, Natalie Matos. "Brazil". In LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (coord.). *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*. Cambridge: Cambridge University Press, 2012, pp. 170 e ss.

<sup>&</sup>lt;sup>215</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. "Contribuição à História dos Acordos de Bitributação: a Experiência Brasileira". *Revista Direito Tributário Atual*, n. 22. São Paulo: IBDT/Dialética, 2008, pp. 267 e ss.

em suas posições nos Comentários ao Modelo OCDE<sup>217</sup>. Nos poucos casos em que a cláusula é encontrada, ainda há divergência para o prazo sugerido no Modelo OCDE. ACORDO BRASIL-ARGENTINA, ACORDO BRASIL-BÉLGICA, ACORDO BRASIL-EQUADOR e ACORDO BRASIL-PORTUGAL firmam período de dois anos. Em ACORDO BRASIL-HOLANDA e ACORDO BRASIL-ÍNDIA, o prazo se estende por cinco anos. Os três anos sugeridos no Modelo OCDE apenas são reproduzidos em ACORDO BRASIL-CHINA e ACORDO BRASIL-FINLÂNDIA.

Em sua vez, ACORDO BRASIL-ÁFRICA DO SUL, ACORDO BRASIL-PERU, ACORDO BRASIL-UCRÂNIA e ACORDO BRASIL-TURQUIA são expressos em que o caso deve ser submetido à Administração Tributária ante prazos previstos na "legislação interna" dos Estados Contratantes.

## 2.1.2 O procedimento amigável interpretativo nos acordos brasileiros

A modalidade interpretativa de procedimento amigável é prevista em todos os acordos concluídos pelo Brasil. Como na redação abrangente dos Modelos OCDE e ONU, as administrações tributárias promoverão esforços para dirimir dificuldades ou dúvidas na interpretação ou aplicação do acordo de bitributação.

Dois acordos registram variação a este respeito. O ACORDO BRASIL-BÉLGICA fala somente em "aplicação" do acordo, omitindo a sua "interpretação". O ACORDO BRASIL-FRANÇA omite "interpretação" e "dúvidas", falando em "dificuldades" na "aplicação" do acordo. Quando a variação consta de apenas dois acordos do País, não se acredita que a divergência, na perspectiva brasileira, vá além do desapego de negociadores com a redação dos Modelos OCDE e ONU neste particular. A divergência não parece ter despertado, na prática como na literatura, questão acerca do escopo do procedimento amigável interpretativo, admitido para quaisquer temas afetos ao acordo vigente.

# 2.1.3 O procedimento amigável integrativo nos acordos brasileiros

Nas posições que insere nos Comentários ao Modelo OCDE, o País ressalvou em 1997 a possibilidade de procedimento amigável na modalidade integrativa. Aduziu a

<sup>&</sup>lt;sup>217</sup> Cf. OCDE. *Positions on Article 25 (Mutual Agreement Procedure) and its Commentary*. Model Tax Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing, 2014, parágrafo 1°.

Administração não possuir competência ("*no authority*") sob a lei doméstica para eliminar bitributação em casos que não estejam previstos nas regras do acordo vigente<sup>218</sup>.

A ressalva do País condiz pouco com o efetivamente admitido nos acordos que concluiu. O procedimento amigável integrativo é encontrado em ACORDO BRASIL-BRASIL-ÁUSTRIA, **ACORDO** BRASIL-CANADÁ, ARGENTINA, ACORDO ACORDO BRASIL-CHINA, ACORDO BRASIL-CORÉIA DO SUL, ACORDO BRASIL-DINAMARCA, ACORDO BRASIL-EQUADOR, ACORDO **BRASIL-**ESPANHA, ACORDO BRASIL-FINLÂNDIA, ACORDO BRASIL-FRANÇA, ACORDO BRASIL-ÍNDIA, ACORDO BRASIL-JAPÃO, ACORDO BRASIL-LUXEMBURGO e ACORDO BRASIL-SUÉCIA. Todos permitindo aos Estados Contratantes se consultarem mutuamente com vistas a eliminar bitributação em casos não previstos nos respectivos textos. Todos concluídos antes que a reserva do Brasil no tema fosse levada às posições do País nos Comentários ao Modelo OCDE.

# 2.1.4 A execução do procedimento amigável independentemente de prazo doméstico

Regra geral, acordos brasileiros não desvinculam a execução da solução porventura obtida em procedimento amigável de prazos previstos na lei doméstica, conforme firmou o Modelo OCDE de 1977. O tema foi, mesmo, objeto de ressalva do País nas posições que coloca nos Comentários ao Modelo OCDE, esclarecendo que a Administração considera que a execução de dispensas ou restituições ("*implementation of reliefs and refunds*") a partir de procedimento amigável deve permanecer vinculada ("*ought to remain linked*") a prazos previstos em lei doméstica<sup>219</sup>.

De forma isolada, a cláusula pela desvinculação da execução da solução obtida de prazos em lei doméstica apenas é encontrada em ACORDO BRASIL-ÍNDIA e ACORDO BRASIL-PORTUGAL, sem razão evidente e em que pese a ressalva colocada pelo País.

<sup>&</sup>lt;sup>218</sup> Cf. OCDE. *Positions on Article 25 (Mutual Agreement Procedure) and its Commentary*. Model Tax Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing, 2014, parágrafo 3°.

Convention on Income and on Capital. Faris. OECD Fublishing, 2014, paragrafo 3.

219 Cf. OCDE. *Positions on Article 25 (Mutual Agreement Procedure) and its Commentary*. Model Tax Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing, 2014, parágrafo 2°.

## 2.1.5 <u>As tratativas diretas, inclusive mediante comissão de representantes</u>

Por ínsita ao método, a comunicação direta entre as administrações tributárias a fim de chegarem a solução para a controvérsia é invariavelmente afirmada pelos acordos brasileiros. A maioria destes, entretanto, não se estende acerca da possibilidade de que uma comissão de representantes seja estabelecida para intercâmbio oral de opiniões.

Não sendo regra na política brasileira, a comissão entre administrações tributárias tem previsão em acordos esparsos, a saber: ACORDO BRASIL-ARGENTINA, ACORDO BRASIL-ÁUSTRIA, ACORDO BRASIL-CORÉIA DO SUL, ACORDO BRASIL-DINAMARCA, ACORDO BRASIL-EQUADOR, ACORDO BRASIL-ESPANHA, ACORDO BRASIL-FINLÂNDIA, ACORDO BRASIL-FRANÇA, ACORDO BRASIL-ÍNDIA, ACORDO BRASIL-LUXEMBURGO e ACORDO BRASIL-SUÉCIA. A posição brasileira nos Comentários ao Modelo OCDE ressalva, mesmo, o direito do País em omitir ("the right to omit") a passagem em seus acordos<sup>220</sup>. Parece refletido, aqui, o ceticismo que se viu historicamente dirigido à utilidade do recurso, que mesmo depois de previsto no Modelo OCDE de 1963 se dizia pouco empregado na prática.

## 2.1.6 A influência do Modelo ONU

A sutil diferença colocada a partir de 1981 pelo Modelo ONU para o Artigo 25 do Modelo OCDE – o desenvolvimento de procedimentos e técnicas para a boa condução do método, como na seção 1.9 – não foi incorporada pelos acordos brasileiros. A falta pode se dar menos pelos méritos do dispositivo do que pelas circunstâncias da política brasileira de acordos: vale notar que, ao tempo em que o Brasil concluía a maioria de seus acordos com países europeus desenvolvidos – e assim poderia se beneficiar de cooperação em aparatos para o procedimento amigável –, negociadores ainda não contavam com o Modelo ONU.

Cláusula semelhante ao Modelo ONU foi avençada apenas recentemente, em único exemplo. No ACORDO BRASIL-TRINIDAD E TOBAGO, as "autoridades competentes poderão, por meio de consultas, estabelecer adequados procedimentos, condições, métodos e técnicas de natureza bilateral para a implementação do procedimento amigável".

71

<sup>&</sup>lt;sup>220</sup> Cf. OCDE. *Positions on Article 25 (Mutual Agreement Procedure) and its Commentary*. Model Tax Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing, 2014, parágrafo 4°.

## 2.1.7 <u>A autoridade brasileira competente</u>

Os Modelos OCDE e ONU não se adiantam acerca da autoridade competente para o procedimento amigável. No Artigo 3º, ocupado com definições gerais, o campo para a autoridade competente é deixado para o preenchimento de cada Estado Contratante. Os Comentários ao Modelo esclarecem que a posição é geralmente ocupada pelos Ministros da Fazenda e seus representantes autorizados ("Ministers of Finance or their authorised representatives")<sup>221</sup>. O documento reconhece que executar o acordo de bitributação pode não ser interesse ou competência exclusivos às mais altas autoridades tributárias ("highest tax authorities"), daí parecendo conveniente deixar espaço para se indicarem uma ou mais autoridades como competentes<sup>222</sup>.

Como na prática internacional, os acordos de bitributação brasileiros designam autoridades fazendárias ou fiscais como competentes para o procedimento amigável. Na redação em regra adotada pelos acordos, designam-se "o Ministro da Fazenda, o Secretário da Receita Federal ou seus representantes autorizados" (e.g. ACORDO BRASIL-CANADÁ) como as autoridades competentes para as tratativas. Com redação pouco mais limitada, o ACORDO BRASIL-JAPÃO designa "o Ministro da Fazenda ou seu representante autorizado", sem referência expressa ao Secretário da Receita Federal.

Assim apresentada e reproduzida a redação nos acordos, a única exceção fica no ACORDO BRASIL-CHINA. Este designa "o Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, o Diretor do Departamento da Receita Federal ou seus representantes autorizados" como autoridades competentes para o procedimento amigável. A divergência se explica pela época em que celebrado o acordo: "Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento" foi a denominação dada ao Ministério da Fazenda entre 1990 e 1992, quando, em tentativa de redução de Ministérios, incorporou a então Secretaria de Planejamento. Com a Lei nº 8.490/92, retornou o Ministério da Fazenda, criando-se uma Secretaria de Planejamento, Orçamento e Coordenação para receber atribuições que lhe foram somadas em 1990.

<sup>&</sup>lt;sup>221</sup> Cf. OCDE. *Commentary on Article 25 concerning the Mutual Agreement Procedure*. Model Tax Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing, 2014, parágrafo 53.

<sup>&</sup>lt;sup>222</sup> Cf. OCDE. *Commentary on Article 3 concerning General Definitions*. Model Tax Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing, 2014, parágrafo 7°.

Hoje, as competências do antigo Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento se encontram com o Ministro da Fazenda e o Ministro do Planejamento, Orçamento e Gestão. Em virtude da sucessão de competências na Administração Direta, o acordo com a China traz único exemplo de designação expressa de autoridade fora do Ministério da Fazenda.

#### 2.1.8 <u>Disposições aleatórias</u>

Em acordos do Brasil, o artigo dedicado ao procedimento amigável também foi espaço para que se incluíssem cláusulas em nada relacionadas à solução de controvérsias afetas ao acordo ou tratativas entre administrações tributárias para sua aplicação. Dizemse, aqui, "disposições aleatórias" (a outros, seriam "dispositivos específicos"<sup>223</sup>), ganhando o dispositivo ocupado com o procedimento amigável por conveniência dos negociadores, mas que bem poderiam constar de cláusula própria e diversa.

Tal é o caso do Artigo 25 no ACORDO BRASIL-FILIPINAS, trazendo parágrafo para vedar ao Estado Contratante "aumentar a base de cálculo de um residente de qualquer dos Estados Contratantes pela inclusão de rendimentos que também tenham sido tributados no outro Estado Contratante" se decorridos "cinco anos do término do período fiscal em que a renda foi auferida". Também é o exemplo do ACORDO BRASIL-DINAMARCA, mencionando no Artigo 25 a "eventualidade de os Estados Contratantes poderem fornecer assistência e apoio recíprocos para a arrecadação dos impostos objeto" do acordo – tema que conta com artigo específico nos Modelos OCDE e ONU – e permitindo "futura troca de notas" para definição da "extensão dessa assistência e apoio".

## 2.1.9 Síntese do procedimento amigável na política brasileira de acordos

A política brasileira de acordos de bitributação privilegia o procedimento amigável conforme previsto no Modelo OCDE de 1963. Diversos acordos celebrados até 1979 acatam integralmente a sua redação (caso dos acordos com Áustria, Dinamarca, Espanha, França, Luxemburgo e Suécia). As novidades trazidas no Modelo OCDE de 1977 (e.g. prazo para a apresentação do caso; execução da solução independentemente de prazos na

73

<sup>&</sup>lt;sup>223</sup> Cf. VITA, Jonathan Barros. "As Convenções para Evitar a Dupla Tributação Brasileiras: Técnicas de Negociação e Análise Estrutural Segundo os Modelos OCDE e ONU". *Revista Direito Tributário Atual*, n. 24. São Paulo: Dialética/IBDT, 2010, p. 316.

lei doméstica) foram adotadas depois daquele ano apenas de forma errática e casuística nos acordos brasileiros.

Os pontos abaixo sumarizam o texto padrão do procedimento amigável nos acordos brasileiros, com referência aos parágrafos do Artigo 25 do Modelo OCDE:

- (i) Artigo 25, parágrafo 1º: reproduzido pelos acordos brasileiros, à exceção da previsão de prazo específico para a apresentação do caso à Administração Tributária (constante em oito acordos, nos quais varia entre dois e cinco anos) e da possibilidade de que tributação discriminatória seja apresentada à Administração Tributária da nacionalidade do contribuinte (prevista apenas em acordos mais recentes).
- (ii) Artigo 25, parágrafo 2º: reproduzido pelos acordos brasileiros, à exceção da desvinculação da execução de solução obtida de prazos previstos em lei doméstica (prevista apenas em dois acordos);
- (iii) Artigo 25, parágrafo 3º: reproduzido pelos acordos brasileiros, à exceção da modalidade integrativa (presente em pouco menos da metade dos acordos);
- (iv) Artigo 25, parágrafo 4º: reproduzido pelos acordos brasileiros, à exceção da possibilidade de uma comissão entre representantes para intercâmbio oral de opiniões (prevista em onze acordos esparsos);
- (v) Artigo 25, parágrafo 5º: nunca adotado pelos acordos brasileiros.

#### 2.2 A ausência de fase arbitral nos acordos brasileiros

Uma constante nos acordos brasileiros, a inexistência de fase de arbitragem para o procedimento amigável merece nota. À primeira vista, a falta poderia dever ao tempo em que concluídos os acordos de bitributação hoje vigentes no Brasil. Tendo a maioria sido negociada durante as décadas de 1970 e 1980, o País conta com modestos dois acordos de bitributação – com Trinidad e Tobago e Turquia – celebrados a partir de 2008, ano em que a arbitragem finalmente ganhou o Modelo OCDE. Se considerado o Modelo ONU – que recebeu a fase arbitral apenas três anos mais tarde –, não haveria acordo de bitributação vigente no Brasil negociado a partir de cláusula modelo sugerindo aquela fase.

Quando poucos foram os países, mesmo entre aqueles considerados desenvolvidos, a convencionar a fase de arbitragem antes de sua inclusão expressa nos Modelos OCDE e ONU, seria natural que o Brasil mantivesse a consistência da política tradicionalmente adotada para a matéria em acordos de bitributação, e assim não se adiantasse aos trabalhos daquelas Organizações em assunto tão delicado. Aos dois acordos já celebrados ante o Modelo OCDE de 2008, não haveria espanto em que o País, sequer membro da OCDE e sempre disposto a acompanhar disposições do Modelo ONU, firmasse com dois países em desenvolvimento Artigo 25 que não contemplasse etapa arbitral, à época ainda objeto de incertezas e debates no Comitê de Especialistas da ONU.

Se o tempo em que concluídos os acordos brasileiros bem pode justificar a ausência de fase arbitral em procedimento amigável no Brasil, não há indicação promissora de que esta venha a ser incluída em acordos vindouros pelos negociadores. Ausente qualquer notícia oficial da Administração, breve incursão nos escritos que já se publicaram sobre o tema no Brasil revela que a (falta de) previsão de fase arbitral em procedimento amigável tem diante de si dificuldades que vão além da mera defasagem no tempo dos acordos brasileiros *vis-à-vis* o texto atualizado dos Modelos OCDE e ONU.

A uma, o tema da arbitragem em sede de acordos de bitributação ainda desperta ares de novidade e incipiência no País, a despeito de trabalhos institucionais e estudos acadêmicos sobre o tema terem cruzado boa parcela do século XX no circuito europeu<sup>224</sup>. Anos passados desde a consagração final da fase arbitral no texto dos Modelos OCDE e ONU, especialistas em procedimento arbitral privado – mesmo este só admitido no Brasil depois de "dura batalha travada pelos estudiosos da área"<sup>225</sup> – demonstram indisfarçada surpresa ante a noção de uma "jurisdição arbitral no contexto do direito tributário internacional", causando-lhes estranheza a "ideia de que conflitos tributários pudessem ser resolvidos" mediante recurso a painel arbitral; diria o senso comum que controvérsias assim instauradas "submetem-se *ipso facto* perante tribunais estatais, isto é, à competência das Varas da Fazenda Pública"<sup>226</sup>.

<sup>&</sup>lt;sup>224</sup> Cf. ALTMAN, Zvi Daniel. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Doctoral Series v. 11. Amsterdam: IBFD, 2005.

<sup>&</sup>lt;sup>225</sup> Cf. BIFANO, Elidie Palma; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. "O Sigilo na Arbitragem e os Limites da Atuação das Autoridades Fiscais em Procedimentos de Fiscalização". *Revista Direito Tributário Atual*, n. 36. São Paulo: IBDT, 2016, p. 156.

<sup>&</sup>lt;sup>226</sup> Cf. CURSCHMAN, Jan. "Resolução de Conflitos no Direito Tributário Internacional: o Procedimento Arbitral conforme o Art. 25, parágrafo 5, da Convenção-Modelo da OCDE para Tratados Bilaterais contra

A duas, ressoa no Brasil o "discurso sul-americano da renúncia à soberania fiscal": considerado um "coro comum" entre os países da região, rejeita a arbitragem em sede de tributos por colocar a soberania fiscal como "questão de ordem pública e impenetrável por qualquer outro elemento que não sejam os interesses econômicos dos próprios Estados"<sup>227</sup>. O referido discurso não é formulado e admitido em documentos oficiais ou oficiosos da Administração, mas a sua presença difundida teria exemplo concreto nos acordos bilaterais de investimento concluídos pelo Brasil na década de 1990, e que nunca tiveram ratificação pelo Congresso Nacional.

Apontados como conciliadores dos "interesses antagônicos da soberania econômica e da liberdade de circulação de capitais"<sup>228</sup>, acordos de investimento não raro estabelecem a arbitragem envolvendo o Estado investido como método para solução de controvérsias com investidores. É verdade que a arbitragem ali prevista, tendo um ente privado como a outra parte ("Estado-investidor"), traz questões inconfundíveis com aquelas da arbitragem em procedimento amigável – e.g. discriminação aos investidores nacionais e expropriação. É igualmente verdadeiro, entretanto, que a celeuma sobre o tema no Brasil passou pela alegação de renúncia a soberania pelo País. Tornou-se comum a grita de que a arbitragem pretendida nos acordos de investimento implica "redução da soberania do Estado"<sup>229</sup> ou "fere o princípio da soberania nacional"<sup>230</sup>, justificando-se assim a pendência junto ao Congresso Nacional dos acordos brasileiros. Reconheceu a própria Administração que a arbitragem "Estado-investidor", por "conflitar com a Constituição brasileira" e "restringir a adoção de políticas públicas críticas ao desenvolvimento do País", teria motivado a elaboração de modelo próprio para os acordos bilaterais de investimentos no Brasil – o

B

Bitributação à Luz da Ação 14, do BEPS". In SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (coord.). *Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann*. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 91.

<sup>&</sup>lt;sup>227</sup> Cf. LIMA, Juciléia. "Arbitragem Tributária Internacional e o Discurso Sul-americano da 'Renúncia à Soberania Fiscal'". *Revista Direito Tributário Atual*, n. 33. São Paulo: Dialética/IBDT, 2015, pp. 149 e ss.

<sup>&</sup>lt;sup>228</sup> Cf. SIMÕES, Bruno Graça. *Entre a Soberania e a Liberdade – Admissão e Estabelecimento de Investimentos Internacionais*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010, p. 15.

<sup>&</sup>lt;sup>229</sup> Cf. FERNANDES, Érika Capella; FIORATI, Jete Jane. "Os ACFIs e os BITs assinados pelo Brasil – Uma Análise Comparada". *Revista de Informação Legislativa*, n. 208. Brasília: Coordenação de Edições Técnicas do Senado Federal, 2015, p. 269.

<sup>&</sup>lt;sup>230</sup> Cf. BEZERRA, Julio Cesar Veiga. "O Mecanismo de Solução de Controvérsias dos Acordos de Cooperação e Facilitação de Investimento em Comparação com o dos Acordos para Promoção e Proteção Recíproca de Investimentos". *Anais do XXVII Salão de Iniciação Científica*. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2015, s/n.

"Acordo de Cooperação e Facilitação de Investimento", sem aquele método<sup>231</sup>. O paralelo entre a celeuma nos acordos de investimento e a dificuldade nos acordos de bitributação é bem conhecida pela literatura, já apontando que o "Brasil encontra resistência na adoção da arbitragem tanto em matéria tributária internacional quanto na arbitragem envolvendo investidores e entes soberanos", ambas compartilhando a grita da suposta "renúncia à soberania nacional", ainda que "ultrapassada" para uns e outros acordos<sup>232</sup>.

A três, e como derivação das dificuldades acima, acredita-se que a fase arbitral em procedimento amigável confrontaria conceitos positivos do ordenamento. Mesmo que lhe dirija devida crítica, a literatura reconhece difundido o receio pelo qual o "princípio da legalidade e da indisponibilidade do crédito tributário não poderia o Estado entregar a decisão a respeito da existência ou inexistência de seu poder tributário a árbitro estrangeiro"<sup>233</sup>. A presença do argumento e o desconforto suscitado mereceram estudo de fôlego no Brasil para concluir e atestar, a par de "inexistente perda de soberania, mas sua mera autolimitação pela convenção", não se vislumbrar qualquer "empecilho à utilização da arbitragem" pelos "princípios da legalidade e da tipicidade ferrada", tampouco havendo "que se falar em violação ao preceito da indisponibilidade do crédito tributário"<sup>234</sup>.

Com a atenção renovada que o Plano BEPS da OCDE confere à arbitragem em procedimento amigável, somada à participação brasileira naquele projeto, avolumam-se no Brasil textos sobre o tema. Na esteira do que concluía a literatura nacional anos antes de o tema ganhar os holofotes de um projeto global<sup>235</sup> – e a quem controvérsias nos acordos já recomendariam, inclusive, criação de uma "Corte Permanente de Arbitragem" -, escritos recentes soam unânimes ao superar as dificuldades acima. Fala-se em "falácia da afronta à soberania" ante a "vinculação voluntária" do País na conclusão do acordo, dependendo a

<sup>&</sup>lt;sup>231</sup> Cf. UNITED NATIONS UNCTAD. Reforming the International Investment Agreements Regime. Daniel Godinho, 16 October Statement of Mr. 2014. Disponível em worldinvestmentforum.org/wp-content/uploads/2014/10/Godinho.pdf

<sup>&</sup>lt;sup>232</sup> Cf. GABRIEL, Vivian Daniele Rocha. "Arbitragem no Direito Tributário Internacional e no Direito Internacional dos Investimentos". Revista de Direito Internacional, n. 13. Brasília: Uniceub, 2016, pp. 107-

<sup>&</sup>lt;sup>233</sup> Cf. ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 286.

<sup>&</sup>lt;sup>234</sup> Cf. MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Direito Tributário Internacional – A Arbitragem nos Acordos de Bitributação Celebrados pelo Brasil. Série Doutrina Tributária, v. XX. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2016, p. 343; 350; 409.

<sup>&</sup>lt;sup>235</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. "Arbitragem no Direito Tributário Internacional". Revista Direito Tributário Atual, n. 23. São Paulo: IBDT/Dialética, 2009, pp. 302 e ss.

<sup>&</sup>lt;sup>236</sup> Cf. SANTIAGO, Igor Mauler. "Métodos de Solução dos Conflitos Fundados em Convenções contra a Dupla Tributação Internacional". In TÔRRES, Heleno (coord.). Direito Tributário Internacional Aplicado, v. 3. São Paulo: Quartier Latin, 2005 p. 684.

previsão de fase arbitral apenas de certa "vontade política" para que novos acordos de bitributação incluíssem cláusula equivalente ao Artigo 25, parágrafo 5°, dos modelos<sup>237</sup>. Considerando inexistir "efetivo impedimento à adoção da arbitragem" no ordenamento, imagina-se que a sua adoção "nos tratados bilaterais é uma tendência, de modo que, mais cedo ou mais tarde, o Brasil terá que enfrentar a questão"<sup>238</sup>. No silêncio da Administração, espera-se possa a literatura fazer eco sobre os rumos do tema no País.

## 2.3 A suposta inexistência de procedimentos amigáveis na prática brasileira

Mais grave do que a ausência de etapa arbitral para o método – de resto apenas levada aos modelos a partir de 2008 –, a prática brasileira conviveu por décadas com a suspeita justificada de que procedimentos amigáveis nunca teriam sido instaurados pela Administração Tributária no Brasil. De fato, a introdução algo precoce do método na legislação tributária brasileira por acordos de bitributação concluídos desde a década de 1960, ainda que de forma sistemática no tempo, não foi suficiente para que contribuintes pudessem acompanhar – e a academia investigar – a instauração ou a conclusão de procedimentos amigáveis pela Administração Tributária.

O laconismo da Administração na matéria lançou profunda incerteza sobre a literatura. Na tentativa de investigar e compreender o procedimento amigável no Brasil, estudiosos logo esbarravam na inexistência de "divulgação automática de procedimentos amigáveis celebrados com os seus parceiros", com a ausência de "notícia de decisões administrativas ou judiciais que os tenham considerado", no que parecia não ter o fisco brasileiro "tradição em promover tais acordos com os seus parceiros internacionais"<sup>239</sup>.

Havia aqueles que, de forma mais cautelosa, simplesmente reportavam a ausência de informação concreta sobre o procedimento amigável. Assim fez Silveira em 2005, para quem "não se tem notícia quanto à utilização desse instrumento de interpretação em

<sup>.</sup> 

<sup>&</sup>lt;sup>237</sup> Cf. MIYAKE, Alina. "Os Mecanismos de Soluções de Controvérsias em Direito Tributário Internacional: uma Análise do Cenário Brasileiro". In GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento*, v. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, pp. 233-236.

<sup>&</sup>lt;sup>238</sup> Cf. LESSA, Donovan Mazza; FRANCO, Fernando Raposo. "A Arbitragem como Método de Solução de Conflitos dos Tratados contra a Dupla Tributação". In GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento*, v. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 198.

<sup>&</sup>lt;sup>239</sup> Cf. FLÁVIO NETO, Luís. *Os "Contextos" para a Interpretação e Aplicação dos Acordos de Bitributação*. Tese de Doutorado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2015, pp. 256-257.

relação a qualquer um dos tratados celebrados"<sup>240</sup>. Em 2010, Bellan indicava não haver "registro de sua utilização pelo Brasil"<sup>241</sup>. Também Monteiro, em 2016, reputava "válido ressaltar que sequer se tem notícia de sua utilização pelo Brasil"<sup>242</sup>. Se muito, transmitia-se entrementes a impressão de que o Brasil "*aparentemente* nunca se utilizou do instituto em uma situação concreta", embora promovesse "tantas interpretações divergentes da prática internacional em matéria de acordos contra a dupla tributação"<sup>243</sup>.

Outros iam além e arriscavam, mesmo, a suposta inexistência de caso prático e concreto ("there is no practical case") de procedimento amigável no Brasil, mas apenas para emendarem mais adiante que, em verdade, não se teria caso conhecido em que o método fora instaurado ("there is no case known where a MAP has been pursued")<sup>244</sup>.

Ainda outros, mais enfáticos, tomavam a ausência de notícia sobre o tema pela efetiva inexistência de procedimentos amigáveis na prática brasileira. Em 2007, não se hesitou a afirmar categoricamente que "no Brasil ainda não houve procedimento amigável analisado pelas autoridades fiscais"<sup>245</sup>. Em 2015, a "simples falta de prática ou empenho" no "caso dos procedimentos amigáveis" sugeriu que "o Brasil ainda não os utiliza"; a "utilização do procedimento amigável" seria, mesmo, "desconhecida e pouco explorada no País"<sup>246</sup>. Mesmo em 2016, o relatório geral de conferência organizada pela *International Fiscal Association* registrou número "0" (zero) de procedimentos amigáveis para o Brasil, sem ressalvas<sup>247</sup>.

<sup>&</sup>lt;sup>240</sup> Cf. SILVEIRA, Rodrigo Maitto. *As Partnership Joint Ventures e os Conflitos de Qualificação na Aplicação dos Tratados Internacionais contra a Bitributação*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2005, p. 114.

<sup>&</sup>lt;sup>241</sup> Cf. BELLAN, Daniel Vitor. *Direito Tributário Internacional: Rendimentos de Pessoas Físicas nos Tratados Internacionais contra a Dupla Tributação*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 105.

<sup>&</sup>lt;sup>242</sup> Cf. MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Direito Tributário Internacional – A Arbitragem nos Acordos de Bitributação Celebrados pelo Brasil*. Série Doutrina Tributária, v. XX. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2016, p. 48.

<sup>&</sup>lt;sup>243</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. "Arbitragem no Direito Tributário Internacional". *Revista Direito Tributário Atual*, n. 23. São Paulo: IBDT/Dialética, 2009, p. 303; 309.

<sup>&</sup>lt;sup>244</sup> Cf. NATALE, Marcelo; NICACIO, Carlos. "Brazil". In BAKKER, Anuschka; LEVEY, Marc (coord.). *Transfer Pricing and Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD, 2011, p. 158.

<sup>&</sup>lt;sup>245</sup> Cf. OKUMA, Alessandra. "As Convenções para Evitar Dupla Tributação e Elisão Fiscal e os Meios de Solução de Controvérsias". In TÔRRES, Heleno (coord.). *Direito Tributário Aplicado*, n. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 419.

<sup>&</sup>lt;sup>246</sup> Cf. KREPEL, Marina Meirelles Sobreira. *Solução de Controvérsias nas Convenções Internacionais contra Dupla Tributação*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2015, p. 14; 168.

<sup>&</sup>lt;sup>247</sup> Cf. CAMPO, Carolina del. "General Report". In *Cahiers de Droit Fiscal International*, v. 101a. Dispute Resolution Procedures in International Tax Matters. Haia: Sdu Uitgevers, 2016, p. 23.

## 2.3.1 <u>Indícios da resistência ao procedimento amigável no Brasil</u>

Embora já não coubesse, rigorosamente, depois de 2004, a impressão manifestada pela literatura de que a Administração Tributária brasileira nunca instaurara procedimento amigável junto a outro Estado Contratante se justificava. Até então, a imprensa oficial nunca levara a público ato da Administração que noticiasse o procedimento amigável – seja sua instauração, resultado ou encerramento. Aos interessados, o cenário descortinava duas possibilidades: ou o Brasil nunca se vira solicitado a tratativas pelo outro Estado Contratante em seus acordos de bitributação, ou andamentos do procedimento amigável não eram publicados, colocando-se o País entre tantas outras jurisdições em que o método faltava com a transparência esperada pelos contribuintes.

Algum ceticismo logo fazia crer pouco provável que a aplicação de acordos de bitributação no decorrer de décadas não tivesse merecido, sequer uma vez, recurso ao método pelos Estados Contratantes. Indícios davam conta, mesmo, de que o País fora efetivamente chamado ao procedimento amigável. Parecia que o fisco brasileiro, se não francamente negativo ao método, ao menos opunha certa resistência a sua instauração e conclusão, daí se explicando a ausência de notícia oficial sobre quaisquer andamentos de procedimento amigável que envolvesse o Brasil.

Tal foi o que sugeriu a trajetória do acordo de bitributação concluído entre Brasil e Alemanha em junho de 1975. Quase trinta anos contados de sua promulgação no País pelo Decreto nº 76.988/76, o acordo foi denunciado pela Alemanha em 2005, com aviso escrito ao Ministério das Relações Exteriores em 5 de abril. Figurando o Brasil como principal destino para investimentos alemães na América Latina, a postura da Alemanha despertou repercussão imediata no País. Ainda que medidas unilaterais na lei doméstica de ambos os Estados Contratantes pudessem aliviar ou mesmo eliminar a bitributação, seria inegável o prejuízo na segurança de que antes gozavam os investidores quanto à disciplina que lhes seria aplicada, incentivando o investimento no Brasil. Artigos logo se puseram, então, a investigar as circunstâncias que culminaram na denúncia, como meio de propor soluções para a conclusão de novo acordo.

Nestes estudos, foi constante cogitar-se o fracasso na tentativa de se instaurar e concluir procedimento amigável entre os dois Estados para que as controvérsias que levaram à denúncia pudessem ser dirimidas. Diz-se que a Alemanha não teria encontrado

alternativa à denúncia do acordo face às "diversas divergências na aplicação" deste com o Brasil, que além de empregar leituras pouco usuais para assegurar o imposto brasileiro, "em casos relevantes, se recusava resolver dúvidas na interpretação e aplicação do ABA [acordo Brasil-Alemanha] mediante o procedimento amigável, previsto no artigo 26 do ABA". A denúncia do acordo de bitributação apenas teria vindo, assim, depois de "tentativas frustradas de negociação com o Brasil"<sup>249</sup>, no que a utilidade do acordo em muito diminuira ao outro Estado Contratante ante franca resistência ("*broadly avoided*") da Administração Fiscal brasileira ao procedimento amigável<sup>250</sup>. Ainda que não informe se as referidas tratativas se deram sob o procedimento amigável previsto pelo acordo, nota do *Bundesministerium der Finanzen* alemão reconheceu, mesmo, que o aviso de denúncia se revelou inevitável depois que delegações de ambos os Estados Contratantes tentaram, em vão, entender-se acerca do acordo em fevereiro de 2005<sup>251</sup>.

Menos alardeado do que a denúncia do acordo de bitributação com a Alemanha, por concentrar suas repercussões no outro Estado Contratante, indício de resistência ao procedimento amigável pela Administração Tributária brasileira também veio em caso enfrentado por contribuinte japonês em seu Estado de Residência. Autuada em 2004 no Japão por precificar transmissão de componentes, serviços e intangíveis a suas subsidiárias no Brasil em valor inferior ao derivado pela fiscalização mediante regras de preços de transferência locais, empresa automobilística japonesa apresentou o caso ao fisco sob o procedimento amigável – individual – no acordo entre Brasil e Japão. Simultaneamente, interpôs um recurso doméstico, suspenso até o desenlace das tratativas então solicitadas ao Brasil pela autoridade competente daquele Estado<sup>252</sup>. Sem que se especifiquem razões para tanto, a solicitação nunca teve andamento, e o procedimento amigável não prosperou. Depois de abandonado o método, o contribuinte retomou os remédios internos, pelos quais

-

<sup>&</sup>lt;sup>248</sup> Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. "A Denúncia do Acordo de Bitributação Brasil-Alemanha e suas Consequências". In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, n. 9. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 146-148.

 <sup>&</sup>lt;sup>249</sup> Cf. CASTELON, Marta Oliveros. "Perspectivas de Novo Acordo de Bitributação Brasil-Alemanha".
 *Revista de Direito Tributário Internacional*, n. 8. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 156.
 <sup>250</sup> Cf. DAGNESE, Napoleão. "Is Brazil 'Developed'? Termination of the Brazil-Germany Tax Treaty".

<sup>&</sup>lt;sup>250</sup> Cf. DAGNESE, Napoleão. "Is Brazil 'Developed'? Termination of the Brazil-Germany Tax Treaty". *Intertax*, n. 34. Amsterdam: Kluwer Law International, 2006, p. 196.

<sup>&</sup>lt;sup>251</sup> "Nachdem sich eine deutsche Delegation im Februar in Verhandlungen mit einer brasilianischen Delegation vergeblich um eine Revision des Abkommens bemüht hatte, war die Kündigung unabwendbar geworden". Cf. BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN. *Kündigung des deutsch-brasilianischen Doppelbesteuerungsabkommens*. Disponível em http://www.bundesfinanzministerium.de

<sup>&</sup>lt;sup>252</sup> Cf. CAMPO, Carolina del. "General Report". In *Cahiers de Droit Fiscal International*, v. 101a. Dispute Resolution Procedures in International Tax Matters. Haia: Sdu Uitgevers, 2016, p. 54.

litigou até que, em 2015, o descabimento do ajuste de preços pela fiscalização japonesa foi reconhecido em instância final<sup>253</sup>.

O acordo entre Brasil e Japão ofereceu, ainda, um terceiro indício de resistência ao método. A não realização de procedimento amigável levou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a rejeitar pudesse o acordo de bitributação com o Japão ser aplicado aos rendimentos auferidos no exterior por contribuinte residente no Brasil, também residente para fins de imposto no Japão (dupla-residência). Diante de acordo que não traz regras para solução da duplicidade de residência (*tie-breaker rules*), mas prevê "a necessidade *a priori* de submissão da questão ao mútuo entendimento", o Conselho não encontrou meios de aplicar o acordo em "inexistindo mútuo entendimento entre as Partes", e assim negou ao contribuinte "fundamento para a compensação do imposto recolhido no Japão"<sup>254</sup>. O precedente, é certo, não esclarece se o procedimento amigável individual fora efetivamente solicitado pelo contribuinte nos termos do acordo aplicável. De toda forma, é sintomático de repercussões que a resistência que a Administração Tributária opusesse ao método poderia trazer aos contribuintes brasileiros, de outro modo sujeitos aos benefícios da disciplina prevista no acordo de bitributação.

Mais distante no tempo e, bem por isso, tanto menos alardeado, indício sugere que a resistência da Administração Tributária ao procedimento amigável viria de longa data e poderia, mesmo, concorrer com resistência também no outro Estado Contratante. Em caso ocorrido na década de 1970, filial francesa de instituição financeira no Brasil levantou valores na Europa para que a matriz brasileira pudesse financiar a atividade de empresas locais, pagando-se juros à agência na França<sup>255</sup>. Depois que o fisco francês negou crédito ao imposto recolhido na fonte a partir de alíquota prevista no acordo entre Brasil e França, a matriz solicitou à Administração Tributária brasileira a instauração de procedimento amigável. O método não prosperou, obrigando matriz e filial a buscar remédios na lei doméstica dos respectivos países.

<sup>&</sup>lt;sup>253</sup> Cf. MIYATAKE, Toshio. *Japan – Transfer Pricing & Dispute Resolution*. IBFD Transfer Pricing. Amsterdam: IBFD, 2016, item 3.3.

<sup>&</sup>lt;sup>254</sup> Cf. CARF. Acórdão nº 2101-00.858. 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária. Julgamento em 21.10.10.

<sup>&</sup>lt;sup>255</sup> Cf. CALICH, Isabel; ROLIM, João Dácio. "Transfer Pricing Disputes in Brazil". In BAIASTROCCHI, Eduardo; ROXAN, Ian. *Resolving Transfer Pricing Disputes – a Global Analysis*. Cambridge Tax Law Series. Cambridge: Cambridge University Press, 2013, p. 547.

## 2.4 A confirmação do procedimento amigável no Brasil pela Administração

Qualquer que fosse a prática que se tivesse do procedimento amigável no Brasil, à Administração nunca se poderia atribuir o desconhecimento do método. Foi pelas mãos de seus negociadores que o procedimento amigável ganhou acordos de bitributação brasileiros que, depois de ratificados pelo País, integraram o seu ordenamento positivo, a que não cabe *ignorantia juris*.

Há indício, inclusive, de que a Administração Tributária há muito já se articulara internamente acerca do método. Em Solução de Consulta nº 89/06, a Superintendência Regional da Receita Federal da 8º Região Fiscal fez referência a certo ato da Coordenação de Relações Internacionais ("Nota SRF/CORIN/Nº 1") que, baixado em 6 de janeiro de 1995, trazia item intitulado "Procedimento Amigável". Em passagem transcrita daquilo que a consulta afirmou serem "orientações da OCDE, comentadas, no seguimento", pelo órgão, reconhecia-se, "no âmbito do procedimento amigável", um recurso pelo qual "as autoridades competentes" poderiam buscar "acordo sobre uma solução comum" se "a convenção for interpretada ou aplicada de modo distinto em dois Estados contratantes".

Também a Solução de Consulta nº 199/04 denotava boa ciência da Administração Tributária acerca do método. Naquela oportunidade, a Coordenação-Geral de Tributação ("COSIT") enfrentou caso de consulente com "dupla nacionalidade sueco-brasileira" que solicitava ao órgão confirmar se era devido "Imposto de Renda somente ao Brasil, e não duplamente ao Brasil e à Suécia" sobre rendimentos de "caráter público" que recebia do outro Estado Contratante. Concluiu que, embora "a hipótese de eventual tributação pela Suécia, na condição de Estado da fonte, encontra amparo na própria Convenção", a bitributação não subsistiria ante "o parágrafo 4 do art. 23 da Convenção", autorizando a dedução do imposto sueco. A resposta do fisco veio com lúcida ressalva de que a "solução de consulta não prejudica o direito ao procedimento amigável a que se refere o artigo 25 da Convenção", franqueando ao consulente levar eventual caso de bitributação – que, para a COSIT, não poderia "proceder" – à Administração Tributária sob o Artigo 25 do acordo.

Todavia, a orientação interna da Administração Tributária acerca do procedimento amigável, se alguma, nunca fora publicada. Ainda que levada a público, possivelmente não permitiria que se avaliasse o *status* da prática no Brasil. De forma algo casual para tema que despertou tamanha ansiedade, a confirmação efetiva de que o Brasil se envolvera em

um procedimento amigável apenas veio em 23 de dezembro de 2004, data em que editado o Ato Declaratório Interpretativo nº 27 pela então Secretaria da Receita Federal do Brasil.

## 2.4.1 O Ato Declaratório Interpretativo nº 27/04

Firmado pelo Secretário da Receita Federal, o Ato Declaratório Interpretativo nº 27/04 declarou aos contribuintes a compreensão adotada pelo órgão para cláusulas do acordo de bitributação concluído com a Espanha. Neste acordo em particular, incluir-seiam os serviços técnicos, disse o Ato nº 27/04, "no conceito de royalties", sem que lhes fosse aplicada, "em nenhuma hipótese", a disciplina prevista no Artigo 22 do acordo, ocupado com "rendimentos não expressamente mencionados".

O Ato nº 27/04 surpreendeu. A uma, por o acordo concluído com a Espanha não trazer qualquer particularidade em suas cláusulas que merecesse consideração em separado de tantos outros acordos de bitributação brasileiros com idêntica disciplina no tema. A inclusão de serviços técnicos no escopo do "conceito de royalties" é, mesmo, constante na política brasileira de acordos. Excepcionado em poucos casos<sup>256</sup>, o protocolo ao acordo entre Brasil e Espanha em nada se distancia daqueles encontrados nos demais acordos. Causou espécie que a Administração lhe dedicasse manifestação.

A duas, o Ato nº 27/04 surpreendeu por divergir diametralmente do que então sustentava a Administração Tributária para demais acordos brasileiros, conforme o anterior Ato Declaratório Normativo COSIT nº 01/00. Mais, o ato de 2004 impunha limitação ao imposto brasileiro que inexistiria sob a posição genericamente dada pelo Ato de 2000. Ia, mesmo, ao encontro do interesse de contribuintes às voltas com o entendimento que lhes parecia "absolutamente minoritário" e violador "da dinâmica dos tratados" no Ato de 2000<sup>257</sup>. A posição assim criticada apenas seria revista pelo fisco para demais acordos de bitributação depois que o Superior Tribunal de Justiça, anos mais tarde, entendesse não haver "razoabilidade no argumento" e firmasse o que então se considerou "importante

-

<sup>&</sup>lt;sup>256</sup> Acordos com Japão, Suécia, França, Áustria e Finlândia.

<sup>&</sup>lt;sup>257</sup> Cf. LAVEZ, Raphael Assef. "A Retenção na Fonte na Importação de Serviços Técnicos: Questões não Resolvidas no Caso Copesul". *Revista Direito Tributário Atual*, n. 28. São Paulo: IBDT/Dialética, 2012, p. 298

<sup>&</sup>lt;sup>258</sup> Cf. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Recurso Especial nº 1.161.467/RS*. Relator Ministro Castro Meira. Acórdão de 17.05.2012, DJ de 01.06.2012.

precedente"<sup>259</sup> na matéria ao negar provimento a recurso da Fazenda Nacional. Causou perplexidade, pois, a situação delicada em que o Ato nº 27, editado ainda em 2004, colocou a Administração Tributária *vis-à-vis* o Ato de 2000. A posição anunciada para o acordo com a Espanha, oposta à orientação do fisco e mais benéfica aos contribuintes, bem poderia oferecer a estes argumentos para que o entendimento ali declarado fosse estendido aos diversos acordos concluídos em redação equivalente<sup>260</sup>.

Somadas (i) a especificidade do Ato de 2004, apenas dirigido ao acordo concluído com a Espanha, e (ii) a contradição que criava com o entendimento dado aos demais acordos, parecia razoável cogitar que a posição ali manifestada não derivara de leitura espontânea e unilateral do acordo pela Administração Tributária brasileira. Parecia, sim, razoável acreditar que aquela posição apenas viera depois e por decorrência de tratativas solicitadas pelo outro Estado Contratante, já ciente da aplicação que se dava ao acordo no Brasil em caso de serviços técnicos. O Ato nº 27/04 parecia, enfim, "compromisso entre as duas autoridades", sendo corrente que a celeuma sobre a qualificação de serviços técnicos para fins de acordo oferecia "exemplo recente que evidenciou a necessidade de solução de conflitos" pelo Brasil<sup>261</sup>. Foi dito, mesmo, que o Ato de 2004 derivara de um procedimento amigável "informal" entre Estados Contratantes, ainda que, rigorosamente, esta seja uma característica do método.

Em verdade, a impressão que logo ganhou a literatura era confirmada pelo próprio Ato nº 27/04. Ao indicar seu fundamento na legislação, o ato mencionou "o disposto no § 3º do art. 25 do Decreto nº 76.975, de 2 de janeiro de 1976 (Convenção Brasil-Espanha)". Trata-se da cláusula que o acordo dedica ao procedimento amigável interpretativo e integrativo, prevendo que "as autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou dissipar as dúvidas que surgirem da interpretação ou da aplicação da presente Convenção" ou, "também, consultar-

<sup>&</sup>lt;sup>259</sup> Cf. SANTOS, Ramon Tomazela. "A Qualificação dos Serviços Técnicos e de Assistência Técnica nos Acordos Internacionais para evitar a Bitributação da Renda – Análise Crítica do Acórdão Proferido pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.161.467/RS". *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 208. São Paulo: Dialética, 2013, p. 127.

<sup>&</sup>lt;sup>260</sup> Cf. 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 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.

<sup>&</sup>lt;sup>261</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. "Arbitragem no Direito Tributário Internacional". *Revista Direito Tributário Atual*, n. 23. São Paulo: IBDT/Dialética, 2009, pp. 303-304.

se mutuamente com vistas a eliminar a dupla tributação nos casos não previstos na presente Convenção". O Ato de 2004 mencionava, inclusive, que o "acordo por troca de cartas" entre as Administrações Tributárias fora "concluído em 26 de fevereiro de 2003 com a autoridade tributária espanhola", conforme o "processo nº 10168.004323/2004-55".

Se o procedimento amigável é, por definição, método informal para solução de controvérsias, o Ato nº 27/04 trouxe registro suficiente de sua instauração e conclusão, com referência ao artigo do acordo e ao processo em que conduzido. Depois daquele ato, não haveria que se falar em procedimento "informal" pelo receio de que a Administração não entabulara efetivo procedimento amigável. O que se disse "compromisso entre as duas autoridades" era, sim, solução obtida pelos Estados Contratantes mediante procedimento amigável instaurado e concluído nos termos do acordo de bitributação com a Espanha. Publicava-se, enfim, a primeira notícia oficial de que o método contava com precedente na prática brasileira.

Em 17 de março de 2006, o Ato nº 27/04 foi revogado pelo Ato Declaratório Interpretativo nº 04. Embora mantivesse idêntica posição sobre a qualificação de serviços técnicos no acordo com a Espanha, o ato posterior já não trouxe referência ao Artigo 25. O Ato de 2006 adentrou outro tema – alteração de alíquotas aplicáveis à remessa de royalties para o exterior –, mencionando regra distributiva de competência do acordo e seu adendo no protocolo, determinando, como "most favoured nation clause", que, "na eventualidade de o Brasil (...) reduzir o imposto sobre os 'royalties' (...) pagos por um residente do Brasil a um residente de um terceiro Estado não localizado na América Latina", idêntica redução "será automaticamente aplicável ao imposto sobre os 'royalties' pagos a um residente da Espanha que se encontre em condições similares".

A curta vigência do Ato nº 27/04 – sucedido pouco mais de um ano depois de editado por ato que já não trouxe referência ao Artigo 25 do acordo – poderia explicar a dissonância que ainda seguiu na literatura acerca da prática do método no Brasil. Os termos do Ato de 2004, todavia, não permitem hesitar: naquele ano, encerrou-se o receio fundamentado de que o procedimento amigável não teria experiência no País.

٦,

<sup>&</sup>lt;sup>262</sup> Cf. CAMPO, Carolina del. "General Report". In *Cahiers de Droit Fiscal International*, v. 101a. Dispute Resolution Procedures in International Tax Matters. Haia: Sdu Uitgevers, 2016, p. 51.

## 2.4.2 O Parecer PGFN/CAT nº 2363/13

A qualificação dos serviços técnicos nos acordos de bitributação ainda rendeu indício de que o Brasil fora solicitado a tratativas sob procedimento amigável. Anos depois de editado o Ato nº 27/04 para o acordo com a Espanha, a controvérsia que o Ato nº 01/00 arrastava para os demais acordos chegava a capítulo final: acatando precedente definitivo do Superior Tribunal de Justiça pela ilegalidade do Ato de 2000, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional emitiu, em dezembro de 2013, parecer em que reconheceu que "a tese restou vencida", sugerindo-se a "revisão" da posição fiscal.

O Parecer PGFN/CAT nº 2363/13 reconheceu que a "necessidade de revisão dos fundamentos" fora levantada e recomendada em Nota Técnica nº 23, de 30 agosto de 2013, da COSIT da Receita Federal do Brasil. A Nota da COSIT indicava que a posição ali sugerida pelo fisco tivera, mais esta vez, a provocação de outro Estado Contratante.

A Nota Técnica COSIT nº 23/13 mencionou, mesmo, "oficio do Ministério das Finanças da Finlândia, de 27 de fevereiro de 2013", que levou à Administração Tributária brasileira "a intenção do Governo da Finlândia de apresentar denúncia do acordo para evitar a dupla tributação" se não alterado "entendimento firmado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), favorável à tributação no Brasil de remessas em pagamento de serviços técnicos realizados na Finlândia". Conforme a Nota Técnica, "as autoridades da Finlândia sustentam que a tributação de rendimentos de tais serviços deve ser exclusiva no país de residência", arguindo a "aplicação do Artigo 7 (Lucros das Empresas) do acordo Brasil-Finlândia".

Ora, o Ministério das Finanças da Finlândia, com seu "representante autorizado", é a autoridade competente que o acordo concluído entre Brasil e Finlândia designa para o procedimento amigável. Levada a controvérsia sobre a aplicação do acordo pela autoridade competente ao outro Estado Contratante, não há razão para não se acreditar pretendera a Finlândia procedimento amigável com o Brasil. É certo que a Nota Técnica COSIT nº 23/13, com o Parecer PGFN/CAT nº 2363/13, desaguaram na sucessão do Ato nº 01/00 por posição fiscal mais consentânea com expectativas dos outros Estados Contratantes e seus contribuintes residentes. Ainda que (i) não se saiba se tratativas foram entabuladas entre Brasil e Finlândia, e que (ii) outras circunstâncias tenham concorrido para sua edição – nomeadamente, os precedentes judiciais desfavoráveis à Fazenda Nacional –, o atual Ato

Declaratório Interpretativo nº 5/14 bem poderia ter derivado de procedimento amigável envolvendo o País, se de fato não foi.

## 2.4.3 Acesso à Informação e o status do procedimento amigável na prática

Embora o Ato Declaratório nº 27/04 confirmara procedimento amigável no Brasil, a notícia seria casuística e isolada: nos anos seguintes, não se teriam informações efetivas sobre o método a par dos indícios relatados. Dados concretos sobre o *status* da prática no Brasil apenas seriam obtidos da Administração Tributária por força da Lei nº 12.527/11 – a "Lei de Acesso à Informação". Regulamentando o artigo 5º, XXXIII da Constituição Federal, a lei assegurou aos cidadãos acesso a informações de interesse particular, coletivo ou geral em órgãos públicos. Viu-se na abrangência da Lei de Acesso à Informação, pois, fundamento para que fossem solicitadas à Administração Tributária informações acerca do procedimento amigável no Brasil, como número e conteúdo dos casos.

Tal foi o que se fez com solicitação encaminhada à Coordenação-Geral de Relações Internacionais ("CORIN") da Receita Federal do Brasil em 8 dezembro de 2015<sup>263</sup>. A resposta do órgão, no início de 2016, desautorizou em definitivo as opiniões que ainda pudessem alardear inexistente ou desconhecida a prática do método no País. Informou-se que o Brasil tomara parte em quinze procedimentos amigáveis nos cinco anos anteriores. Sete já estariam encerrados, ao passo que os demais aguardariam manifestação de órgãos técnicos da Administração Tributária. Informou-se, ainda, que a condução do método não contaria com orientação específica e interna à Administração Tributária. Ao contrário, o procedimento seguiria tão somente o disposto nos acordos de bitributação, cabendo ao contribuinte, na modalidade individual, apresentar o caso à unidade fiscal em que jurisdicionado. Esta remeteria o pedido à CORIN para análise, sem a participação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Pela resposta do órgão, as controvérsias que mereceram o procedimento amigável no Brasil iam além da qualificação de serviços técnicos nos acordos de bitributação – esta envolvendo o equivalente aos Artigos 7 (lucro das empresas), 14 (serviços profissionais, 12

<sup>26</sup> 

<sup>&</sup>lt;sup>263</sup> A solicitação, encaminhada pelo Portal Acesso à Informação, foi realizada por Alina Miyake. A reposta devolvida pela CORIN, não divulgada naquele Portal, é relatada a partir do registro da autora em artigo publicado sobre o tema. Cf. MIYAKE, Alina. "Os Mecanismos de Soluções de Controvérsias em Direito Tributário Internacional: uma Análise do Cenário Brasileiro". In GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís

(royalties) e 21 (outros rendimentos) dos Modelos. Desinteligências nos acordos brasileiros diriam respeito, também, a tributos abrangidos (Artigo 2 dos Modelos), transações entre partes vinculadas (Artigo 9 dos Modelos) e transporte terrestre, marítimo ou aéreo (Artigo 8 dos Modelos).

Em revés à transparência do procedimento amigável no Brasil, negou-se acesso ao conteúdo de quaisquer documentos. A negativa foi justificada pelo Artigo 23, II da Lei de Acesso à Informação, pelo qual sigilo pode ser baixado a dados que possam "prejudicar ou pôr em risco a condução de negociações ou as relações internacionais do País". Não se vislumbrando como tal prejuízo adviria da disponibilização de materiais de procedimento amigável ostensivamente previsto em acordos e conduzido em prol de sua boa aplicação – especialmente se já concluídas tratativas –, a negativa não deixa de sugerir certo "arbítrio do órgão público que detém a informação", conforme percebe a literatura na aplicação daquela lei pela Administração e para o qual já se antevê manifestação "fundamentada da autoridade judiciária", depois de peticionado o Poder Judiciário<sup>264</sup>. Como sói ocorrer com a publicação de atos do Estado, parece difícil negar o benefício que a disponibilização de materiais do procedimento amigável traria a igualdade e segurança jurídica, por esclarecer a aplicação dada ao acordo de bitributação a contribuintes em situação semelhante.

## 2.5 Da ausência de regulamentação até a Instrução Normativa nº 1.669/16

Parcela da literatura brasileira atribuía a – suposta – ausência de procedimentos amigáveis *in concretu* à falta de regulamentação do método em instrumento diverso dos próprios acordos de bitributação. Não raro, passo seguinte à notícia da previsão do procedimento amigável nos acordos concluídos pelo País, vinha a ressalva esclarecendo inexistir "regulamentação normativa (seja em lei ou em regulamento normativo emitido pelas autoridades fiscais – Instrução Normativa ou Portaria) para que o MPA seja realizado no Brasil"<sup>265</sup>. Apontava-se, mesmo, faltar "regulamentação adequada para a utilização

Eduardo. A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento, v. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, pp. 227-228.

<sup>&</sup>lt;sup>264</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. "Transparência Fiscal e Reciprocidade nas Perspectivas Interna e Internacional". In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Ouestões Atuais do Direito Tributário* y 19 São Paulo: Dialética 2015 pp. 283-284

Questões Atuais do Direito Tributário, v. 19. São Paulo: Dialética, 2015, pp. 283-284.

265 Cf. MENDONÇA, Priscila Faricelli de. "Ação 14: a Solução dos Conflitos Tributários no Contexto do BEPS". In GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento, v. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 164.

desse mecanismo pelas autoridades brasileiras", como se a constatação explicasse não haver "efetiva utilização no Brasil" do procedimento amigável<sup>266</sup>.

## 2.5.1 A (des)necessidade de regulamentação para a eficácia do método

Sem descer às particularidades de seu raciocínio ante o ordenamento brasileiro, a posição acima parecia se deixar influenciar pela crescente regulamentação do método em Direito Comparado. A percepção que se transmitia era a de que "a omissão do legislador brasileiro em disciplinar o procedimento amigável parece destoar do caminho trilhado pelas principais potências econômicas mundiais"<sup>267</sup>. De fato, noutros ordenamentos há muito se noticiam os regramentos baixados para disciplinar o procedimento amigável, eliminando-se as dúvidas práticas e se assegurando os casos apresentados à administração tributária por contribuintes<sup>268</sup>. Relata-se que a inexistência de regulamentação alhures já fora motivo bastante para a rejeição de pedidos apresentados, servindo o caso da Rússia de exemplo deste benefício que a edição de regras domésticas poderia trazer<sup>269</sup>.

Ante o Direito Comparado, há, mesmo, quem procure traçar divisão entre regras ditas "substantivas" ("substantive rules") e regras "procedimentais" ("procedure rules") em acordos de bitributação<sup>270</sup>. Ao passo que as primeiras (e.g. regras distributivas de competência) integrariam o conteúdo material do acordo ("tax treaty law"), com eficácia imediata, as segundas (e.g. procedimento amigável) cuidariam de sua administração, e delegariam aos Estados Contratantes a definição das "condições procedimentais" para o funcionamento prático do acordo que concluíram. Todavia, a posição assim colocada não apenas admite a dificuldade ("almost impossible") de se precisarem limites claros entre "substância" e "procedimento" no acordo de bitributação, como também reconhece que sua serventia é especialmente dirigida a países em que acordos não têm pronta eficácia ("self-

<sup>&</sup>lt;sup>266</sup> Cf. MENDES, Gil; BON, Willem; LOPES, Alex; GARCEZ, Bianca. "Análise da Rede Brasileira de Acordos de Dupla Tributação: Razões e Recomendações para seu Aprimoramento e Ampliação". *Revista Brasileira de Comércio Exterior*, v. 127. Rio de Janeiro: Funcex, 2016, p. 18.

<sup>&</sup>lt;sup>267</sup> Cf. SOUZA, Henrique Coutinho de. "O Aperfeiçoamento dos Métodos de Solução de Controvérsias nos Tratados contra Bitributação Firmados pelo Brasil à Luz da Convenção Modelo da OCDE". *Revista Direito Tributário Atual*, n. 32. São Paulo: Dialética/IBDT, 2014, p. 133.

<sup>&</sup>lt;sup>268</sup> Cf. JONES et al., John F. Avery. "The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention – II". *British Tax Review*, n. 1. Londres: Sweet & Maxwell, 1980, p. 18.

<sup>&</sup>lt;sup>269</sup> Cf. CAMPO, Carolina del. "General Report". In *Cahiers de Droit Fiscal International*, v. 101a. Dispute Resolution Procedures in International Tax Matters. Haia: Sdu Uitgevers, 2016, p. 54.

<sup>&</sup>lt;sup>270</sup> Cf. LANG, Michael. "Procedural Conditions for the Implementation of Tax Treaty Obligations under Domestic Law". In MAISTO, Guglielmo (coord.). *Courts and Tax Treaty Law*. EC and International Tax Law Series, v. 3. Amsterdam: IBFD, 2007, p. 391.

executing") com a sua ratificação, mas dependem de execução mediante lei doméstica ("implemented by domestic provisions"), como naqueles que se declaram de orientação "dualista".

Abstraída a influência dos escritos em Direito Comparado, o condicionamento do procedimento amigável à sua regulamentação em norma doméstica merece consideração mais detida no Brasil. O Supremo Tribunal Federal já assentou que a Constituição Federal "satisfaz-se, para efeito de executoriedade doméstica dos tratados internacionais, com a adoção do iter procedimental que compreende a aprovação congressional e a promulgação executiva do texto convencional", tão somente<sup>271</sup>. Condizente com esta posição, a literatura repisa que, à execução de acordo internacional concluído pelo Brasil, "basta a confirmação do poder competente que tem assumido os compromissos no plano internacional, por meio da ratificação", dispensada a edição posterior de lei<sup>272</sup>.

Observando aquele entendimento, a jurisprudência brasileira nunca hesitou em reconhecer vigência plena e imediata aos acordos de bitributação firmados pelo País. Se aprovados pelo Congresso Nacional e ratificados pela Presidência da República, com sua publicação em decreto, a aplicação destes acordos sempre obteve tutela dos tribunais, por obrigado o País junto ao outro Estado Contratante.

Mesmo a Administração Tributária, pelas mãos de seu Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, sempre deu pronto cumprimento aos acordos, ainda que criticada a interpretação que se lhes possa conferir<sup>273</sup>. Os acordos de bitributação, com eficácia apenas limitada ao que disponham suas próprias cláusulas de vigência, sequer parecem se incluir entre os ditos "acordos básicos", entendidos pela prática como aqueles que carecem ser "complementados por instrumentos posteriores", estes últimos, sim, que "implementam seus amplos dispositivos no plano concreto"<sup>274</sup>.

<sup>&</sup>lt;sup>271</sup> Cf. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Medida Liminar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.480-3 Distrito Federal*. Relator Ministro Celso de Mello. Acórdão de 04.09.1997, DJ de 18.05.2001.

<sup>&</sup>lt;sup>272</sup> Cf. NIARADI, George Augusto. "O *Iter* de Elaboração dos Tratados Internacionais no Brasil". In AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (coord.). *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*. 2ª edição. São Paulo: Lex Editora, 2014, p. 171.

<sup>&</sup>lt;sup>273</sup> Colacionando diversas decisões da Administração Tributária pela aplicação dos acordos de bitributação, cf. MELO, José Eduardo Soares de. "Tratados Internacionais e Jurisprudência Administrativa". In AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (coord.). *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*. <sup>2ª</sup> edição. São Paulo: Lex Editora, 2014, pp. 252-257.

<sup>&</sup>lt;sup>274</sup> Cf. MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES. *Atos Internacionais. Prática Diplomática Brasileira. Manual de Procedimentos.* Brasília: Publicação Oficial, 2010, p. 7.

De fato, como cláusulas de um mesmo acordo vigente, o procedimento amigável e as regras distributivas são plenamente eficazes depois de cumprido o iter constitucional para a ratificação do acordo em que previstos. Se as regras distributivas de competência operam desde logo com a vigência do acordo, que não faz qualquer ressalva específica ao procedimento amigável, não há fundamento jurídico suficiente para conter a eficácia do método – de resto, acordado no mesmo instrumento com o outro Estado Contratante – a regulamentação posterior, mormente infralegal.

Acertada, assim, a parcela minoritária da literatura pela qual a instauração do procedimento amigável "não precisa esperar por uma legislação interna", mas tem, sim, "aplicação imediata"<sup>275</sup>. Afinal, os elementos essenciais para o acesso ao método e a sua condução (legitimidade para agir, pressupostos e autoridade competente) já se esgotam no próprio acordo vigente, que baixa os "requisitos mínimos para a aplicação da norma"<sup>276</sup>. O método seria, pois, "autônomo", no que o "exercício da pretensão processual em que se baseia deriva diretamente da convenção internacional"<sup>277</sup> vigente, não sendo "lícito negar trânsito ao pedido do contribuinte por falta de lei regulamentadora"<sup>278</sup>.

Sem condicionar o método, a regulamentação do procedimento amigável é simples – porém relevante – recomendação de transparência. As regras que se editarem permitem às administrações tributárias informarem seu expediente aos contribuintes interessados, então orientados acerca do procedimento. É neste sentido que apregoou a OCDE em seu Manual – este sugerindo a regulamentação como "best practice" –, depois revisitado no Relatório para a Ação 14 do Plano BEPS – em que a regulamentação figurou como "minimum standard" desejável para o procedimento amigável<sup>280</sup>.

<sup>&</sup>lt;sup>275</sup> Cf. TÔRRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 446.

<sup>&</sup>lt;sup>276</sup> Cf. MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Direito Tributário Internacional – A Arbitragem nos Acordos de Bitributação Celebrados pelo Brasil*. Série Doutrina Tributária, v. XX. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2016, p. 115.

<sup>&</sup>lt;sup>277</sup> Cf. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7<sup>a</sup> edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 165.

<sup>&</sup>lt;sup>278</sup> Cf. SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional – Métodos de Solução dos Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 252.

<sup>&</sup>lt;sup>279</sup> Cf. OCDE. Manual on Effective Mutual Agreement Procedures. Paris: OECD Publishing, 2007, p. 14.

<sup>&</sup>lt;sup>280</sup> Cf. OCDE. Making Dispute Resolution More Effective. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 18.

## 2.5.2 A edição da Instrução Normativa nº 1.669/16

A limitação que alguns queriam ver para a instauração do método cessou em 10 de novembro de 2016, data em que o Diário Oficial publicou a Instrução Normativa nº 1.669. Esta foi editada pelo Secretário da Receita Federal do Brasil para dispor, a partir de então, "sobre o procedimento amigável no âmbito das convenções e dos acordos internacionais destinados a evitar a dupla tributação da renda de que o Brasil seja signatário".

À Instrução Normativa nº 1.669, antecedeu consulta pública a um texto preliminar, aberta a 18 de agosto de 2016 e autorizada pela "divulgação de minutas de ato normativo" prevista na Portaria RFB nº 35/15. A consulta, com teor semelhante ao texto finalmente editado, vale pela exposição de motivos que a acompanhou, desmentindo o obstáculo que parcela da literatura colocava ao procedimento amigável no País. Na oportunidade, o fisco esclareceu que a ausência de regulamentação, longe de impor qualquer óbice jurídico à efetivação do procedimento amigável no Brasil, não teria "prejudicado a análise por parte da Administração Tributária de casos apresentados".

Conforme a exposição de motivos, a situação faltaria, antes, com a "transparência ao contribuinte brasileiro". Pareceu à Administração Tributária que o "desconhecimento do sujeito passivo residente no Brasil da possibilidade do procedimento amigável", fruto da ausência de regulamentação, explicaria o fato de "a integralidade dos casos submetidos a procedimento amigável hoje sob análise" advir dos outros Estados Contratantes. Assim, o arrazoado apresentou, como "primeira motivação da proposta de IN", "maior transparência ao procedimento amigável ao sujeito passivo, indivíduos ou empresas, residentes no Brasil", de forma que pudessem "melhor usufruir dos benefícios dos ADT".

Como segundo motivo para a regulamentação que baixava, a exposição de motivos mencionou o "compromisso do Brasil, como país do G-20, com o padrão mínimo relativo a soluções de controvérsias entre Estados Contratantes". A referência era ao Plano BEPS e ao "padrão mínimo" que trouxe "para soluções de controvérsias entre Estados Contratantes constante do relatório da Ação 14", prestigiando a execução de "processos administrativos que promovem a prevenção e rápida resolução" e o "acesso ao procedimento amigável" pelos contribuintes, "quando elegíveis".

## 2.5.3 O procedimento amigável (individual) na Instrução Normativa nº 1.669/16

Coerente com os acordos de bitributação, a Instrução Normativa nº 1.669/16 esclarece que, em procedimento amigável, são "partes as autoridades competentes dos Estados Contratantes", no que o método não possui "natureza contenciosa" (Artigo 2°). Embora bem reconheça nos Estados Contratantes as partes do procedimento amigável e anuncie, indiscriminadamente, reger "o procedimento amigável no âmbito das Convenções e dos Acordos Internacionais Destinados a Evitar a Dupla Tributação da Renda (ADTs) de que o Brasil seja signatário" (Artigo 1°), a Instrução Normativa em verdade é limitada à modalidade individual do método.

Com efeito, o regulamento logo aponta que o procedimento ali disciplinado "pode ser composto" por uma "fase unilateral" – em que a Administração Tributária "recebe e efetua a análise interna do requerimento e, se possível, finaliza o procedimento" (Artigo 3°, I). Eis aí a fase que precede a instauração de procedimento amigável individual junto ao outro Estado Contratante, como visto na seção 1.9.1.

Na fase que a Instrução Normativa designa "bilateral", a "RFB trata com a autoridade competente do outro Estado Contratante a fim de buscar uma solução para o caso", mas somente se o caso não fora "finalizado na fase unilateral" ou se fora "recebido por meio de requerimento apresentado no exterior" (Artigo 3º, II). Ou seja, o procedimento amigável na Instrução Normativa nº 1.669/16 pressupõe caso apresentado à administração tributária de qualquer dos Estados Contratantes. Não há indicação no regulamento acerca da conduta do fisco local em procedimentos amigáveis interpretativos ou integrativos, ambos previstos nos acordos brasileiros.

Por limitada à modalidade individual, a norma deixa de lado dispositivos que os acordos dirigem às administrações tributárias mesmo na ausência de caso apresentado pelo contribuinte. Este o exemplo do ACORDO BRASIL-TRINIDAD E TOBAGO, com cláusula para o desenvolvimento de "técnicas de natureza bilateral para a implementação do procedimento amigável", e que não conta com qualquer regulamento. Também o caso de ACORDO BRASIL-BÉLGICA e ACORDO BRASIL-CANADÁ, respectivamente autorizando as tratativas fiscais acerca de "medidas administrativas necessárias à execução" e "métodos de aplicação" do texto convencionado, e que passam sem disciplina no regulamento.

As regras da Instrução Normativa antes se dirigem (i) a contribuintes interessados em provocar o procedimento e (ii) ao recebimento dos pedidos pela Administração. Seus capítulos são, mesmo, ocupados com a "Apresentação do Requerimento" (Capítulo II) e a "Apreciação do Requerimento" (Capítulo III).

Nestes, a Administração Tributária procura se desincumbir da transparência tanto clamada pelos trabalhos da OCDE, inspiração declarada da regulamentação. A Instrução Normativa detalha, assim, o "requerimento de instauração de procedimento amigável", a ser apresentado pelo "sujeito passivo residente" – ou "nacional brasileiro", se permitido no acordo – "perante a RFB, quando considerar que medidas tomadas por um ou ambos os Estados Contratantes conduziram ou poderão conduzir, em relação ao requerente, a tributação em desacordo com o ADT de que os Estados sejam signatários" (Artigo 4°).

As normas especificam o conteúdo esperado do requerimento, incluindo dados para "identificação do requerente", "períodos a que se refere", "tributos envolvidos", "medidas tomadas por um ou ambos os Estados Contratantes", "indicação do ADT", "juntada de documentos estrangeiros", assim como quaisquer "documentos que julgue relevante para o procedimento amigável" (Artigo 5°). Acompanhando os acordos, a regulamentação afirma que "o requerimento de instauração do procedimento amigável deverá ser interposto no prazo constante do ADT que fundamentar o pedido", e "o termo inicial do prazo será a data da primeira notificação que caracterizar as medidas" que resultam ou possam resultar em tributação contrária ao acordo (Artigo 6°).

Em alcançada alguma "solução, ainda que parcial, a RFB emitirá despacho de implementação conferindo validade à solução encontrada", nele constando "os tributos e os períodos a que se referem", "fatos, circunstâncias e dispositivos legais que fundamentaram a solução" e "quaisquer compromissos assumidos pelas autoridades competentes com vistas a afastar a tributação em desacordo com o ADT" (Artigo 10). A "implementação da solução" será precedida de "concordância do requerente" (Artigo 11). Um dito "despacho decisório devidamente fundamentado" será emitido ainda que na "impossibilidade de se chegar a uma solução" (Artigo 12).

## 2.5.4 Avanços e dificuldades na Instrução Normativa nº 1.669/16

Difícil negar a contribuição da Instrução Normativa à transparência, especialmente se considerados os receios e incertezas que acompanhavam o método no Brasil. Mesmo deixando de lado as modalidades interpretativa e integrativa, as regras baixam expediente para o procedimento amigável na modalidade individual, com orientação importante a contribuintes confrontados com tributação contrária a acordo de bitributação vigente. A crítica devida à Instrução Normativa fica naquilo em que a norma se distancia dos próprios acordos de bitributação.

A uma, a Instrução Normativa parece olvidar disposições minoritárias na política brasileira de acordos. Cumpre-se com a maioria dos acordos concluídos pelo País, ao passo que cláusulas menos constantes, porém igualmente vigentes, passam despercebidas.

Assim ocorre com a limitação dos pedidos "exclusivamente" ao "Imposto sobre a Renda", à "Contribuição Social sobre o Lucro Líquido" ou aos "tributos existentes no outro Estado Contratante abrangidos pelo ADT" (Artigo 8°, I, II e III). Aqui, a Instrução Normativa pressupõe o procedimento amigável adstrito aos tributos inseridos no escopo objetivo dos acordos pelo equivalente ao Artigo 2° dos Modelos OCDE e ONU. Ignora, todavia, que acordos brasileiros recentes acatam o Modelo OCDE de 1977 para permitir ao contribuinte apresentar à administração de que nacional tributação discriminatória, ainda que mediante tributo fora do escopo objetivo do acordo previsto por aquele dispositivo.

Assim também ocorre com a comissão de representantes para o intercâmbio oral de opiniões. Nos acordos em que previsto, o recurso se estende ao procedimento amigável individual e, ainda assim, passa sem disciplina na Instrução Normativa nº 1.669/16.

A duas, a Instrução Normativa baixa dispositivos que parecem – no mínimo – desafiar o quanto previsto nos acordos concluídos pelo Brasil. Neste ponto, a norma parece ter servido de meio para que a Administração Tributária tomasse parte em temas sensíveis à instauração e conclusão do procedimento amigável.

O pretenso regulamento estabelece, assim, que o "procedimento amigável não será instaurado para apuração de situação em tese" (Artigo 5°, parágrafo 4°). Ainda, a Instrução Normativa nega conhecimento pela Administração Tributária a pedidos de contribuintes sobre "matéria submetida, pelo próprio requerente, à apreciação do Poder Judiciário e

sobre a qual já tenha sido proferida sentença ou acórdão, ainda que recorrível" (Artigo 8°, parágrafo 1°, I), ou sobre "matéria submetida, pelo próprio requerente, à apreciação do contencioso administrativo e sobre a qual já tenha sido proferida sentença ou acórdão, ainda que recorrível" (Artigo 8°, parágrafo 1°, III). Finalmente, a Instrução Normativa condiciona a execução da solução obtida a "desistência expressa e irrevogável das impugnações ou dos recursos administrativos", ou "das ações judiciais que tenham o mesmo objeto do procedimento amigável", com a "renúncia a qualquer alegação de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações e recursos ou ações" (Artigo 11, II). Por tocarem a execução do procedimento amigável, estes temas que a Instrução Normativa nº 1.669/16 inaugura no Brasil recebem merecida consideração no Capítulo IV.

## 3 A NATUREZA DO PROCEDIMENTO AMIGÁVEL

Não há dúvida de que a solução obtida em procedimento amigável, se alguma, tomará a forma de um acordo ("agreement") entre as partes envolvidas. Sempre destacada como um benefício do método, é esta solução consensuada que, aos Estados Contratantes, aproxima o procedimento amigável de um meio diplomático e negocial para solução de controvérsias, e aos contribuintes, dispensa o recurso às instâncias jurisdicionais de um ou ambos os Estados, com os ônus próprios de um litígio<sup>281</sup>. Tendo sido comparado a proteção consular ("consular protection"), o método dispensa o contribuinte de procurar remédios no outro Estado Contratante, e permite que este solicite à administração tributária do Estado em que residente (ou nacional, se houver tributação discriminatória) solucionar a controvérsia junto ao fisco estrangeiro<sup>282</sup>.

O inequívoco pragmatismo do método, permitindo a Estados Contratantes negociar solução para controvérsias mediante atuação direta de suas administrações tributárias, por vezes termina ofuscado pelas dificuldades que acompanham a sua execução. Estas muito devem à incerteza sobre a natureza jurídica do acordo que dele advém como solução para a controvérsia. Em Direito Comparado, alguma divergência acompanha a definição da natureza da solução acordada pelas autoridades competentes, que iria desde um acordo internacional que, fonte do Direito Internacional Público, obriga os Estados Contratantes, até simples acordo de cavalheiros entre as administrações tributárias, com efeitos mais políticos do que estritamente jurídicos.

Como um acordo posterior entre as administrações tributárias sobre um acordo já concluído e vigente entre Estados Contratantes, o procedimento amigável desperta o tema da interpretação autêntica dos acordos internacionais. A expressão, desde a jurisprudência da antiga Corte Permanente de Justiça Internacional, denota a compreensão que as partes dão ao acordo que concluíram. Seus limites e efeitos, objeto de controvérsia na literatura, em grande medida acompanham os dilemas acerca do procedimento amigável nos acordos

<sup>&</sup>lt;sup>281</sup> Cf. BROWN, Patricia. "Enhancing the Mutual Agreement Procedure by Adopting Appropriate Arbitration Provisions". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015, p. 87.

<sup>&</sup>lt;sup>282</sup> Cf. ISMER, Roland. "Article 25. Mutual Agreement Procedure". In REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (coord.). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, v. 2. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2015, p. 1780.

de bitributação. Servirão, pois, de fundamento para que se investigue a natureza do acordo que deriva do método, em suas três modalidades.

## 3.1 A interpretação autêntica de acordos

Condizente com o brocardo "cuius est condere, eius est interpretari", a noção de interpretação autêntica de acordos internacionais designa a interpretação do acordo vigente pelos próprios Estados Contratantes.

Com longa história na aplicação de acordos internacionais, a noção volta a decisões da antiga Corte Permanente de Justiça Internacional. Privilégio era então dado pela Corte à interpretação do acordo que investigasse e refletisse a intenção das partes, como formulou o Juiz Hudson na máxima pela qual "the definitely entertained and expressed intentions of the parties should be effectuated"<sup>283</sup>. Ganhou relevância a interpretação dita autêntica, por formalizada em tratativas e entendimentos entre as próprias partes do acordo vigente. Em 1923, a Opinião da Corte Permanente no caso *Jaworzina* já dava por princípio estabelecido ("established principle") que o direito de se interpretar autenticamente pertence somente ("solely belongs") à pessoa ou ao órgão que tem o poder de modificar ou suprimir ("modify or suppress") a própria regra legal interpretada<sup>284</sup>.

A interpretação autêntica é, pois, a que ambos os Estados Contratantes alcançam acerca do acordo internacional concluído. Se emitida unilateralmente por uma das partes, não se dirá autêntica<sup>285</sup>. A natureza bilateral da interpretação assim qualificada derivaria, mesmo, da coordenação entre soberanias que rejeita qualquer sujeição entre Estados em Direito Internacional Público. Este foi o precedente dado no caso *David J. Adams* pelo Tribunal Arbitral Anglo-Americano que, autorizado pela Convenção de 18 de agosto de 1910 a decidir por "princípios de Direito Internacional e equidade", reconheceu que submeter Estado Contratante à interpretação dada ao acordo por outro Estado Contratante violaria o princípio da igualdade jurídica ("*juridical equality*") entre ambos: negou-se, ali, a interpretação unilateral de um instrumento que seria essencialmente bilateral ("*essentially*")

65.
<sup>284</sup> Cf. PERMANENT COURT OF INTERNATIONAL JUSTICE. Question of Jaworzina (Polish-Czechoslovakian Frontier). Série B, nº 8. Haia: Publications of the Permanent Court of International Justice, 1923, p. 37.

<sup>&</sup>lt;sup>283</sup> Cf. GARDINER, Richard K. *Treaty Interpretation*. 2ª edição. Oxford: Oxford University Press, 2015, p. 65.

bilateral"). Atribuir a apenas uma das partes a capacidade de definir o sentido do acordo equivaleria a subordinar o outro Estado à jurisdição daquela primeira parte<sup>286</sup>. Para ser autêntica, a interpretação dependeria, pois, do concurso de ambos os Estados Contratantes, que haveriam de se entender sobre o acordo internacional que concluíram.

A interpretação autêntica desaguaria em novo acordo entre os Estados Contratantes. A Corte Permanente distinguia, mesmo, o resultado da interpretação autêntica do acordo sobre o qual as partes se debruçavam. Por alcançada posteriormente à conclusão do acordo original, a interpretação autêntica não se confundia com aquele. Neste sentido a Opinião no caso *Polish Postal Service in Danzig*, pela qual "a so-called authentic interpretation of a judicial decision is in effect a new decision", ou o precedente em Jurisdiction of the European Danube Commission, em que certo "protocolo interpretativo" foi considerado inconfundível com o texto da Convenção concluída na Conferência do Danúbio<sup>287</sup>.

A distinção entre o acordo original e o acordo posterior, todavia, dizia pouco sobre os limites do segundo frente ao primeiro: muitas vezes, era difícil distinguir entre a mera interpretação pactuada entre os Estados Contratantes acerca do acordo vigente e a sua efetiva modificação ("an [implicit] treaty amendment") pelo consenso entre as partes<sup>288</sup>. Pareceria natural que os Estados Contratantes, como "mestres" do acordo que concluíram ("masters of their treaty"), pudessem se entender livremente. Se o entendimento alcançado não se contivesse aos limites do acordo original, este bem poderia ser alterado, dado o acordo mútuo das partes. Este o exemplo do precedente em Territorial Dispute (Libya v. Chad), em que a Corte Internacional de Justiça considerara irrelevante qualificar, como simples interpretação ou efetiva alteração, a Convenção Anglo-Francesa de 1919, emitida pelas partes para supostamente interpretar a Declaração que concluíram em 1899.

Daí se dizer que a interpretação autêntica conferiria liberdade para as partes interpretarem ou revisarem o acordo conforme lhes aprouvesse ("as they see fit"), a ponto

<sup>286</sup> Cf. GROSS, Leo. *Essays on International Law and Organization*, v. 1. 1<sup>a</sup> edição. Dordrecht: Springer Science & Business Media, 1984, p. 390.

<sup>&</sup>lt;sup>285</sup> Cf. WOUTERS, Jan; MAARTEN, Vidal. "Non-Tax Treaties: Domestic Courts and Treaty Interpretation". In MAISTO, Guglielmo (coord.). Courts and Tax Treaty Law. EC and International Tax Law Series, v. 3. Amsterdam: IBFD, 2007, p. 9.

<sup>&</sup>lt;sup>287</sup> Cf. HUDSON, Manley O. "International Engagements and their Interpretation by the Permanent Court of International Justice". In RADIN, Max; KIDD, A. M. (coord.). *Legal Essays in Tribute to Orrin Kip McMurray*. Berkeley: University of California Press, 1935, p. 196.

<sup>&</sup>lt;sup>288</sup> Cf. DÖRR, Oliver. "Article 31. General Rule of Interpretation". In DÖRR, Oliver; SCHMALENBACH, Kirsten. *Vienna Convention on the Law of Treaties: a Commentary*. Berlim/Heidelberg: Springer Verlag, 2012, p. 532; 554.

de alterarem o compromisso original entre Estados Contratantes<sup>289</sup>. Mesmo modificativos do acordo ("de facto *amendments of the treaty*"), os entendimentos posteriores entre os Estados Contratantes haveriam de ganhar a consideração de tribunais internacionais, uma vez que assentados no consenso entre partes, em tudo "mestres" do quanto originalmente convencionado<sup>290</sup>. É dizer, o distanciamento entre o acordo original e a interpretação autêntica que lhe dessem as partes dependeria, apenas, da vontade e do consentimento entre os Estados Contratantes, como no Protocolo de Londres de 17 de janeiro de 1871, reconhecendo "essential principle of the law of the nations" que "no Power can liberate itself from the engagements of a treaty, nor modify the stipulations thereof", a menos que "with the consent of the Contracting Powers, by means of an amicable arrangement"<sup>291</sup>.

## 3.2 A interpretação autêntica de acordos na Convenção de Viena

Logo em sua primeira sessão em 1949, a *International Law Commission* da ONU ("ILC-ONU") assumiu a tarefa de codificação do Direito Internacional. Em 1961, o código deu lugar a esforços para uma convenção multilateral, que veio a lume em 1969 com a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. Esta dedicou a Seção 3 (Artigos 31 a 33) à interpretação dos acordos internacionais, com regras que, refletindo o costume internacional, foram reputadas aplicáveis pela Corte Internacional de Justiça a acordos internacionais cujos Estados Contratantes sequer fossem partes da Convenção<sup>292</sup>.

Diz-se que a noção de interpretação autêntica fora incorporada ("*incorporated*") pela Convenção de Viena no seu Artigo 31, parágrafo 3°, "a"<sup>293</sup>. O dispositivo estabelece que a interpretação do acordo internacional deve levar em consideração, "juntamente com o contexto", qualquer "acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado ou à aplicação de suas disposições". Ante o dispositivo, a literatura encontra no "acordo"

Science & Business Media, 1984, pp. 390-391.

\_

<sup>&</sup>lt;sup>289</sup> Cf. MCDOUGAL, Myres S.; LASSWELL, Harold D.; MILLER, James C. *The Interpretation of International Agreements and World Public Order – Principles of Content and Procedure*. Dordrecht: Martinus Nijhoff Publishers, 1994, p. 134.

<sup>&</sup>lt;sup>290</sup> Cf. ROBERTS, Anthea. "Subsequent Agreements and Practice: the Battle over Interpretive Power". In NOLTE, Georg (coord.). *Treaties and Subsequent Practice*. Oxford: Oxford University Press, 2013, p. 98. <sup>291</sup> Cf. GROSS, Leo. *Essays on International Law and Organization*, v. 1. 1<sup>a</sup> edição. Dordrecht: Springer

<sup>&</sup>lt;sup>292</sup> Cf. MBENGUE, Makane Moïse. "Rules of Interpretation (Article 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties)". *ICDS Review*, n. 31. Washington DC: International Centre for Settlement of Investment Disputes, 2016, p. 388.

<sup>&</sup>lt;sup>293</sup> Cf, WOUTERS, Jan; MAARTEN, Vidal. "*Non-Tax Treaties: Domestic Courts and Treaty Interpretation*". In MAISTO, Guglielmo (coord.). *Courts and Tax Treaty Law*. EC and International Tax Law Series, v. 3. Amsterdam: IBFD, 2007, p. 14.

posterior" concluído entre Estados Contratantes sobre o acordo original a sua interpretação autêntica<sup>294</sup>.

A evidência de que o Artigo 31, parágrafo 3°, "a" da Convenção de Viena recebera e positivara a noção de interpretação autêntica viria expressa nos próprios Comentários que a ILC-ONU apresentou sobre o *draft* que depois se alteraria e transformaria na Convenção. Nas razões apresentadas pela Comissão, o "acordo posterior" entre Estados Contratantes sobre o acordo que concluíram representaria, sim, a interpretação autêntica ("*authentic interpretation*") do texto convencionado pelas suas partes<sup>295</sup>.

Posto que corrente, a associação entre a interpretação autêntica e o Artigo 31, parágrafo 3°, "a" da Convenção de Viena lançou divergência na literatura acerca do dispositivo. Sem ter se estendido acerca do que compreendia por "interpretação autêntica", os Comentários da ILC-ONU assumiram ("assumed rather than explained") conceito que contava com formulação esparsa na jurisprudência internacional, apenas constante em que "autêntico" é o entendimento dos próprios Estados Contratantes acerca do acordo que concluíram<sup>296</sup>.

## 3.2.1 Limite dos "acordos posteriores" na Convenção de Viena

Uma primeira incerteza desceu sobre os limites do "acordo posterior" *vis-à-vis* o acordo original entre as partes. De um lado, parcela da literatura, firme na noção de que Estados Contratantes são os "mestres" do quanto acordaram ("*are they own masters*"), sustenta poderem as partes, mediante os "acordos posteriores" de que trata o dispositivo, não apenas acordar a leitura que considerassem adequada do texto convencional, como também emendar, estender ou mesmo excluir ("*amend, extend or delete a text*") cláusulas do acordo original, ostensivamente<sup>297</sup>.

<sup>&</sup>lt;sup>294</sup> Cf. PELAYO, Manuel L. Hallivis. "Using the Vienna Convention on the Laws of Treaties for Interpreting Tax Treaties". *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, n. 1. São Paulo: IBDT, 2016, item IX. Disponível em http://www.ibdt.org.br/RDTIA/01/

<sup>&</sup>lt;sup>295</sup> Cf. UNITED NATIONS. *Draft Articles on the Law of Treaties with Commentaries*. Reports of the Commission to the General Assembly. Yearbook of the International Law Commission, v. 2. Nova York: United Nations, 1966, p. 221.

<sup>&</sup>lt;sup>296</sup> Cf. GARDINER, Richard K. *Treaty Interpretation*. 2<sup>a</sup> edição. Oxford: Oxford University Press, 2015, p. 34.

<sup>34. &</sup>lt;sup>297</sup> Cf. VILLIGER, Mark Eugen. *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*. Leiden: Koninklijke Brill NV, 2009, p. 429.

De outro lado, parcela da literatura não atribui tamanha extensão aos "acordos posteriores" do Artigo 31, parágrafo 3°, "a" da Convenção da Viena. Falando o dispositivo em "interpretação do tratado" ou "aplicação de suas disposições", a interpretação autêntica consignada na Convenção de Viena estaria restrita às cláusulas vigentes do acordo, ainda que ambíguas ou imprecisas. Os "acordos posteriores" serviriam, pois, a dirimir dúvida no texto convencionado ("clarify an unclear text"), e não poderiam ser confundidos com uma alternativa para se modificar o acordo original ("easy option to change a treaty")<sup>298</sup>.

O argumento assim apresentado não busca fundamento apenas na literalidade do Artigo 31, parágrafo 3°, "a" da Convenção de Viena. Tal como a posição que lhe é oposta, remete aos trabalhos que antecederam e culminaram na Convenção editada em 1969. A referência é ao Artigo 38 do *draft* apresentado pela ILC-ONU à Assembleia Geral. Este contemplava a alteração do acordo original mediante a prática posterior dos Estados Contratantes ("modification of treaties by subsequent practice"), sendo expresso em que "a treaty may be modified by subsequent practice in the application of the treaty establishing the agreement of the parties to modify its provisions". Os Comentários correspondentes sugeriam haver ali interpretação autêntica ("authoritative evidence as to its interpretation"), estendendo a noção para cobrir os casos em que, mediante consenso das partes, o acordo original fosse aplicado de maneira que sequer previssem as suas cláusulas ("cases where the parties by common consent in fact apply the treaty in a manner which its provisions do not envisage")<sup>299</sup>.

Na forma em que apresentado, o Artigo 38 foi rejeitado na Conferência de Viena. Emenda conjunta de Finlândia, Japão, Venezuela e Vietnã propôs excluir o dispositivo, e foi aprovada por franca maioria dos Estados representados. O dispositivo não ganhou a Convenção então editada. Se o *draft* da ILC-ONU distinguia (i) a interpretação e aplicação do acordo e (ii) e a sua modificação mediante prática posterior das partes, a segunda foi excluída por deliberação firme dos Estados. Deste movimento, parcela da literatura extrai a limitação do Artigo 31, parágrafo 3°, "a" da Convenção de Viena, que não contemplaria, como interpretação autêntica do acordo, a possibilidade de que a vontade posteriormente

<sup>&</sup>lt;sup>298</sup> Cf. WOLFRUM, Rüdiger; MATZ, Nele. *Conflicts in International Environmental Law*. Berlim: Springer, 2003, pp. 140-141.

<sup>&</sup>lt;sup>299</sup> Cf. UNITED NATIONS. *Draft Articles on the Law of Treaties with Commentaries*. Reports of the Commission to the General Assembly. Yearbook of the International Law Commission, v. 2. Nova York: United Nations, 1966, p. 236.

acordada, ainda que entre "mestres" do acordo original, alterasse ou divergisse do texto convencionado<sup>300</sup>.

Os "acordos posteriores" no dispositivo seriam, enfim, aqueles em que os Estados Contratantes se manifestam com a sua compreensão do acordo vigente, sem inovar ou dele divergir. No *Guide to Practice* da ILC-ONU, assinala-se que a declaração interpretativa emitida pelo Estado Contratante não é habilitada a alterar o acordo original ("does not modify treaty obligations"), mas a tratar de suas cláusulas ("specify or clarify the meaning or scope") e, recebida a anuência do outro Estado Contratante, configurar um acordo interpretativo entre Estados Contratantes ("an agreement regarding the interpretation of the treaty") acerca do acordo original. Nas palavras do Guia, será a interpretação autêntica ("it constitutes the authentic interpretation thereof"), considerada como "acordo posterior" sob o Artigo 31, parágrafo 3º, "a" da Convenção de Viena<sup>301</sup>.

Se o acordo posterior não estiver, enfim, razoavelmente ("reasonably") contido ao texto convencionado, terá o efeito de alterar o acordo original, e assim não estará sob o Artigo 31, parágrafo 3°, "a" da Convenção de Viena<sup>302</sup>. Haverá de ser considerado, sim, sob o Artigo 39 da Convenção: este reconhece que "um tratado poderá ser emendado por acordo entre as partes", e remete "tal acordo" às "regras estabelecidas na parte II", com as normas de estilo para a "Conclusão e Entrada em Vigor de Tratados".

# 3.2.1.1 Limite dos "acordos posteriores": o treaty-making power e acordos simplificados

A alteração do acordo original é tema que, por modificar o texto convencionado e assim trazer uma nova imposição aos Estados Contratantes, em regra reclama o concurso do Poder Legislativo, hoje corrente para a conclusão de acordos internacionais.

Historicamente, a conclusão de acordos internacionais é matéria que se colocou natural e exclusivamente na competência do Poder Executivo, na pessoa do monarca ou de

<sup>301</sup> Cf. UNITED NATIONS. Report of the International Law Commission. Sixty-third session (26 April-3 June and 4 July-12 August 2011). Documento A/66/10/Add.1. Nova York: United Nations, 2011, items 1.6.3, 4 7 1 e 4 7 3

104

<sup>&</sup>lt;sup>300</sup> Cf. HAFNER, Gerhard. "Subsequent Agreements and Practice: Between Interpretation, Informal Modification, and Formal Amendment". In NOLTE, Georg (coord.). *Treaties and Subsequent Practice*. Oxford: Oxford University Press, 2013, pp. 116-117.

<sup>&</sup>lt;sup>302</sup> Cf. ENGELEN, Frank. *Interpretation of Tax Treaties under International Law*. Doctoral Series v. 7. Amsterdam: IBFD, 2004, item 6.8.2.2.

conselho restrito: vivia-se o absolutismo, e a supremacia do governante se confundia com a própria soberania externa do Estado<sup>303</sup>. Príncipes soberanos eram então os atores em Direito Internacional, e a competência para conclusão de acordos ("*treaty-making power*") era mera derivação da capacidade de se participar de acordos ("*treaty-making capacity*"), fundada na soberania do Estado nação (*rectius*, o príncipe).

Com a desvinculação do Estado da figura do monarca, tornou-se comum que os acordos internacionais fossem submetidos ao Poder Legislativo no curso de sua ratificação, especialmente se implicassem ônus ao Estado ou alteração normativa ("a charge on the people or a change in the law of the land")<sup>304</sup>. A negociação de acordos, é certo, permaneceu em mãos do Poder Executivo, embora possível a interação com o Legislativo em consultas já nesta fase<sup>305</sup>. De outro lado, a ratificação e a executoriedade doméstica do acordo passaram ao domínio quase total ("almost complete control") do Poder Legislativo: de mera conferência pelo monarca soberano dos poderes de que dispunha e dispôs o seu plenipotenciário, a ratificação se transformou em oportunidade para que o parlamento – eleito democraticamente – escrutinasse o acordo antes de permitir ao governo vincular o Estado a outro Estado Contratante<sup>306</sup>. Fala-se, pois, que o concurso do Poder Legislativo na conclusão de acordos é tema que "se desenvolveu juntamente com a democracia"<sup>307</sup>. Com o avanço de tendências democráticas e parlamentares, o ad referendum para a ratificação do acordo negociado deixou de se esgotar na participação do Chefe de Estado, e ganhou a participação crescente de órgãos representativos do povo<sup>308</sup>.

Se o concurso do Poder Legislativo para a conclusão ou alteração eficaz de acordos internacionais hoje é arraigado nos ordenamentos domésticos, é igualmente comum que o *treaty-making procedure* dispense acordos interpretativos ("*interpretative agreements*") ou

<sup>&</sup>lt;sup>303</sup> Cf. HAGGENMACHER, Peter. "Some Hints on the European Origins of Legislative Participation in the Treaty-Making Function". *Chicago-Kent Law Review*, v. 67. Chicago: Chicago-Kent College of Law, 1991, p. 313; 318.

p. 313; 318.

304 Cf. ROGERS, Henry Wade. "The Treaty Making Power". *Yale Law School Faculty Scholarship*. Paper 4085. New Haven: Yale Law School, 1893, p. 243.

<sup>&</sup>lt;sup>305</sup> Cf. RIESENFELD, Stefan A.; ABBOTT, Frederick M. "Foreword: Symposium on Parliamentary Participation in the Making and Operation of Treaties". *Chicago-Kent Law Review*, v. 67. Chicago: Chicago-Kent College of Law, 1991, pp. 303-305.

<sup>&</sup>lt;sup>306</sup> Cf. TEMPLEMAN, The Right Honourable the Lord. "Treaty-Making and the British Parliament". *Chicago-Kent Law Review*, v. 67. Chicago: Chicago-Kent College of Law, 1991, p. 459; 465.

<sup>&</sup>lt;sup>307</sup> Cf. MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de Direito Internacional Público*, v. 1. 12ª edição. São Paulo: Renovar, 2000, p. 222.

<sup>&</sup>lt;sup>308</sup> Cf. HERSHEY, Amos S. "Treaty-Making Power with Special Reference to the United States". *Indiana Law Journal*, v. 1. Bloomington: Indiana State Bar Association, 1926, pp. 261-262.

executivos do crivo parlamentar para a sua conclusão<sup>309</sup>. Afinal, entendimentos assim concluídos não implicam obrigação ou ônus aos Estados Contratantes que inove ou avance frente ao quanto já acordado no texto original, dispensando novo escrutínio legislativo.

De fato, o concurso do Poder Legislativo por vezes é reservado pelos ordenamentos domésticos a matérias que, ultrapassando a interpretação ou aplicação de acordo vigente, inovam no ônus imposto ao Estado ou tratam de matérias de relevância selecionada. Assim na Suíça, onde acordos que simplesmente executam acordos anteriores ("executing prior treaties") e não trazem novo ônus ao Estado são concluídos pelo Conselho Federal ao largo da Assembleia Federal Legislativa, apenas provocada se e quando "obrigações novas de certa importância" ("new obligations of a certain importance") forem convencionadas<sup>310</sup>. Na Áustria, a manifestação do *Nationalrat* é obrigatória aos acordos de natureza política ou que modificam norma vigente, e na Holanda acordos que simplesmente executam acordos já ratificados ou que não imponham obrigações consideráveis ("considerable obligations") ao Reino e tenham vigência de até um ano dispensam aprovação do Poder Legislativo<sup>311</sup>. Neste último país, a Constituição de 1953 chegou a estabelecer sistema de aprovação tácita de acordos pelo *Staten-Generaal*, por considerado ônus demasiado sobre o parlamento a ratificação solene das centenas de acordos que ali se concluíam anualmente<sup>312</sup>.

Na Alemanha, os ditos "atos de consentimento" ("Zustimmungsgesetze") do Poder Legislativo apenas são exigidos para os acordos internacionais que cuidem de "relações políticas" envolvendo a Federação (e.g. sobrevivência, território, independência e posição na comunidade internacional) ou de matérias sobre legislação, restando ao Poder Executivo discricionariedade considerável para submeter os acordos que conclui ao *Bundestag*<sup>313</sup>. Na Itália, a literatura é majoritária em que o concurso do parlamento é mandatório apenas na ratificação dos acordos internacionais de importância política maior ("of some serious

\_

the Federal Republic of Germany". *Chicago-Kent Law Review*, v. 67. Chicago: Chicago-Kent College of Law, 1991, pp. 367-368.

<sup>&</sup>lt;sup>309</sup> Cf. HAFNER, Gerhard. "Subsequent Agreements and Practice: Between Interpretation, Informal Modification, and Formal Amendment". In NOLTE, Georg (coord.). *Treaties and Subsequent Practice*. Oxford: Oxford University Press, 2013, pp. 113.

<sup>&</sup>lt;sup>310</sup> Cf. WILDHABER, Luzius. "Parliamentary Participation in Treaty-Making, Report on Swiss Law – Europe". *Chicago-Kent Law Review*, v. 67. Chicago: Chicago-Kent College of Law, 1991, pp. 440-441.

<sup>&</sup>lt;sup>311</sup> Cf. AMSTEL, G. J. Ploos van. "Parliaments and the Treatymaking Power". In INTER-PALIAMENTARY UNION (coord.). *Constitutional and Parliamentary Information*. Genebra: Association of Secretaries General of Parliaments, 1986, pp. 17-18.

<sup>&</sup>lt;sup>312</sup> Cf. DIJK, Pieter van; TAHZIB, Bahiyyih G. "Parliamentary Participation in the Treaty-Making Process of the Netherlands". *Chicago-Kent Law Review*, v. 67. Chicago: Chicago-Kent College of Law, 1991, p. 427. 
<sup>313</sup> Cf. FROWEIN, Jochen Abr.; HAHN, Michael J. "The Participation of Parliament in the Treaty Process in

*importance to the state*") – e.g. com novos compromissos financeiros ao Estado –, restando discricionariedade ao Poder Executivo na submissão de acordos ao Poder Legislativo<sup>314</sup>.

Na França, a Constituição lista os acordos internacionais cuja ratificação exige manifestação do Poder Legislativo, incluindo acordos de paz, comerciais, territoriais, que toquem matéria de competência legislativa ou comprometam finanças públicas<sup>315</sup>. Leniente com a necessidade de concurso parlamentar, a jurisprudência entendeu que a previsão de colaboração positiva entre os Estados Contratantes em setores diversos sequer implicaria novo compromisso financeiro: em decisão datada de 30 dezembro de 1975, o Conselho Constitucional considerou que um acordo de cooperação técnica e financeira com o Chile dispensaria aprovação parlamentar, por compreendido em dotação orçamentária aprovada previamente pelo Poder Legislativo e suficiente para a sua operação<sup>316</sup>.

Os exemplos mostram que, se a participação do Poder Legislativo na ratificação de acordos internacionais se tornou constante em ordenamentos domésticos, nem sempre será necessária para a conclusão eficaz de acordos pelo Estado. Na literatura, este é o espaço para os acordos internacionais que se dizem executivos ("executive agreements") ou em forma simplificada ("in simplified form"): em oposição aos acordos em forma solene ("in solemn form"), exigindo a ratificação pelo Chefe de Estado com a aprovação do Poder Legislativo depois de negociados por plenipotenciários, aqueles dispensam o concurso do parlamento para sua conclusão, tornando-se eficazes tão logo firmados entre representantes do Poder Executivo<sup>317</sup>.

Ante as particularidades do *treaty-making power* em cada ordenamento, variam os critérios colocados pela literatura para a definição dos acordos executivos ou em forma simplificada (e.g. tratarem de matéria na competência privativa do Poder Executivo, faltar participação do Chefe de Estado ou de Governo, faltarem plenos poderes ao negociador). Aqui, toma-se por acordos executivos ou em forma simplificada aqueles que, dispensando

<sup>314</sup> Cf. BOGNETTI, Giovanni. "The Role of Italian Parliament in the Treaty-Making Process - Europe". *Chicago-Kent Law Review*, v. 67. Chicago: Chicago-Kent College of Law, 1991, pp. 397-398.

<sup>&</sup>quot;Article 53. Les traités de paix, les traités de commerce, les traités ou accords relatifs à l'organisation internationale, ceux qui engagent les finances de l'Etat, ceux qui modifient les dispositions de nature législative, ceux qui sont relatifs à l'état des personnes, ceux qui comportent cession, échange ou adjonction de territoire, ne peuvent être ratifiés ou approuvés qu'en vertu d'une loi. Ils ne prennent effet qu'après avoir été ratifiés ou approuvés. Nulle cession, nul échange, nulle adjonction de territoire n'est valable sans le consentement des populations intéressées".

 <sup>316</sup> Cf. LUCHAIRE, François. "The Participation of Parliament in the Elaboration and Application of Treaties – Europe". *Chicago-Kent Law Review*, v. 67. Chicago: Chicago-Kent College of Law, 1991, pp. 347-348.
 317 Cf. CASSESE, Antonio. *International Law*. 2ª edição. Nova York: Oxford University Press, 2005, p. 172.

a manifestação do Poder Legislativo para sua conclusão, trazem "atos executórios" que "põem o tratado a funcionar", seja porque "interpretam as suas cláusulas", seja porque são dedicados a "operacionalizar tratados preexistentes", tratando de "questões administrativas ou técnicas, que precisam ser resolvidas com urgência"<sup>318</sup>.

Fácil perceber que, por não avançarem ou inovarem em relação ao acordo original entre Estados Contratantes, mas se ocuparem com a execução ou compreensão de suas cláusulas, os acordos executivos ou em forma simplificada estão compreendidos no escopo dos "acordos posteriores" sob o Artigo 31, parágrafo 3º, "a" da Convenção de Viena. A qualificação de um acordo naquele dispositivo significará, pois, a possibilidade de sua conclusão em forma executiva ou simplificada, se admitida pelo *treaty-making power*.

## 3.2.2 <u>O efeito vinculante dos "acordos posteriores" na Convenção de Viena</u>

A par dos limites dos "acordos posteriores" entre Estados Contratantes frente ao acordo original, uma segunda incerteza sobre o Artigo 31, parágrafo 3º, "a" da Convenção de Viena paira sobre o alegado efeito vinculante destes entendimentos.

Se a interpretação autêntica é aquela dada pelos Estados Contratantes, diz-se que o seu resultado, por amparado na vontade de partes que são competentes para a própria produção do texto convencionado, seria efetivo "*law-creating act*", e não simples ato de cognição<sup>319</sup>. O resultado da interpretação autêntica teria, pois, efeito tão vinculante quanto o próprio acordo internacional que se interpreta, e não poderia ser rejeitado ou mesmo questionado como equivocado<sup>320</sup>.

Parece, todavia, haver tensão entre (i) a afirmação categórica ("strong statement") que – inspirada na jurisprudência internacional a atribuir consequência última à vontade das partes – aponta vinculante a interpretação autêntica e (ii) o Artigo 31 da Convenção de Viena, cuja redação ("soft language") nada traria de categórico no tema<sup>321</sup>. O parágrafo 3º

<sup>319</sup> Cf. KAMMERHOFER, Jörg. *Uncertainty in International Law: a Kelsenian Perspective*. Londres: Routledge, 2010, p. 115.

<sup>320</sup> Cf. REIMER, Ekkehart. "Interpretation of Tax Treaties". *European Taxation*, n. 12. Amsterdam: IBFD, 1999, p. 460.

<sup>321</sup> Cf. METHYMAKI, Eleni; TZANAKOPOULOS, Antonios. "Master of Puppets? Reassertion of Control through Joint Investment Treaty Interpretation". In KULICK, Andreas (coord.). *Reassertion of Control over the Investment Treaty Regime*. Cambridge: Cambridge University Press, 2017, p. 169.

<sup>&</sup>lt;sup>318</sup> Cf. MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *O Poder de Celebrar Tratados – Competência dos Poderes Constituídos para a Celebração de Tratados, à Luz do Direito Internacional, do Direito Comparado e do Direito Constitucional Brasileiro*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995, pp. 224-225.

do dispositivo não vai além de determinar que os "acordos posteriores" sejam "levados em consideração, juntamente com o contexto", na interpretação do acordo original. Embora a leitura autêntica possa limitar a dúvida ou ambiguidade no texto, não haveria vinculação: haveria espaço ("still be room") para a interpretação — inclusive do próprio instrumento que veiculara a interpretação que se diz autêntica<sup>322</sup>. Afinal, no Artigo 31 da Convenção de Viena os "acordos posteriores", sempre em conjunto com o contexto do acordo original, ainda são combinados com "qualquer prática seguida posteriormente" e "quaisquer regras pertinentes de Direito Internacional", sem relação de hierarquia entre si.

Em verdade, a posição que sustenta a vinculação dos "acordos posteriores" sob o Artigo 31, parágrafo 3°, "a" da Convenção de Viena quer derivar do dispositivo efeito que o seu conteúdo, *per se*, não é capaz de oferecer.

Sob uma perspectiva internacional, a vinculação das partes ao "acordo posterior" dependerá das circunstâncias daquele entendimento. Nada determina ao "acordo posterior" *status* equivalente ao acordo internacional interpretado. Pelo contrário, o entendimento das partes sobre o acordo pode ser mais (e.g. protocolo aditivo) ou menos formal (e.g. uma declaração ou resolução)<sup>323</sup>. Ao acordo internacional que – fonte do Direito Internacional Público pelo Artigo 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça – obriga e vincula Estados Contratantes, a Convenção de Viena coloca condições que bem podem não se estender aos "acordos posteriores". Nomeadamente, a conclusão mediante plenipotenciário habilitado a "expressar o consentimento do Estado em obrigar-se" (Artigo 7º, parágrafo 1º), com "assinatura, troca dos instrumentos constitutivos do tratado, ratificação, aceitação, aprovação ou adesão" (Artigo 11). Em suma, cabe aos Estados Contratantes decidir se, mediante o "acordo posterior", pretendem vinculação. A maneira em que expressada a vontade daqueles definirá se a interpretação autêntica os coloca em acordo internacional vinculante ("*international binding agreement proper*"), ou em mero compromisso político ("*political commitment*")<sup>324</sup>.

Sob uma perspectiva doméstica, a eficácia vinculante da interpretação autêntica é tema que cabe ao ordenamento de cada país. Regra geral, o efeito exigirá o concurso do

<sup>3</sup> 

<sup>&</sup>lt;sup>322</sup> Cf. WOUTERS, Jan; MAARTEN, Vidal. "Non-Tax Treaties: Domestic Courts and Treaty Interpretation". In MAISTO, Guglielmo (coord.). Courts and Tax Treaty Law. EC and International Tax Law Series, v. 3. Amsterdam: IBFD, 2007, p. 10.

<sup>&</sup>lt;sup>323</sup> Cf. JENNINGS, Robert; WATTS, Arthur. *Oppenheim's International Law*, v. 1. 9<sup>a</sup> edição. Oxford: Oxford University Press, 2008, p. 630.

<sup>&</sup>lt;sup>324</sup> Cf. CASSESE, Antonio. *International Law*. 2ª edição. Nova York: Oxford University Press, 2005, p. 172.

Poder Legislativo, ou ao menos evidência de que a interpretação fora alcançada por agente hábil a representar o Estado junto ao outro Estado Contratante. Apenas excepcionalmente, atribui-se poder de vinculação à manifestação unilateral do Poder Executivo sobre o acordo concluído – interpretação que, internacionalmente, sequer se dirá propriamente "autêntica", por não participar o outro Estado Contratante.

Servia a Alemanha de exemplo desta última circunstância: o antigo *Reichsfinanzhof* atribuía à manifestação do Reichsfinanzminister acerca do acordo um efeito vinculante do qual não poderia divergir<sup>325</sup>. Mais recentemente, na França a manifestação ministerial acerca da compreensão de um acordo de bitributação teria o condão de vincular o Poder Judiciário<sup>326</sup>. Naquele país, a *Cour de Cassation* recusava interpretar acordos em matéria de Direito Internacional Público, e o Conseil d'Etat deixava as dúvidas que tivesse ao Poder Executivo, que terminava com a palavra final em sede de interpretação; apenas em 1990 decisão do Conselho veio a reconhecer autoridade à jurisdição administrativa para se manifestar sobre acordos internacionais<sup>327</sup>.

#### O procedimento amigável como interpretação autêntica 3.3

Atualmente, é de aceitação geral que a Convenção de Viena, aplicável a acordos internacionais, estende-se *ipso facto* aos acordos de bitributação, por não se encontrarem nas exclusões do Artigo 3<sup>o328</sup>. Ciosa daquela Convenção, a literatura, confrontada com os acordos obtidos mediante o procedimento amigável previsto em acordos de bitributação, logo aponta o artigo 31, parágrafo 3°, "a" da Convenção de Viena<sup>329</sup>.

Diz-se que acordos em procedimentos amigáveis devem ser considerados "acordos posteriores" ("must be considered as subsequent agreements") conforme o dispositivo<sup>330</sup>. Afinal, como acordos posteriormente havidos entre administrações tributárias acerca de

<sup>&</sup>lt;sup>325</sup> Cf. VOGEL, Klaus. "Double Tax Treaties and Their Interpretation". Berkeley Journal of International Law, n. 4. Berkeley: University of California Berkeley School of Law, 1986, p. 33.

<sup>&</sup>lt;sup>326</sup> Cf. KOCH, Karl. "General Report". In *Cahiers de Droit Fiscal International*, v. 66a. Mutual Agreement – Procedure and Practice. Deventer: Kluwer Law, 1981, p. 105.

<sup>&</sup>lt;sup>327</sup> Cf. GUTMANN, Daniel. "Tax Treaty Interpretation in France". In LANG, Michael (coord.). Tax Treaty Interpretation. Viena: Linde Verlag, 2001, p. 103.

<sup>&</sup>lt;sup>328</sup> Cf. MÖSSNER, Jörg Manfred. "Klaus Vogel Lecture 2009 – Comments". *Bulletin for International* Taxation, n. 64. Amsterdam: IBFD, 2010, pp. 16-19.

<sup>&</sup>lt;sup>329</sup> Cf. JONES *et al*, John F. Avery. "The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3 (2) of the OECD Model - II". *British Tax Review*, n. 2. Londres: Sweet & Maxwell, 1984, pp. 95-96. <sup>330</sup> Cf. UCKMAR, Victor. "Double Taxation Conventions". In AMATUCCI, Andrea (coord.). *International* 

Tax Law. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2006, p. 177.

acordo de bitributação vigente, devem receber o tratamento do dispositivo<sup>331</sup>. A afirmação seria válida não apenas para a modalidade interpretativa do método<sup>332</sup>, como também para o procedimento amigável individual<sup>333</sup>.

Refletindo a literatura, não se apontam quaisquer obstáculos na Espanha ("any obstacles") para se qualificar o procedimento amigável como "acordo posterior", conforme o Artigo 31, parágrafo 3°, "a", da Convenção de Viena<sup>334</sup>. Também na Grécia, indica-se no procedimento amigável um "acordo posterior" naqueles termos, pelo entendimento entre administrações tributárias derivar de acordo internacional ratificado e vigente no país<sup>335</sup>. Ainda na Dinamarca, procedimentos amigáveis teriam natureza de "acordos posteriores" do Artigo 31 da Convenção de Viena<sup>336</sup>.

Consistentemente, a qualificação de procedimentos amigáveis sob o Artigo 31, parágrafo 3°, "a", da Convenção acompanha os limites do dispositivo. Se os "acordos posteriores" ali referidos não inovam frente ao acordo original e vigente, o acordo que alcançarem as administrações tributárias em procedimento amigável apenas terá aquela qualificação à medida que contido às regras do acordo de bitributação. Tal é a situação dos acordos em procedimento amigável que se viram limitados ou contidos às regras do acordo de bitributação, quer diante de caso apresentado por contribuinte (i.e. procedimento amigável individual), quer de dificuldades enfrentadas pelas administrações tributárias (i.e. procedimento amigável interpretativo). Em ambas as modalidades, o acordo alcançado entre as autoridades competentes será a interpretação autêntica do acordo de bitributação vigente, conforme o Artigo 31, parágrafo 3°, "a" da Convenção de Viena.

Tal não é, todavia, a situação dos acordos em procedimento amigável integrativo. Diferente das demais, esta modalidade disciplina bitributação que não conta com previsão no acordo original entre os Estados Contratantes. Uma vez acordada pelas administrações solução para bitributação que em nada está contida ao acordo vigente, mas inova face ao

<sup>331</sup> Cf. ROHATGI, Roy. Basic International Taxation. Haia: Kluwer Law International, 2002, p. 26.

<sup>&</sup>lt;sup>332</sup> Cf. BROE, Luc de. *International Tax Planning and Prevention of Abuse*. Doctoral Series v. 14. Amsterdam: IBFD, 2008, item 2.2.1.4.

<sup>&</sup>lt;sup>333</sup> Cf. SKAAR, Arvid Aage. "The Legal Nature of Mutual Agreements under Tax Treaties". *Skatterett*, n. 11. Oslo: Universitetsforlaget, 1992, p. 14.

<sup>&</sup>lt;sup>334</sup> Cf. ROCH, Maria Teresa Soler; RIBES RIBES, Aurora. "Tax Treaty Interpretation in Spain". In LANG, Michael (coord.). *Tax Treaty Interpretation*. Viena: Linde Verlag, 2001, p. 315.

<sup>&</sup>lt;sup>335</sup> Cf. PERROU, Katerina. "Tax Treaty Interpretation in Greece". In LANG, Michael (coord.). *Tax Treaty Interpretation*. Viena: Linde Verlag, 2001, p. 167.

<sup>&</sup>lt;sup>336</sup> Cf. MICHELSEN, Aage. "Tax Treaty Interpretation in Denmark". In LANG, Michael (coord.). *Tax Treaty Interpretation*. Viena: Linde Verlag, 2001, p. 75.

convencionado para disciplinar caso que não fora ali previsto antes, não se está diante de interpretação autêntica sob o Artigo 31, parágrafo 3°, "a" da Convenção de Viena.

À qualificação do procedimento amigável como "acordo posterior" sob o Artigo 31, parágrafo 3°, "a" da Convenção de Viena será, enfim, decisivo ("decisive question") saber se a solução acordada pelas autoridades competentes permanece dentro dos limites das regras do acordo vigente (procedimento amigável individual e interpretativo), ou se as administrações tributárias foram além do que estabelecia aquele acordo (procedimento amigável integrativo)<sup>337</sup>. Constatada a inovação, o acordo alcançado pelas administrações tributárias deixará de ser a interpretação autêntica do acordo de bitributação vigente entre Estados Contratantes.

Assim, em Luxemburgo o procedimento amigável não será considerado "acordo posterior", conforme o Artigo 31 da Convenção de Viena, na hipótese em que implicar modificação do acordo vigente<sup>338</sup>. Ante os "acordos posteriores" na Convenção, a literatura na Bélgica distinguiu, mesmo, o que tomou por procedimentos amigáveis verdadeiros ("real") e falsos ("fake"): os últimos seriam os que, por não estarem contidos ao texto do acordo de bitributação original, não passariam de tentativa velada de se modificar o acordo vigente ao largo de formalidades para a alteração eficaz do acordo original na lei doméstica – i.e. concurso do parlamento<sup>339</sup>. Também em Portugal há a percepção de que os "acordos posteriores", nos termos do Artigo 31 da Convenção de Viena, parágrafo 3º, "a", caberiam a procedimentos amigáveis nas modalidades individual e interpretativo<sup>340</sup>.

#### 3.4 O procedimento amigável como acordo executivo ou em forma simplificada

Convenção de Viena, os procedimentos amigáveis individual e interpretativo em regra se concluem de forma executiva ou simplificada, se admitidas estas no *treaty-making power*. Afinal, o acordo obtido entre as administrações tributárias em procedimento amigável

.

<sup>&</sup>lt;sup>337</sup> Cf. VOGEL, Klaus; PROKISCH, Rainer G. "General Report". In *Cahier de Droit Fiscal International*, v. 78a. Interpretation of Double Taxation Conventions. Deventer: Kluwer Law, 1993, p. 71.

<sup>&</sup>lt;sup>338</sup> Cf. STEICHEN, Alain. "Tax Treaty Interpretation in Luxembourg". In LANG, Michael (coord.). *Tax Treaty Interpretation*. Viena: Linde Verlag, 2001, p. 239.

Treaty Interpretation. Visina Entag. 2001, pp. 58-61.

<sup>&</sup>lt;sup>340</sup> Cf. BORGES, Ricardo Henriques da Palma; RESENDE, Raquel Maria Maymone. "Tax Treaty Interpretation in Portugal". In LANG, Michael (coord). *Tax Treaty Interpretation*. Viena: Linde Verlag, 2001, pp. 297-299.

individual e interpretativo é limitado a executar ou compreender o acordo de bitributação vigente, sem inovação, e assim pode dispensar o concurso do Poder Legislativo para a sua conclusão eficaz. Este o exemplo dado pela Dinamarca, onde as modalidades individual e interpretativa de procedimento amigável, por contidas ao acordo vigente, sequer exigem a manifestação do *Folketinget* – parlamento dinamarquês –, partícipe necessário de qualquer alteração de acordos internacionais naquele país<sup>341</sup>.

De outro lado, o procedimento amigável integrativo em regra não admitirá sua conclusão em forma executiva ou simplificada: a modalidade não só deixa de configurar interpretação autêntica do acordo de bitributação, como também opõe o concurso do Poder Legislativa na ratificação da solução obtida. Afinal, não há mera execução ou interpretação de cláusula já convencionada, mas acordo de regra inédita para eliminar a bitributação em caso nunca previsto no acordo entre os Estados Contratantes. Se alterações ("substantial changes") ao acordo não devem se passar por questões de interpretação ("disguised as issues of interpretation"), mas enfrentarem o procedimento de vera emenda do acordo <sup>342</sup>, as autoridades competentes haverão de recorrer às "statutory sources of domestic law" para a ratificação do acordo obtido em procedimento amigável integrativo <sup>343</sup>. Diferente do que ocorre nas demais modalidades, caberia às administrações tributárias em procedimento amigável integrativo observar o ordenamento doméstico no que este "regulate whether and how the DTC may be complemented" O procedimento amigável integrativo terminaria, assim, por reclamar o concurso do Poder Legislativo para a sua conclusão, ainda que admitidos acordos executivos ou em forma simplificada pelo treaty-making power.

Assim se passa em Luxemburgo, onde o acordo posterior que modifique o acordo de bitributação para contemplar casos não previstos exigirá assinatura de plenipotenciário do *Grand Duc*, com a aprovação pela *Chambre des Députés*, formalidades ditadas pelo *treaty-making power* para conclusão eficaz acordo internacional<sup>345</sup> Na Bélgica, a exigência constitucional de que quaisquer acordos que inovem ônus ao Estado sejam referendados

<sup>&</sup>lt;sup>341</sup> Cf. MICHELSEN, Aage. "Tax Treaty Interpretation in Denmark". In LANG, Michael (coord.). *Tax Treaty Interpretation*. Viena: Linde Verlag, 2001, p. 75.

<sup>&</sup>lt;sup>342</sup> Cf. PISTONE, Pasquale. "Time for Arbitration in International Taxation". *Intertax*, v. 33. Amsterdam: Kluwer Law International, 2005, p. 102.

Gf. LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. 2<sup>a</sup> edição. Amsterdam/Viena, IBFD/Linde, 2013, item 14.2.

<sup>&</sup>lt;sup>344</sup> Cf. ISMER, Roland. "Article 25. Mutual Agreement Procedure". In REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (coord.). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, v. 2. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2015, p. 1806.

pelo Poder Legislativo seria, mesmo, a razão para que os acordos de bitributação sequer trouxessem a modalidade integrativa de procedimento amigável<sup>346</sup>.

Em Portugal, ao passo que procedimentos amigáveis individuais ou interpretativos são entendidos como acordos executivos ou em forma simplificada, os acordos alcançados pelas autoridades competentes mediante o procedimento amigável integrativo – este sequer previsto em acordos de bitributação portugueses mais antigos – despertariam questões de constitucionalidade ante o *treaty-making power*, por implicarem duvidosa delegação do Poder Legislativo à Administração de um poder geral para a conclusão eficaz de novos acordos à revelia de sua participação<sup>347</sup>.

## 3.5 O procedimento amigável como acordo internacional ("tratado")

*Per se*, os acordos posteriores sob o Artigo 31, parágrafo 3°, "a" da Convenção de Viena nada dizem sobre a vinculação dos Estados Contratantes ao entendimento acordado. Os acordos posteriores podem ou não culminar em um acordo internacional, este referido como "tratado" pela Convenção de Viena e entendido como o instrumento que, fonte do Direito Internacional Público, obriga os Estados Contratantes por denotar o livre encontro de vontades das partes, qualquer que seja o nome que recebam (e.g. tratados, convenções, protocolos, atos)<sup>348</sup>.

Se o Direito Internacional Público não exige uma forma específica aos acordos internacionais, também é verdadeiro que estes apenas obrigarão os Estados Contratantes internacionalmente caso concluídos por agentes habilitados a representar os respectivos Estados, de cuja vontade depende a vinculação internacional. Este é o objeto do Artigo 7º da Convenção de Viena, pelo qual "uma pessoa é considerada representante de um Estado para a adoção" de acordo internacional ou "para expressar o consentimento do Estado em obrigar-se por um tratado" se "apresentar plenos poderes apropriados" (parágrafo 1º, "a"), ou então "em virtude de suas funções e independentemente de apresentação de plenos

<sup>346</sup> Cf. KOCH, Karl. "General Report". In *Cahiers de Droit Fiscal International*, v. 66a. Mutual Agreement – Procedure and Practice. Deventer: Kluwer Law, 1981, p. 121.

<sup>348</sup> Cf. CASSESE, Antonio. *International Law*. 2ª edição. Nova York: Oxford University Press, 2005, p. 170.

<sup>&</sup>lt;sup>345</sup> Cf. STEICHEN, Alain. "Tax Treaty Interpretation in Luxembourg". In LANG, Michael (coord.). *Tax Treaty Interpretation*. Viena: Linde Verlag, 2001, p. 239.

<sup>&</sup>lt;sup>347</sup> Cf. BORGES, Ricardo Henriques da Palma; RESENDE, Raquel Maria Maymone. "Tax Treaty Interpretation in Portugal". In LANG, Michael (coord). *Tax Treaty Interpretation*. Viena: Linde Verlag, 2001, pp. 297-299.

poderes", caso dos "Chefes de Estado, os Chefes de Governo e os Ministros das Relações Exteriores" (parágrafo 2º, "a").

Ante as regras de representatividade internacional, paira incerteza sobre os acordos obtidos em procedimento amigável entre administrações tributárias. A estes acordos – concluídos ao largo do Chefe de Estado e por agentes que não contam com carta de plenos poderes específica outorgada por aquele – não raro pareceria faltar habilitação para obrigar o Estado internacionalmente, como soa ocorrer com os acordos internacionais.

#### 3.5.1 Os plenos poderes

Tal como a representatividade originária dos Chefes de Estado, a representatividade derivada dos ditos plenipotenciários volta aos tempos do *treaty-making power* em mãos do monarca soberano. Por impossível ou inconveniente ao príncipe conduzir as negociações, este se representava por agentes munidos de comissão escrita com poderes ("*powers*") ou plenos poderes ("*full powers*") para atuarem em nome do mandatário: uma vez ausente ou excedida aquela autorização, o negociador firmaria meros *sponsio* ou *sponsiones*, que não obrigavam seu Estado<sup>349</sup>.

A um só tempo, a carta de plenos poderes outorgada pelo Chefe de Estado resguardava os interesses do outro Estado Contratante – seguro de tratar com representante apto a manifestar o consentimento do Estado – e do próprio Estado que se fazia representar – com a ratificação esgotada na participação do Poder Executivo, temia-se que agentes pudessem fazer vezes de representante autorizado sem qualquer escrutínio posterior. Este foi o caso do Conde de Danby, destituído de suas atribuições pela Coroa Inglesa em 1678 depois de ter "traitorously encroached to himself regal power by treating in matters of peace and war with foreign ministers and ambassadors (...) without communicating the same to the Secretaries of State and the rest of His Majesty's counsel" 350.

Quando a prática da diplomacia nos séculos XVII e XVIII ainda deferia grande importância à carta de plenos poderes, o século XIX viu a crescente retirada das objeções de forma na conclusão de acordos internacionais por Estados, mais interessados no rápido

-

<sup>&</sup>lt;sup>349</sup> Cf. OPPENHEIM, Lassa. *International Law – A Treatise*, v. 1. 3<sup>a</sup> edição. Nova Jersey: The Lawbook Exchange, 2005, p. 657.

<sup>&</sup>lt;sup>350</sup> Cf. TEMPLEMAN, The Right Honourable the Lord. "Treaty-Making and the British Parliament". *Chicago-Kent Law Review*, v. 67. Chicago: Chicago-Kent College of Law, 1991, p. 463.

desempenho dos trabalhos ("swifter despatch of business")<sup>351</sup>. De um lado, a evolução da comunicação facilitava a demonstração de poderes. De outro lado, o concurso do Poder Legislativo permitia que a habilitação do negociador fosse conferida e atestada antes que o Estado se visse obrigado pelo acordo. Tratasse o acordo de matérias não políticas de menor importância ("non-political purposes of minor importance"), a prática já admitia, inclusive, a sua conclusão por agente do Poder Executivo que, em virtude de suas atribuições, estaria ipso facto autorizado a representar o Estado internacionalmente<sup>352</sup>. De forma consistente, a obra clássica de Wolff distinguia foedera, acordos solenes voltados a relações duradouras e que pediam conclusão pelo próprio monarca, e pactiones, acordos de execução instantânea que poderiam ser concluídos por agentes subordinados em suas competências de estilo<sup>353</sup>.

A representatividade do Estado é, enfim, tema que alcançou marcada flexibilidade na prática internacional<sup>354</sup>. Atualmente, a negociação de acordos internacionais não ignora a comprovação de poderes – e a proliferação de acordos, inclusive multilaterais, antes a recomenda –, mas um instrumento semelhante à carta outrora empregada parece, mesmo, "antiquated nonsense": os plenos poderes se atestam mediante qualquer evidência idônea de que o negociador é representante habilitado do respectivo Estado, respeitados apenas os requisitos que impuserem os ordenamentos domésticos e seu *treaty-making power*<sup>355</sup>.

#### 3.5.2 A autoridade competente como representante do Estado

Tipicamente, a autoridade competente designada nos acordos de bitributação para as tratativas junto ao outro Estado Contratante será integrante ("official") da administração tributária<sup>356</sup>. Diz-se que a designação de agente assim qualificado favorece boa condução do método: na experiência de acordos que designaram autoridades do Poder Executivo sem vínculo com a administração de tributos – caso da Alemanha –, relata-se certa relutância e

-

<sup>&</sup>lt;sup>351</sup> Cf. JONES, J. Mervyn. *Full Powers and Ratification – A Study in the Development of Treaty-Making Procedure*. Cambridge: Cambridge University Press, 1949, p. 29.

<sup>&</sup>lt;sup>352</sup> Cf. OPPENHEIM, Lassa. *International Law – A Treatise*, v. 1. 3<sup>a</sup> edição. Nova Jersey: The Lawbook Exchange, 2005, p. 658.

<sup>&</sup>lt;sup>353</sup> Cf. HAGGENMACHER, Peter. "Some Hints on the European Origins of Legislative Participation in the Treaty-Making Function". *Chicago-Kent Law Review*, v. 67. Chicago: Chicago-Kent College of Law, 1991, p. 323.

p. 323. 354 Cf. HOFFMEISTER, Frank. "Article 7. Full Powers". In DÖRR, Oliver; SCHMALENBACH, Kirsten. *Vienna Convention on the Law of Treaties: a Commentary*. Berlim/Heidelberg: Springer Verlag, 2012, pp. 123-124.

<sup>&</sup>lt;sup>355</sup> Cf. AUST, Anthony. *Modern Treaty Law and Practice*. 3<sup>a</sup> edição. Cambridge: Cambridge University Press, 2013, pp. 71-75.

<sup>&</sup>lt;sup>356</sup> Cf. ARNOLD, Brian J.; MCINTYRE, Michael J. *International Tax Primer*. 2ª edição. Haia: Kluwer Law International, 2002, p. 132.

desinteresse no alcance de solução para a controvérsia, pela autoridade competente para as tratativas não ser aquela competente para executar a solução porventura obtida<sup>357</sup>.

Condizente ou não a assertiva com a experiência dos países, fato é que os acordos de bitributação pioneiros, ainda no primeiro quartil do século XX, já designavam, como autoridades competentes para procedimento amigável, o Ministro da Fazenda ou os agentes fiscais a ele subordinados<sup>358</sup>. No período entre Guerras Mundiais, os Estados Contratantes apenas divergiam sobre a hierarquia das autoridades competentes designadas na respectiva administração tributária: Áustria, Dinamarca e Finlândia reservavam o procedimento amigável à chefia do órgão ("supreme financial authorities"), muitas vezes um cargo de natureza política, ao passo que França, Hungria e Itália preferiam designar seus agentes fiscais de carreira ("revenue authorities") para as tratativas<sup>359</sup>. Com os Modelos OCDE e ONU, a designação da administração tributária – quer na pessoa de seu chefe político, quer na de agentes fiscais – como autoridades competentes para o procedimento amigável ganhou os Comentários, e a literatura não registrou divergência relevante na prática.

Ante as tratativas conduzidas e concluídas junto ao outro Estado Contratante pela administração tributária, sem a participação de Chefe de Estado, Ministro das Relações Exteriores ou seus plenipotenciários, a solução acordada poderia não obrigar o Estado como um acordo internacional, ainda que dispensado o concurso do Poder Legislativo para a ratificação. Não seria "afirmação universalmente possível" que "o procedimento resulta do exercício do poder delegado" de representatividade do Estado às autoridades (fiscais) competentes: bem poderia o *treaty-making power*, apegado a certas solenidades para a negociação e conclusão de acordos, ditar como "certo que o processo de celebração dos tratados não é adoptado no procedimento amigável", haja vista que no método "existem apenas contactos e acordos entre as autoridades competentes, sem que necessariamente intervenham o Governo, a Assembleia da República e o Presidente da República, ao contrário do que sucede com os tratados" 360.

\_

<sup>&</sup>lt;sup>357</sup> Cf. GOLDBERG, Sanford H. "How and Does the Competent Authority Work? – A Multinational Analysis". *Tax Executive*, n. 39. Washington D.C.: Tax Executives Institute, 1986, p. 14.

<sup>&</sup>lt;sup>358</sup> Cf. LINDENCRONA, Gustaf; MATTSSON, Nils. *Arbitration in Taxation*. Deventer: Kluwer, 1981, p. 22.

<sup>&</sup>lt;sup>359</sup> Cf. ALTMAN, Zvi Daniel. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Doctoral Series v. 11. Amsterdam: IBFD, 2005, item 1.2.1.2.

<sup>&</sup>lt;sup>360</sup> Cf. PIRES, Manuel. *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, v. 2. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1986, p. 794.

Relatos do Direito Comparado revelam, mesmo, a percepção de que acordo obtido em procedimento amigável não seria "part of an international treaty", mas mero "informal procedure" conduzido pela administração tributária<sup>361</sup>. Na Holanda, o fisco acreditaria que a solução em procedimento amigável não seria um acordo internacional, mas simples acordo de cavalheiros ("gentleman's agreement") que não poderia obrigar o Estado além de um compromisso político<sup>362</sup>. Na Áustria, os acordos obtidos em procedimento amigável seriam, em regra, documentos internos ("internal papers") à Administração Tributária, apenas discutindo diferentes políticas administrativas ("different administrative policies") acerca do acordo de bitributação vigente<sup>363</sup>.

Assim apresentada, a limitação parece minoritária na literatura. Ministrando aula em homenagem a Maarten J. Ellis, Vogel aplaudiu decisão prolatada pela *Høyesterett* na Noruega como "certainly right in assuming that mutual agreements are international treaties": o autor, como o precedente, considerou que autoridades competentes atuariam, sim, na condição de representantes ("delegates") dos Estados, uma vez que "authorized by the treaty in question" A dispensa do concurso do Poder Legislativo, pelo acordo se dar em forma simplificada ou executiva, poderia ter as consequências de Direito no âmbito doméstico (e.g. não vincular tribunais), mas não negaria o fato de que, internacionalmente, acordos concluídos pelas autoridades competentes teriam fundamento em acordo anterior e já ratificado, no que "are also treaties and the Vienna Convention on the Law of Treaties applies to them". Em resposta, o homenageado não opôs qualquer objeção, e admitiu que "the basis for considering a mutual agreement a treaty" está, mesmo, no fato de haver "a clear delegation of authority in the Model Convention and in most treaties for the authorities to reach agreement in cases of doubts or difficulties" 365.

A posição resgata às autoridades competentes em procedimento amigável a prática internacional em acordos executivos ou em forma simplificada: por contidos a um acordo já ratificado e vigente entre os Estados Contratantes conforme o *treaty-making power*, são

<sup>&</sup>lt;sup>361</sup> Cf. KOCH, Karl. "General Report". In *Cahiers de Droit Fiscal International*, v. 66a. Mutual Agreement – Procedure and Practice. Deventer: Kluwer Law, 1981, p. 105.

<sup>&</sup>lt;sup>362</sup> Cf. GROEN, Gerrit. "Arbitration in Bilateral Tax Treaties". *Intertax*, n. 30. Amsterdam: Kluwer Law International, 2002, pp. 6-7.

<sup>&</sup>lt;sup>363</sup> Cf. HOFBAUER, Ines. "Tax Treaty Interpretation in Austria". In LANG, Michael (coord.). *Tax Treaty Interpretation*. Viena: Linde Verlag, 2001, p. 37.

<sup>&</sup>lt;sup>364</sup> Cf. VOGEL, Klaus. "The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation". *Bulletin for International Taxation*, v. 54. Amsterdam: IBFD, 2000, p. 613.

<sup>&</sup>lt;sup>365</sup> Cf. ELLIS, Maarten J. "The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof. Dr Klaus Vogel". *Bulletin for International Taxation*, v. 54. Amsterdam: IBFD, 2000, p. 618.

concluídos por integrantes do Poder Executivo a partir de suas competências temáticas, sem a intervenção do Chefe de Estado ou a participação de plenipotenciário específico. No *draft* da Convenção de Viena, a ILC-ONU registrava, mesmo, que nos acordos assim concluídos "*more often than not the production of full powers is not required*" 366.

A posição considera, ainda, a peculiaridade do procedimento amigável em acordos de bitributação: é o próprio texto solenemente convencionado e ratificado pelos Estados Contratantes que designa autoridades competentes para as tratativas internacionais, assim operando delegação eficaz de poderes, por referendada pelo Poder Legislativo quando da aprovação do acordo original, depois ratificado pelo Chefe de Estado<sup>367</sup>.

Prevalece na literatura, enfim, que a designação de autoridades competentes para o procedimento amigável em acordo de bitributação devidamente ratificado pelos Estados Contratantes conforme o *treaty-making power* constituiria uma "*delegation framework*" suficiente à representação internacional dos respectivos Estados<sup>368</sup>. O acordo porventura alcançado terá sido concluído pelas administrações tributárias na condição de "*authorised representatives of those States*". Noutras palavras, acordo que manifesta o consentimento dos Estados Contratantes e assim obriga as partes como acordo internacional.

#### 3.5.3 O procedimento amigável integrativo como acordo internacional ("tratado")

Admitido o acordo em procedimento amigável como acordo internacional entre os Estados Contratantes, a ressalva fica com o procedimento amigável integrativo. Embora concluído por representante designado e habilitado a disciplinar internacionalmente caso de bitributação não previsto no acordo vigente, a modalidade em regra tem o concurso do Poder Legislativo oposta pelo *treaty-making power* para a ratificação do acordo obtido. Coloca-se, pois, a questão: obrigaria como um acordo internacional o acordo firmado pela autoridade competente que, habilitada a manifestar o consentimento do Estado, é concluído sem o referendo parlamentar que demandaria o *treaty-making power* doméstico?

<sup>367</sup> Cf. JONES, John F. Avery. "Tax Treaty Interpretation in the United Kingdom". In LANG, Michael (coord.). *Tax Treaty Interpretation*. Viena: Linde Verlag, 2001, p. 374.

<sup>&</sup>lt;sup>366</sup> Cf. UNITED NATIONS. *Draft Articles on the Law of Treaties with Commentaries*. Reports of the Commission to the General Assembly. Yearbook of the International Law Commission, v. 2. Nova York: United Nations, 1966, p. 193.

<sup>&</sup>lt;sup>368</sup> Cf. ENGELEN, Frank. *Interpretation of Tax Treaties under International Law*. Doctoral Series v. 7. Amsterdam: IBFD, 2004, item 10.5.1.

A habilitação do Poder Executivo para obrigar o Estado *vis-à-vis* a limitação do *treaty making power* é tema conhecido e disciplinado pela Convenção de Viena. Pelo seu Artigo 46, "um Estado não pode invocar o fato de que seu consentimento em obrigar-se por um tratado foi expresso em violação de uma disposição de seu direito interno sobre competência para concluir tratados", a menos que esta "violação fosse manifesta" e tocasse "norma de seu direito interno de importância fundamental"<sup>369</sup>. Para a Convenção de Viena, a violação "é manifesta se for objetivamente evidente para qualquer Estado que proceda, na matéria, de conformidade com a prática normal de boa fé"<sup>370</sup>.

Assim, a Convenção em regra reconhece caráter vinculante ao acordo concluído pelo representante habilitado do Estado Contratante, ainda que o *treaty-making power* doméstico lhe exigisse aprovação pelo Poder Legislativo. É certo que a literatura registra divergência no tema: a uma posição "internacionalista", inspirada no *jus representationis omnimodae* que assistia ao monarca para considerar vinculante qualquer acordo concluído pelo representante habilitado ao largo do *treaty-making power*, contrapõe-se uma posição "constitucionalista", deferente às competências constitucionais domésticas para considerar inválido qualquer acordo concluído pelo Poder Executivo acaso o *treaty-making power* impusesse participação do Poder Legislativo<sup>371</sup>.

Também é certo que a Convenção de Viena apenas tempera o caráter vinculante do acordo concluído pelo Poder Executivo diante de "violação manifesta" do *treaty-making power*, a ser conferida concretamente. Comentando a regra, o *Draft* da ILC-ONU admitia que, para acordos concluídos com simples assinatura de representante do Poder Executivo – caso dos acordos executivos ou em forma simplificada –, o risco de violação do *treaty-making power* seria, mesmo, "*slightly greater*" Nem por isso aqueles acordos estariam desautorizados: os Estados Contratantes teriam meios adequados ("*necessary means*") para

<sup>&</sup>lt;sup>369</sup> "Art. 46, parágrafo 1°. Um Estado não pode invocar o fato de que seu consentimento em obrigar-se por um tratado foi expresso em violação de uma disposição de seu direito interno sobre competência para concluir tratados, a não ser que essa violação fosse manifesta e dissesse respeito a uma norma de seu direito interno de importância fundamental".

<sup>&</sup>lt;sup>370</sup> "Art. 46, parágrafo 2°. Uma violação é manifesta se for objetivamente evidente para qualquer Estado que proceda, na matéria, de conformidade com a prática normal e de boa fé".

<sup>&</sup>lt;sup>371</sup> Cf. MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. O Poder de Celebrar Tratados – Competência dos Poderes Constituídos para a Celebração de Tratados, à Luz do Direito Internacional, do Direito Comparado e do Direito Constitucional Brasileiro. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995, pp. 245-255.

<sup>&</sup>lt;sup>372</sup> Cf. UNITED NATIONS. *Draft Articles on the Law of Treaties with Commentaries*. Reports of the Commission to the General Assembly. Yearbook of the International Law Commission, v. 2. Nova York: United Nations, 1966, p. 242.

controlar os atos de seus representantes, e a falta com o treaty-making power seria "clear responsibility of the Government of the State concerned".

Daí não ser raro, em Direito Comparado, o relato de países que deixam de levar o procedimento amigável integrativo aos seus acordos de bitributação, se o *treaty-making power* exigir referendo do Poder Legislativo na conclusão de acordo que avance sobre bitributação não disciplinada no acordo original<sup>373</sup>. Por prevista a modalidade integrativa no acordo de bitributação ratificado pelo Estado Contratante, sua conclusão pela autoridade designada dificilmente se sustentaria em "violação manifesta" do *treaty-making power* sob o Artigo 46 da Convenção de Viena. Ou seja, receia-se que o acordo entre administrações tributárias obrigue o Estado Contratante internacionalmente, ainda que exigisse aprovação do Poder Legislativo no *treaty-making power*.

#### 3.6 Síntese: o acordo posterior entre administrações tributárias

O acordo entre administrações tributárias em procedimento amigável individual ou interpretativo é a interpretação autêntica do acordo de bitributação, conforme o Artigo 31, parágrafo 3°, "a" da Convenção de Viena. Por contidos ao acordo vigente, sem divergir ou inovar face às cláusulas convencionadas pelos Estados Contratantes, os procedimentos amigáveis individual e interpretativo podem — como muitas vezes o são — ser concluídos em forma executiva ou simplificada, dispensando o concurso do Poder Legislativo para sua conclusão, se assim admitir o *treaty-making power*.

O acordo entre administrações tributárias em procedimento amigável integrativo não é a interpretação autêntica do acordo de bitributação, mas a sua emenda ou alteração pelas partes, conforme o Artigo 39 da Convenção de Viena. Em nada contido ao acordo vigente, mas antes inovando face às cláusulas convencionadas pelos Estados Contratantes, o procedimento amigável integrativo pode impedir – e muitas vezes impede – a sua conclusão em forma executiva ou simplificada, então reclamando o concurso do Poder Legislativo, se assim exigir o *treaty-making power*.

121

2014, p. 25-2/4.

<sup>&</sup>lt;sup>373</sup> Casos de Bélgica, Portugal e Reino Unido. KOCH, Karl. "General Report". In *Cahiers de Droit Fiscal International*, v. 66a. Mutual Agreement – Procedure and Practice. Deventer: Kluwer Law, 1981, p. 121; BORGES, Ricardo Henriques da Palma; RESENDE, Raquel Maria Maymone. "Tax Treaty Interpretation in Portugal". In LANG, Michael (coord). *Tax Treaty Interpretation*. Viena: Linde Verlag, 2001, pp. 297-299; BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions*. 27ª atualização em folhas soltas. Londres: Sweet & Maxwell,

Sob perspectiva doméstica, o poder vinculante do acordo obtido em procedimento amigável é tema a ser definido por cada ordenamento, sem decorrer da qualificação como interpretação autêntica sob o Artigo 31, parágrafo 3°, "a" da Convenção de Viena. Em regra, a vinculação exigirá o concurso do Poder Legislativo ou acordo entre representantes habilitados dos Estados Contratantes, sendo excepcional que a manifestação unilateral da administração tenha efeito assim qualificado – hipótese em que, rigorosamente, não se estará diante de interpretação autêntica, por não participar o outro Estado Contratante.

Sob perspectiva internacional, o procedimento amigável em acordos de bitributação é conduzido por autoridades competentes habilitadas a representar os respectivos Estados. Ainda que o Direito Internacional Público conviva com a flexibilidade na demonstração de poderes — dispensada, inclusive, para os acordos executivos ou em forma simplificada, concluídos por integrantes do Poder Executivo a partir de competências temáticas —, o procedimento amigável conta com a peculiaridade de ter as autoridades competentes para os acordos posteriores designadas pelo texto solenemente convencionado pelos Estados Contratantes. A designação assim realizada opera a delegação de poderes de representação mediante referendo do Poder Legislativo e ratificação pelo Chefe de Estado. O acordo que porventura alcançarem as administrações tributárias obrigará Estados Contratantes como acordo internacional que é.

#### 3.7 A natureza do procedimento amigável no Brasil

Por muito tempo inexistente notícia oficial sobre a própria prática do método no País, é compreensível que a jurisprudência brasileira nunca tenha se manifestado sobre o acordo obtido pela Administração Tributária em procedimento amigável, em qualquer das modalidades, com sua natureza e limitações no Brasil. Do debate, contudo, desincumbiu-se a literatura. Diante dos acordos de bitributação brasileiros, não se hesitou a afirmar que "os acordos decorrentes de procedimentos amigáveis são sim a interpretação autêntica" De "tais acordos", diz-se, mesmo, que "bem veiculam interpretação autêntica do tratado, como predica o art. 31, alínea 3, letra a, da CVDT" 375.

<sup>&</sup>lt;sup>374</sup> Cf. ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 279.

<sup>&</sup>lt;sup>375</sup> Cf. SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução de Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 88.

A afirmação, posto que relevante, merece a análise de seus desdobramentos. Afinal, a qualificação dos acordos em procedimento amigável sob o Artigo 31, parágrafo 3º, letra "a" da Convenção de Viena permite segregar, das modalidades individual e interpretativa, a modalidade integrativa, mas nada diz sobre a natureza daqueles acordos posteriores, que iriam de acordos internacionais a resoluções de cavalheiros. A investigação exige adentrar o *treaty-making power* previsto na Constituição Federal, com a possibilidade de que acordos internacionais sejam concluídos pelo País sem referendo do Congresso Nacional, e os poderes de representação com que contam as autoridades competentes brasileiras.

#### 3.7.1 O treaty-making power e acordos simplificados no Brasil

Pelo Artigo 49, I da Constituição Federal, o Congresso Nacional tem "competência exclusiva" para "resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional". Diz-se que, com o dispositivo constitucional, o País "segue a tendência do direito comparado"<sup>376</sup>, uma vez que, tal como alhures, "a vinculação do Brasil a tratado internacional é decisão que depende, portanto, do concurso de dois Poderes: o Executivo e o Legislativo"<sup>377</sup>.

A participação do Poder Legislativo na conclusão de acordos internacionais não é inovação da Constituição Federal de 1988, mas tema que acompanhou o *treaty-making power* no decorrer de toda a história constitucional brasileira. Na Constituição de 1824, competia ao Imperador, ali Chefe do Poder Executivo, "fazer tratados", "levando-os depois de concluídos ao conhecimento da Assembléa Geral, quando o interesse, e segurança do Estado permittirem"<sup>378</sup>. Na Constituição de 1891, competia ao Presidente da República "entabular negociações internacionais, celebrar ajustes, convenções e tratados, sempre *ad referendum* do Congresso"<sup>379</sup>, a quem cabia "resolver definitivamente sobre os tratados e

\_

<sup>&</sup>lt;sup>376</sup> Cf. MORAES, Alexandre de. "Tratados Internacionais na Constituição de 1988". In AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (coord.). *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*. 2ª edição. São Paulo: Lex Editora, 2014, p. 65.

<sup>&</sup>lt;sup>377</sup> Cf. DALLARI, Pedro Bohomoletz de Abreu. *Constituição e Tratados Internacionais*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 89.

<sup>&</sup>lt;sup>378</sup> "Art. 102. O Imperador é o Chefe do Poder Executivo, e o exercita pelos seus Ministros de Estado. São suas principaes attribuições: (...) VIII. Fazer Tratados de Alliança offensiva, e defensiva, de Subsidio, e Commercio, levando-os depois de concluidos ao conhecimento da Assembléa Geral, quando o interesse, e segurança do Estado permittirem. Se os Tratados concluidos em tempo de paz envolverem cessão, ou troca de Torritorio do Imperio, ou de Possessões, a que o Imperio tenha direito, não serão ratificados, sem terem sido approvados pela Assembléa Geral".

<sup>&</sup>lt;sup>379</sup> "Art. 48. Compete privativamente ao Presidente da República: (...) 16°) entabular negociações internacionais, celebrar ajustes, convenções e tratados, sempre *ad referendum* do Congresso, e aprovar os que

convenções com as nações estrangeiras"<sup>380</sup>. Na Constituição de 1934, era competência do Presidente da República "celebrar convenções e tratados internacionais, *ad referendum* do Poder Legislativo"<sup>381</sup>, este resolvendo "definitivamente sobre tratados e convenções com as nações estrangeiras, celebrados pelo Presidente da República"<sup>382</sup>. Na Constituição de 1937, competia ao Presidente da República "celebrar convenções e tratados internacionais *ad referendum* do Poder Legislativo"<sup>383</sup>, havendo ali "a discussão e votação dos projetos de lei sobre tratados e convenções internacionais"<sup>384</sup>. Na Constituição de 1946, também competia ao Presidente da República "celebrar tratados e convenções internacionais *ad referendum* do Congresso Nacional"<sup>385</sup>, que resolveria "definitivamente sobre os tratados e convenções celebradas com os Estados estrangeiros pelo Presidente da República"<sup>386</sup>.

O *treaty-making power* assim previsto nas Constituições do Brasil, embora sempre participando o Poder Legislativo na conclusão de acordos, nunca teria impedido que "o governo brasileiro, em diversas oportunidades, contraísse obrigações internacionais sem a manifestação favorável do Congresso"<sup>387</sup>. Eis aí o tema dos acordos executivos ou em forma simplificada no Brasil, aqui como alhures indicando o acordo ao qual "não há razão para que este seja submetido ao poder legislativo"<sup>388</sup>.

Surgida com a prática das relações exteriores pelo Brasil, a questão ganhou a literatura a partir da Constituição de 1946. Diferente da Constituição de 1891, a Carta de 1946 seguiu a redação das anteriores Constituições de 1934 e 1937, omitindo o advérbio "sempre" na referência ao *ad referendum* do Poder Legislativo. Veio a lume, com o texto

os Estados, celebrarem na conformidade do art. 65, submetendo-os, quando cumprir, à autoridade do Congresso".

<sup>&</sup>lt;sup>380</sup> "Art. 34. Compete privativamente ao Congresso Nacional: (...) 12°) resolver definitivamente sobre os tratados e convenções com as nações estrangeiras".

<sup>&</sup>lt;sup>381</sup> "Art. 56. Compete privativamente ao Presidente da República: (...) §6°) celebrar convenções e tratados internacionais, *ad referendum* do Poder Legislativo".

<sup>&</sup>lt;sup>382</sup> "Art. 40. É da competência exclusiva do Poder Legislativo: a) resolver definitivamente sobre tratados e convenções com as nações estrangeiras, celebrados pelo Presidente da República, inclusive os relativos à paz".

<sup>&</sup>lt;sup>383</sup> "Art. 74. Compete privativamente ao Presidente da República: (...) d) celebrar convenções e tratados internacionais *ad referendum* do Poder Legislativo".

<sup>&</sup>lt;sup>384</sup> "Art. 54. Terá inicio no Conselho Federal a discussão e votação dos projetos de lei sobre: a) tratados e convenções internacionais".

<sup>&</sup>lt;sup>385</sup> "Art. 87. Compete privativamente ao Presidente da República: (...) VII - celebrar tratados e convenções internacionais *ad referendum* do Congresso Nacional".

<sup>&</sup>lt;sup>386</sup> "Art. 66. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: I - resolver definitivamente sobre os tratados e convenções celebradas com os Estados estrangeiros pelo Presidente da República".

<sup>&</sup>lt;sup>387</sup> Cf. AMARAL JÚNIOR, Alberto do. *Curso de Direito Internacional Público*. 5ª edição. São Paulo: Atlas, 2015, p. 56.

<sup>&</sup>lt;sup>388</sup> Cf. ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, G. E. do Nascimento e; CASELLA, Paulo Borba. *Manual de Direito Internacional Público*. 17<sup>a</sup> edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

constitucional, posição pela qual nem todos os acordos internacionais exigiriam o concurso do Poder Legislativo para sua conclusão no País.

A posição é atribuída a H. Accioly, que, em artigo de 1948 no Boletim da Sociedade Brasileira de Direito Internacional ("SBDI"), discordou de Pontes de Miranda para então sustentar "que o País pode ser parte em atos internacionais que não dependam da aprovação do Congresso Nacional", incluindo os acordos "que consignam simplesmente a interpretação de cláusulas de um tratado já vigente", e os "concluídos por agentes ou funcionários que tenham competência para isso, sobre questões de interesse local ou de importância restrita"<sup>389</sup>. Para aquele autor, apenas acordos em matéria "da competência exclusiva do Poder Legislativo" exigiriam a "aprovação legislativa", valendo, inclusive, a referência aos "chamados acordos executivos" nos Estados Unidos, "em cuja Constituição muito se inspirou a nossa de 1891".

A posição logo recebeu contestação. Em artigo de 1951 no mesmo Boletim, H. Valladão discordou das razões acima por acreditar que importariam "pedir ao Direito Internacional a solução de um problema da exegese da Constituição", assunto "típico de Direito Interno". A experiência constitucional norte-americana, ali distinguindo "tratados, *treaties*, de ajustes de menor importância", seria "inaplicável entre nós", uma vez que os constituintes brasileiros "quiseram subordinar o Executivo ao Legislativo", no que não poderia o Brasil assumir "quaisquer responsabilidades, na ordem internacional, sem o consentimento do Congresso".

H. Accioly voltou ao Boletim da SBDI para apontar que a dita subordinação não só "carece de provas", como seria pouco condizente com os fatos: ainda sob a Constituição de 1891 – talvez "mais exigente do que as posteriores" neste particular – "numerosos foram os acordos internacionais concluídos pelo governo brasileiro" sem "preenchimento daquela condição". O concurso irrestrito do Poder Legislativo dificultaria "a ação do Estado em seus contatos com os demais membros da comunidade internacional" pela sua lentidão, sendo pouco razoável crer que um acordo "que nada acrescente às obrigações do Estado" pedisse aprovação parlamentar, se já previsto expressamente por acordo que "é submetido ao Congresso, e ulteriormente entre em vigor".

Fabris Editor, 1995, pp. 224 e ss.

<sup>&</sup>lt;sup>389</sup> Sobre a evolução da polêmica, cf. MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *O Poder de Celebrar Tratados – Competência dos Poderes Constituídos para a Celebração de Tratados, à Luz do Direito Internacional, do Direito Comparado e do Direito Constitucional Brasileiro*. Porto Alegre: Sergio Antonio

A posição de H. Accioly prosperou no Ministério das Relações Exteriores. Nota da Chefia da Divisão de Atos Internacionais, cumprindo com despacho ministerial de 1949, propôs que acordos internacionais fossem concluídos independentemente de aprovação do Poder Legislativo se tratassem, dentre outros, da "interpretação de tratados já em vigor" ou de "medidas ou declarações decorrentes de tratados vigentes ou complementares deles". Ainda que a posição de H. Valladão contasse com nomes de expressão, a prática reiterada do Itamaraty sugeria configuração de verdadeiro costume em contrário, fazendo a literatura votos de "que, dentro do espírito de nosso Direito Constitucional, uma eventual reforma da Constituição, reconhecendo essa norma costumeira, a consagrasse expressamente, em bem do progresso das nossas relações internacionais"<sup>390</sup>.

Todavia, o *treaty-making power* na Emenda Constitucional nº 1, de 30 de outubro de 1969, seguia em que era competência do Presidente da República "celebrar tratados, convenções e atos internacionais, *ad referendum* do Congresso Nacional" a quem competia "resolver definitivamente sobre os tratados, convenções e atos internacionais celebrados pelo Presidente da República" Quando a Carta de 1969 apenas divergia da Constituição de 1946 para mencionar os "atos internacionais", a polêmica sobre acordos executivos ou em forma simplificada em nada arrefeceu. Tampouco a prática modificou sua orientação: ao contrário, o Manual de Procedimentos editado pelo Itamaraty em 1984 afirmou estar dispensada a aprovação pelo Poder Legislativo do "acordo (por troca de notas ou outra forma) que tenha sido autorizado por ou constitua execução de outro anterior, devidamente aprovado e que não o modifique" o modifique"

A polêmica chegou, assim, aos trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte de 1987. Esta acompanhou diversas propostas e sucessivas emendas em anteprojetos sobre o *treaty-making power*, ora com a "compulsoriedade absoluta da deliberação do Legislativo acerca de todo e qualquer compromisso internacional", ora admitindo "certos acordos

<sup>&</sup>lt;sup>390</sup> Cf. ARAÚJO, João Hermes Pereira de. *A Processualística dos Atos Internacionais*. Rio de Janeiro: Ministério das Relações Exteriores, 1958, p. 173.

<sup>&</sup>lt;sup>391</sup> "Art. 81. Compete privativamente ao Presidente da República: (...) X - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, *ad referendum* do Congresso Nacional".

<sup>&</sup>lt;sup>392</sup> "Art. 44. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: I - resolver definitivamente sobre os tratados, convenções e atos internacionais celebrados pelo Presidente da República".

<sup>&</sup>lt;sup>393</sup> Cf. MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES. *Atos Internacionais. Prática Diplomática Brasileira. Manual de Procedimentos.* Brasília: Publicação Oficial, 1984, p. 13.

internacionais concluídos unicamente pelo Executivo"<sup>394</sup>. Encerrados os trabalhos, o texto finalmente promulgado a 5 de outubro de 1988 estabeleceu a competência do Presidente da República para (i) "celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional"<sup>395</sup>, a quem compete (ii) "resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional"<sup>396</sup>.

Com redação semelhante às Constituições que lhe antecederam, o *treaty-making power* na Constituição Federal de 1988 passou longe de terminar a polêmica sobre acordos executivos ou em forma simplificada no Brasil. A literatura segue dividida entre os que admitem a conclusão de acordos internacionais ao largo do Poder Legislativo, e os que tomam o referendo parlamentar por indispensável. Duas circunstâncias, todavia, querem fazer crer possíveis os acordos executivos ou em forma simplificada no País.

Primeiro, permanece firme a orientação da Administração pelo cabimento de tais acordos. Hoje como antes, o Manual de Procedimentos editado pelo Itamaraty assenta que "de acordo com a prática diplomática brasileira, poderão ser celebrados acordos em forma simplificada", incluídos "atos complementares a tratado, acordo básico ou acordo quadro, previamente aprovados pelo Congresso Nacional, destinados à implementação da matéria pactuada, à interpretação de seus dispositivos" A insistência da prática das relações exteriores, mesmo depois da Constituição Federal de 1988, coloca o dilema: ou aqueles acordos encontram fundamento no *treaty-making power*, ou, por bem, tem-se uma miríade de acordos inconstitucionais e há muito concluídos pelo Poder Executivo junto a outros Estados Contratantes. Parecendo "inadmissível considerar que a nossa Constituição tem sido violada impunemente todos estes anos", sugere-se uma compreensão dita "dinâmica" do texto constitucional: à posição reiterada do Ministério das Relações Exteriores, soma-se

\_

<sup>&</sup>lt;sup>394</sup> Cf. MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *O Poder de Celebrar Tratados – Competência dos Poderes Constituídos para a Celebração de Tratados, à Luz do Direito Internacional, do Direito Comparado e do Direito Constitucional Brasileiro*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995, pp. 341 e ss.

<sup>&</sup>lt;sup>395</sup> "Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: (...) VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional".

<sup>&</sup>lt;sup>396</sup> "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".

<sup>&</sup>lt;sup>397</sup> Cf. MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES. *Atos Internacionais. Prática Diplomática Brasileira. Manual de Procedimentos.* Brasília: Publicação Oficial, 2010, pp. 8-9.

o silêncio do próprio Congresso Nacional, que jamais sustou acordos executivos ou em forma simplificada rotineiramente concluídos pelo País<sup>398</sup>.

Segundo, a Constituição Federal de 1988 inovou ao reservar a competência do Poder Legislativo a "tratados, acordos ou atos internacionais que *acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional*". Fala-se, mesmo, que a Carta "modificou a lógica anterior", por ter deixado "à discricionariedade do Poder Executivo" submeter ao Congresso Nacional os acordos "que não acarretam compromissos gravosos ao patrimônio nacional" "se o 'patrimônio nacional' não for de qualquer modo atingido", dispensa-se referendo do Poder Legislativo<sup>400</sup>. Embora crível sustentar que qualquer novo acordo, por menos relevante, implica algum ônus ao País, busca-se algum sentido para a inovação em dispositivo tão sensível: os atos internacionais gravosos para o *treaty-making power* seriam apenas aqueles equiparáveis aos "tratados, acordos" ali mencionados, estes solenemente ratificados depois de aprovação parlamentar por trazerem compromisso em nada contido a acordos já ratificados pelo País, ao passo que ajustes relativos a acordos vigentes e que apenas lhe executem, sem alterar ou divergir face ao texto, dispensariam o Congresso Nacional, por não acarretarem encargo ou gravame diverso do que ratificado pelo Brasil<sup>401</sup>.

O raciocínio fundamenta a posição dos que – mesmo considerando que o *treaty-making power* na Constituição Federal de 1988, "expressa e quase que insistentemente, não quer ver excluído o Poder Legislativo" – admitem os acordos executivos ou em forma simplificada no Brasil, entendidos como aqueles que tratam da "interpretação de cláusulas de um tratado já vigente", ou que "decorrem, lógica e necessariamente, de algum tratado vigente e são como que o seu complemento" Tais acordos "não representam outra coisa que o desempenho do dever diplomático de entender adequadamente – para melhor aplicar

<sup>&</sup>lt;sup>398</sup> Cf. MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de Direito Internacional Público*, v. 1. 12ª edição. São Paulo: Renovar, 2000, p. 224.

<sup>&</sup>lt;sup>399</sup> Cf. ALMEIDA, Paula Wojcikiewicz; PEREIRA, Maíra Fajardo Linhares. "Revisitando os Efeitos da Assinatura de um Tratado Internacional: da Obrigação de Boa-fé à Sujeição Internacional do Estado". *Revista Direito GV*, n. 9. São Paulo: FGV Direito SP, 2013, p. 186.

<sup>&</sup>lt;sup>400</sup> Cf. CÂMARA, José Sette. "A Conclusão dos Tratados Internacionais e o Direito Constitucional Brasileiro". *Boletim da Sociedade Brasileira de Direito Internacional*, n. 69/71. Brasília: SBDI, 1987/1989, p. 73.

p. 73. de la Cf. TRINDADE, Antonio Augusto Cançado. "Fundamentação Jurídica da Prática Constitucional do Itamaraty em Matéria de Celebração de Acordos Internacionais". In MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz (coord.). *Pareceres dos Consultores Jurídicos do Itaramarty*, v. 8. Brasília: Conselho Editorial do Senado Federal, 2004, pp. 509 e ss.

<sup>&</sup>lt;sup>402</sup> Cf. REZEK, Francisco. *Direito Internacional Público – Curso Elementar*. 11ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 62-64; 91.

– um tratado concluído mediante endosso do parlamento". Eis aí a interpretação autêntica do acordo original e vigente: tomando "forma de um novo acordo, de índole puramente interpretativa", o acordo posterior entre Estados Contratantes é "um dos poucos casos em que um sistema constitucional como o do Brasil pode tolerar o acordo executivo, não sujeito à aprovação do Congresso Nacional".

#### 3.7.2 O procedimento amigável como acordo simplificado no Brasil

Uma vez admitidos os acordos executivos ou em forma simplificada pelo *treaty-making power* no Brasil, não há razão para se submeter a conclusão dos procedimentos amigáveis individual e interpretativo ao crivo do Congresso Nacional. Já se viu que ambas as modalidades, como interpretação autêntica do acordo vigente sob o Artigo 31, parágrafo 3°, "a" da Convenção de Viena, não avançam além ou divergem do texto convencionado, mas cuidam de sua interpretação ou aplicação pelas partes. Dispensam, assim, o referendo do Poder Legislativo por não acarretarem ao Brasil novos encargos ou gravames, estes sim sujeitos à aprovação do Congresso Nacional sob o Artigo 49, I da Constituição Federal.

Diante do procedimento amigável nas modalidades individual e interpretativa, a literatura no Brasil fala, mesmo, em "meros acordos de forma simplificada (agreements in simplified form, accords en forme simplifiée)", os quais não "necessitariam, entre nós, de obedecer ao formalismo do procedimento de celebração de tratados" Afinal, conclusão de "acordos executivos de caráter estritamente interpretativo não desborda os limites impostos pela Constituição Federal para a vinculação do Brasil na esfera internacional" Pondo-se a Administração Tributária a "interpretar o conteúdo do tratado anteriormente firmado", o treaty-making power na Constituição Federal dispensa "a necessidade de novo referendo parlamentar, haja vista que o Congresso Nacional já havia aquiescido com as obrigações assumidas no âmbito internacional" 1945.

A literatura que não admite à interpretação autêntica de acordo de bitributação a dispensa da aprovação do Congresso Nacional não o faz pelos méritos do procedimento

<sup>404</sup> Cf. ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 278.

<sup>&</sup>lt;sup>403</sup> Cf. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 169.

<sup>&</sup>lt;sup>405</sup> Cf. SOUZA, Henrique Coutinho de. "O Aperfeiçoamento dos Métodos de Solução de Controvérsias nos Tratados contra Bitributação Firmados pelo Brasil à Luz da Convenção Modelo da OCDE". *Revista Direito Tributário Atual*, n. 32. São Paulo: Dialética/IBDT, 2014, p. 134.

amigável – de resto contido às cláusulas do acordo ratificado e vigente – mas por não encontrar autorização para acordos executivos ou em forma simplificada no *treaty-making power* na Constituição Federal. Apegada à posição que ainda segue inconformada com a conclusão destes acordos no País, acredita que "o constituinte de 1988 teve a oportunidade de cogitar a previsão de acordos executivos em matéria interpretativa, tendo a final optado por não os consagrar",406.

O concurso do Poder Legislativo para a conclusão de acordos em procedimento amigável individual ou interpretativo registra, enfim, a divergência que ainda vivem os acordos executivos ou em forma simplificada no País. De outro lado, a literatura não parece divergir sobre a submissão do acordo havido em procedimento amigável integrativo à aprovação do Congresso Nacional para que possa ser validamente concluído pelo Brasil. Deixando a interpretação autêntica do acordo original – e, por conseguinte, o espaço que acordos executivos ou em forma simplificada encontram no treaty-making power previsto na Constituição Federal -, o acordo obtido mediante o procedimento amigável integrativo disciplina hipótese de bitributação nunca prevista nas cláusulas do acordo vigente entre as partes. Acarreta, pois, um compromisso que o País apenas pode assumir com outro Estado Contratante com a aprovação do Congresso Nacional: ao Estado de Fonte ou Residência, o acordo tem efeito restritivo ("restrictive effect") sobre a lei doméstica tributária 407, sendo difícil rejeitar o gravame imposto ao País pela nova delimitação negociada e acordada para a jurisdição tributária brasileira. Diz-se, a este respeito, que a manifestação parlamentar "será sempre necessária à ratificação das convenções sobre dupla tributação internacional, por envolverem compromissos que afetam o patrimônio nacional", parecendo no Brasil "claríssima a necessidade de autorização parlamentar" para a ratificação destes acordos 409.

Daí se afirmar que a modalidade integrativa do método, trazendo o "emendamento da convenção", implicaria um "novo e verdadeiro procedimento diplomático", querendo-se com este dizer um "protocolo exclusivo, sujeito, como a própria convenção, à aprovação

\_

<sup>&</sup>lt;sup>406</sup> Cf. SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução de Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 252.

<sup>&</sup>lt;sup>407</sup> Cf. RAAD, Kees van. "Five Fundamental Rules in Applying Tax Treaties". In JONES, John F. Avery (coord.). *Liber Amicorum Luc Hinnekens*. Bruxelas: Bruylant, 2002, p. 588.

<sup>&</sup>lt;sup>408</sup> Cf. BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre Dupla Tributação Internacional*. Teresina/São Paulo: Universidade Federal do Piauí/IBDT, 1992, p. 120.

<sup>409</sup> Cf. GODOI, Marciano Seabra de. "Os Tratados ou Convenções Internacionais para Evitar a Dupla Tributação e sua Hierarquia Normativa no Direito Brasileiro". In SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa, v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 981.

(legislativa) e ao consequente ato de ratificação", Ou, então, que o enfrentamento de bitributação não disciplinada no acordo original e vigente entre as partes enfrenta "óbice intransponível, no direito pátrio, do necessário referendo do Congresso Nacional, na forma do art. 49, I, da Constituição", por o entendimento deixar a interpretação para passar a "acarretar encargos ao patrimônio nacional". Autoridades competentes brasileiras não contariam, enfim, com "cheque em branco para comprometerem o País em situações muito diversas àquelas que contaram com a aprovação do Congresso Nacional" .

A prática parece confirmar a literatura: inexiste notícia – ou indício – de que o Brasil concluíra procedimento amigável integrativo. Historicamente, o Poder Executivo tampouco parece ter encontrado espaço para acordos executivos ou em forma simplificada na alteração de acordos de bitributação do Brasil: acordos que modificaram o texto vigente de acordos de bitributação no País, a par de concluídos mediante expediente diplomático do Ministério das Relações Exteriores, mereceram a aprovação posterior do Congresso Nacional. Assim foi com o "Protocolo que Modifica e Complementa" o acordo entre Brasil e Japão, referendado pelo Congresso Nacional mediante o Decreto Legislativo nº 69/76 depois de concluído pelo Embaixador Extraordinário e Plenipotenciário da República Federativa do Brasil e o Ministro das Relações Exteriores do Japão. Também o "Acordo por Troca de Notas" entre o Ministro das Relações Exteriores do Brasil e o Embaixador da Suécia no Brasil para prorrogação da vigência de cláusulas do acordo entre Brasil e Suécia, submetido ao Congresso Nacional e aprovado no Decreto Legislativo nº 57/97. Ainda a "Convenção Adicional Alterando" o acordo entre Brasil e Bélgica, concluída pelo Ministro das Relações Exteriores do Brasil e o Embaixador do Reino da Bélgica no Brasil, ganhou a aprovação do Congresso Nacional pelo Decreto Legislativo nº 266/07.

De mais a mais, a percepção de que o procedimento amigável integrativo, por inovar face ao acordo vigente, exigiria o concurso do Poder Legislativo em sua conclusão parece partilhada pela própria Administração Tributária brasileira. Com outros países, o

<sup>&</sup>lt;sup>410</sup> Cf. TÔRRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 450.

<sup>&</sup>lt;sup>411</sup> Cf. MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Direito Tributário Internacional – A Arbitragem nos Acordos de Bitributação Celebrados pelo Brasil*. Série Doutrina Tributária, v. XX. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2016, p. 100.

<sup>&</sup>lt;sup>412</sup> Cf. BELLAN, Daniel Vitor. *Direito Tributário Internacional: Rendimentos de Pessoas Físicas nos Tratados Internacionais contra a Dupla Tributação*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 104.

<sup>413</sup> Cf. FLÁVIO NETO, Luís. *Os "Contextos" para a Interpretação e Aplicação dos Acordos de Bitributação*. Tese de Doutorado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2015, p. 272.

Brasil registra nos Comentários ao Modelo OCDE posição discordante daquela modalidade do método, "on the grounds that they have no authority under their respective laws to eliminate double taxation in cases not provided for in the Convention".

Depois da ressalva, carreada aos Comentários em 1997, os acordos de bitributação concluídos pelo País não mais incluíram o procedimento amigável integrativo. A postura do Brasil – que, na perspectiva dos acordos concluídos, pode parecer pouco "coerente" — bem poderia se explicar por reorientação havida sobre a matéria, depois de despertada a atenção dos negociadores a limitações impostas no *treaty-making power* na Constituição Federal para que a Administração Tributária possa dirimir bitributação não prevista pelo acordo original direta e imediatamente com o outro Estado Contratante.

Todavia, a previsão da modalidade integrativa em acordos concluídos pelo País não deixa de ser problemática. A ver na seção seguinte, também no Brasil a Administração Tributária tem poderes de representação externa para acordos em procedimento amigável. Uma vez solucionada bitributação nunca disciplinada pelo acordo de bitributação original, o Artigo 46 da Convenção de Viena – ratificada pelo País – fará crer que as autoridades competentes obrigaram o Brasil junto ao outro Estado Contratante, quando o *treaty-making power* na Constituição Federal exigiria o concurso do Congresso Nacional para a nova delimitação da jurisdição tributária brasileira.

#### 3.7.3 A Administração Tributária brasileira como representante do Estado

Pelo Artigo 84, VIII, da Constituição Federal, compete ao Presidente da República, representante originário do Estado nas relações exteriores, "celebrar tratados, convenções e atos internacionais" pelo Brasil. O País não ignora o costume internacional que, refletido no Artigo 7º da Convenção de Viena, admite representatividade derivada aos "Ministros das Relações Exteriores", por investidos pelo Chefe de Estado ou Governo na função de condução da política externa: o atual Decreto nº 8.817/16 estabelece a competência do Ministro de Estado das Relações Exteriores para "auxiliar o Presidente da República na formulação da política exterior do Brasil, assegurar sua execução e manter relações com

\_

<sup>&</sup>lt;sup>414</sup> Cf. OCDE. *Positions on Article 25 (Mutual Agreement Procedure) and its Commentary*. Model Tax Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing, 2014, parágrafo 3°.

<sup>&</sup>lt;sup>415</sup> Cf. SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução de Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 187.

Estados estrangeiros, organismos e organizações internacionais" (Anexo I, Artigo 1º, parágrafo único).

Afora os representantes originário e derivado do Estado, o País tampouco ignora a habilitação formal para a representação externa do Estado. Condizente com o Artigo 7º da Convenção de Viena, o credenciamento de servidores públicos ou particulares para este desiderato se dá mediante carta de plenos poderes. Esta é preparada pela Divisão de Atos Internacionais na Subsecretaria-Geral das Comunidades Brasileiras no Exterior, órgão da Secretaria de Estado das Relações Exteriores no Itamaraty, contando com o referendo do Ministro das Relações Exteriores e a assinatura da Presidência da República.

A diplomacia brasileira é ciosa daquelas formalidades para a conclusão solene de acordos internacionais. Os acordos de bitributação do Brasil foram, todos eles, concluídos por representante derivado ou plenipotenciário habilitado a manifestar a vontade do Estado externamente. Também o Congresso Nacional, no referendo de acordos internacionais, não parece disposto a relevar a formalidade, por mais graduado na Administração o agente que concluíra o acordo: em matéria de tributação, a aprovação do Acordo para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos com os Estados Unidos viu questionada a habilitação do próprio Secretário da Receita Federal do Brasil para a sua conclusão, apenas assentada depois de verificado que o Secretário "realizou a assinatura do documento legitimado pela Carta de Plenipotência" de Plenipotência de Plenipotência "de Carta de Plenipotência" de ciosa de verificado que o Secretário "realizou a assinatura do documento legitimado pela Carta de Plenipotência" de ciosa de verificado que o Secretário "realizou a assinatura do documento legitimado pela Carta de Plenipotência" de ciosa de verificado que o Secretário "realizou a assinatura do documento legitimado pela Carta de Plenipotência" de ciosa de ciosa

Quando os plenos poderes de representação são de estilo na conclusão solene de acordos internacionais que inovam compromissos ao País e assim pedem o referendo do Congresso Nacional, igual exigência não se passa com os acordos posteriores em que as partes dão interpretação autêntica ao texto convencionado. Como na prática internacional, os acordos executivos ou em forma simplificada, por contidos a acordo internacional já ratificado pelo País, não apenas dispensam o concurso do Poder Legislativo, como também são concluídos pelo Poder Executivo brasileiro ao largo da assinatura da Presidência da República, que limita a sua atuação à ratificação do acordo original.

Paulo da Fundação Getulio Vargas, 2014, pp. 89-90.

<sup>&</sup>lt;sup>416</sup> Cf. BASTOS, Frederico Silva. *Transparência Fiscal Internacional e Administração Tributária em Rede:* o Sistema Regulatório e Prático do Intercâmbio de Informações Tributárias no Brasil e os Direitos e Garantias Fundamentais dos Contribuintes. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Escola de Direito de São

Afinal, se a "aprovação congressional reclamada pela carta sofre no tempo um deslocamento antecipativo" no caso de acordos executivos ou em forma simplificada, uma vez que, "ao aprovar certo tratado, com todas as normas que nele se exprimem, abona o Congresso desde logo" os acordos que o executem ou interpretam, estes últimos acordos tampouco exigiriam nova intervenção do Chefe de Estado, mormente se já designadas no próprio texto ratificado as autoridades competentes no Poder Executivo para os acordos posteriores. É dizer, uma vez previsto o método no acordo de bitributação já ratificado, estaria dispensada "a exigência de nova aprovação pelo Presidente da República ou do Congresso Nacional" Al8.

Assim, aqui como alhures, a literatura não encontra limitações no *treaty-making power* na Constituição Federal a que a Administração Tributária represente validamente o Estado em procedimento amigável previsto em acordo de bitributação vigente. Afinal, "o próprio tratado, aprovado pelo Congresso Nacional, atribui ao Poder Executivo (por meio de suas 'autoridades competentes') a competência para, juntamente com outro Estado contratante, fixar a interpretação" mediante um acordo posterior entre as autoridades competentes. Noutras palavras, "o Presidente da República e o Congresso Nacional, no âmbito de suas atribuições, terão conferido à autoridade competente a possibilidade de negociar com o outro Estado Contratante", conforme designação no acordo de bitributação original devidamente negociado, aprovado e ratificado por quem de Direito<sup>420</sup>.

#### 3.7.4 Síntese: o acordo posterior pela Administração Tributária brasileira

O acordo que autoridade competente brasileira concluir em procedimento amigável individual ou interpretativo é a interpretação autêntica do acordo de bitributação, conforme o Artigo 31, parágrafo 3º, "a" da Convenção de Viena. Contidos a acordo vigente no País, sem divergir ou inovar face às cláusulas convencionadas pelo Brasil com o outro Estado Contratante, os procedimentos amigáveis individual e interpretativo podem ser concluídos

.

<sup>&</sup>lt;sup>417</sup> Cf. REZEK, Francisco. *Direito Internacional Público – Curso Elementar*. 11ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 62-63.

<sup>&</sup>lt;sup>418</sup> Cf. KREPEL, Marina Meirelles Sobreira. *Solução de Controvérsias nas Convenções Internacionais contra Dupla Tributação*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2015, p. 163.

<sup>&</sup>lt;sup>419</sup> Cf. ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 279.

<sup>&</sup>lt;sup>420</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. "Arbitragem no Direito Tributário Internacional". *Revista Direito Tributário Atual*, n. 23. São Paulo: IBDT/Dialética, 2009, p. 319.

em forma executiva ou simplificada, admitida no Artigo 49, I da Constituição Federal para dispensar o referendo do Congresso Nacional.

O acordo obtido pela autoridade competente brasileira em procedimento amigável integrativo não é a interpretação autêntica do acordo de bitributação, mas a sua emenda ou alteração. Sem estar contido ao acordo de bitributação vigente, mas antes inovando face às cláusulas convencionadas pelo Brasil, o procedimento amigável integrativo não poderá se concluir em forma executiva ou simplificada, mas com aprovação do Congresso Nacional sob o Artigo 49, I da Constituição Federal.

A conclusão solene do acordo de bitributação original, aprovado no Congresso Nacional e depois ratificado pelo Presidente da República, é suficiente para a delegação de poderes de representação. A autoridade competente designada no acordo de bitributação é, pois, representante externo e habilitado do Brasil junto ao outro Estado Contratante para acordos posteriores em procedimento amigável, no que o acordo porventura obtido será acordo internacional que obriga o Brasil ao outro Estado Contratante.

## 4 A EXECUÇÃO DO PROCEDIMENTO AMIGÁVEL

A natureza do procedimento amigável como um acordo internacional que obriga os Estados Contratantes elucida a dificuldade que enfrenta a modalidade integrativa, para a qual o *treaty-making power* reserva o referendo do Congresso Nacional. A possibilidade de que os procedimentos amigáveis individual e interpretativo se concluam mediante acordos executivos ou em forma simplificada não significa, todavia, que a execução daquelas duas modalidades estejam isentas de maiores dúvidas e questões no Brasil.

O Capítulo é dedicado a estas incertezas. A cada sessão, passa por um dos dilemas identificados – incluindo o "argumento da legalidade", o efeito vinculante dos acordos posteriores sobre o Judiciário e a relação do método com remédios internos. A cada sessão, passa-se pelo consenso ou dissenso na literatura brasileira no tema, com o paralelo do Direito Comparado, sempre que disponível ou pertinente.

### 4.1 O "argumento da legalidade"

A maior limitação colocada pela literatura à execução do procedimento amigável individual e interpretativo no Brasil reside no ora denominado "argumento da legalidade". Este sugere que a atuação da Administração Tributária no método não só demandaria lei que autorizasse a dispensa de tributos que de outra forma se entendem devidos no País, como também violaria a vinculação do fisco em lançamento de crédito tributário – direito que, à Fazenda Pública, diz-se "indisponível, pelo menos quando como tal se considere o direito do qual o agente estatal não pode abrir mão, a não ser em condições excepcionais e pela forma especialmente para esse fim estabelecida".

Este o raciocínio de Bellan, que, tratando do método no ordenamento brasileiro, sustenta que "não poderá o representante brasileiro dispor ou abrir mão de competência tributária, quando da negociação travada no procedimento amigável com o outro estado contratante", ainda que "em razão de problemas de interpretação do acordo"<sup>422</sup>. Àquele autor, a suposta limitação ao emprego do método pela Administração Tributária adviria da

421 Cf. MACHADO, Hugo de Brito. "Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário". Revista Fórum de Direito Tributário, n. 28. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 69.

<sup>422</sup> Cf. BELLAN, Daniel Vitor. *Direito Tributário Internacional: Rendimentos de Pessoas Físicas nos Tratados Internacionais contra a Dupla Tributação*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 104.

"imperatividade do princípio da legalidade, inclusive para efeito de dispensa da exigência de tributos".

Semelhante ordem de ideias também é apresentada por Okuma, que atribui ao procedimento amigável no Brasil "muita discussão sobre sua constitucionalidade", tanto maior à medida que se admita que "no sistema jurídico brasileiro, tributo é bem público e indisponível", sendo dever do fisco "cobrá-lo, mediante atividade plenamente vinculada e sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do artigo 3º do Código Tributário Nacional" Regendo-se a tributação pelo "princípio da legalidade estrita e da tipicidade", explica a autora que a resistência oposta ao procedimento amigável estaria em que, para o artigo 156 do Código Tributário Nacional, a extinção da obrigação tributária "que envolva o perdão total (remissão) ou parcial da dívida do contribuinte (anistia ou transação) deve estar prevista em lei", obstada a conclusão de procedimento amigável na ausência de lei que o autorize.

O argumento da legalidade, apresentado nestes termos algo genéricos, pode ser depurado em facetas específicas e variadas, a saber: (i) a legalidade no Artigo 150<sup>424</sup> da Constituição Federal, impedindo exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça; (ii) a legalidade nos Artigos 97<sup>425</sup>, 171<sup>426</sup> e 172<sup>427</sup> do Código Tributário Nacional, exigindo lei para que se possa excluir, transacionar ou redimir crédito tributário; (iii) o lançamento no Artigo 142<sup>428</sup> do Código Tributário Nacional, atividade administrativa de natureza vinculada e obrigatória para o fisco; e (iv) a indisponibilidade do crédito tributário à Fazenda Pública, com (v) impossibilidade de se renunciar a receitas na Lei Complementar nº 101/00 ("Lei de Responsabilidade Fiscal").

\_

 <sup>423</sup> Cf. OKUMA, Alessandra. "As Convenções para Evitar Dupla Tributação e Elisão Fiscal e os Meios de Solução de Controvérsias". In TÔRRES, Heleno (coord.). *Direito Tributário Aplicado*, n. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 426-427.
 424 "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados,

<sup>&</sup>quot;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".

<sup>&</sup>lt;sup>425</sup> "Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: (...) VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades".

<sup>&</sup>lt;sup>426</sup> "Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário".

<sup>&</sup>quot;Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: (...)".

<sup>&</sup>lt;sup>428</sup> "Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

Todas as facetas do argumento a – supostamente – impedir possa a Administração Tributária brasileira acordar com o outro Estado Contratante em procedimento amigável, seja para concluir devido o tributo, seja para concluir dispensado o contribuinte residente do tributo controvertido. Todas estas facetas de rigor jurídico duvidoso, dada a falácia que acompanha o "argumento da legalidade".

#### 4.1.1 A falácia no "argumento da legalidade"

Em todas as suas facetas, o dito "argumento da legalidade" não só ignora a natureza do acordo obtido em procedimento amigável pela Administração Tributária, como também passa especialmente desatento pelo próprio acordo de bitributação original e vigente entre os Estados Contratantes, fundamento do acordo posterior entre as autoridades competentes.

Quaisquer que sejam demais finalidades que se atribuam a acordos de bitributação - desde a promoção de investimento, passando pela harmonização e não discriminação, até o combate à evasão fiscal -, uma de duas funções é indisputada: evitar a dupla tributação internacional da renda. Quando os Estados tributam a partir de respectivas leis domésticas, sem que o Direito Internacional ofereça solução à bitributação que daí pode derivar, é ao acordo internacional e bilateral que se recorre para evitar ou mitigar aquele fenômeno. O acordo limita, per se, a lei doméstica dos Estados Contratantes nas situações transnacionais que prevê ("limit the content of the tax law of both contracting states in cross-border cases")429. As regras do acordo aplicam em adição ("in addition to") à lei doméstica das partes, e assim as afastam em situações em que de outro modo se aplicariam. Obrigam aos Estados Contratantes conceder crédito pelo tributo recolhido ao outro Estado, ou mesmo isentar o rendimento dali pago. Uma obrigação tributária apenas existirá na vigência de um acordo de bitributação se, a par da lei doméstica, as regras do próprio acordo concluído também estiverem satisfeitas ("treaty requirements are also satisfied"). Bem por isso, o acordo de bitributação é considerado instrumento pelo qual os Estados Contratantes se comprometem acerca dos limites das respectivas jurisdições tributárias, delineando os contornos ("delineating the contours") dentro dos quais a lei doméstica de cada uma das partes será permitida a atuar<sup>430</sup>.

<sup>&</sup>lt;sup>429</sup> Cf. VOGEL, Klaus. "Double Tax Treaties and Their Interpretation". *Berkeley Journal of International Law*, n. 4. Berkeley: University of California Berkeley School of Law, 1986, p. 14.

<sup>&</sup>lt;sup>430</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. "Tax Treaty Override: a Jurisdictional Approach". *Intertax*, n. 42. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2014, p. 690.

Tal como alhures, a literatura brasileira não diverge acerca da função e expediente dos acordos de bitributação na eliminação ou mitigação do fenômeno. Também no Brasil, parece assentado que estes acordos "têm uma característica peculiar em comparação com as demais normas de Direito Internacional", vez que, face à "sobreposição de competências entre os Estados Contratantes", não "definem qual legislação deve prevalecer", mas antes "restringem a aplicação do Direito interno de um ou de outro Estado, limitando a sua eficácia", por "delimitar ou restringir a aplicação da legislação tributária de cada um dos Estados Contratantes" Os acordos de bitributação são, pois, "tratados internacionais celebrados entre dois ou mais Estados (acordos bilaterais e multilaterais)" que, "através de concessões mútuas", enfrentam aquele fenômeno mediante "a renúncia total ou parcial ao direito de tributar" a stributação "as rendas ou o patrimônio ou ao Estado da fonte ou ao Estado do domicílio para sua tributação" ("433").

A divergência a que assiste a literatura brasileira se dá menos pelo expediente do acordo de bitributação – sempre a limitação do alcance da lei tributária nas situações que especifica – do que pelo modo com que se opera aquela limitação no ordenamento, objeto do Artigo 98 do Código Tributário Nacional. O dispositivo, conforme quem os acordos "revogam ou modificam a legislação tributária interna", observados também "pela que lhes sobrevenha" suscita opiniões divergentes acerca do título pelo qual a lei doméstica se vê afastada ou limitada pelo acordo de bitributação, ora apontando-se certa "limitação de eficácia normativa" ora "derrogação" da lei doméstica 436, ora "critério da especialidade" dos acordos dos acordos do entendimento adotado, permanece que a lei doméstica vigente quando da conclusão do acordo de bitributação 438 não prospera diante de cláusulas

1

<sup>&</sup>lt;sup>431</sup> Cf. SILVEIRA, Ricardo Maitto. *O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais contra a Bitributação*. Série Doutrina Tributária, v. XIX. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2016, p. 32.

<sup>&</sup>lt;sup>432</sup> Cf. VASCONCELLOS, Roberto França de. "Aspectos Econômicos dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária". *Revista de Direito Tributário Internacional*, n. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 152.

<sup>433</sup> Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. *Interpretação e Aplicação dos Acordos Internacionais contra a Bitributação*. Tese de Doutorado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 1978, p. 82.

<sup>82. 434 &</sup>quot;Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha".

<sup>&</sup>lt;sup>435</sup> Cf. TÔRRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 401.

<sup>&</sup>lt;sup>436</sup> Cf. GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 113.

<sup>&</sup>lt;sup>437</sup> Cf. ROCHA, Sergio André. Treaty Override *na Ordenamento Jurídico Brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 116.

<sup>&</sup>lt;sup>438</sup> A modificação do acordo de bitributação vigente por lei doméstica posterior, tema que se denomina internacionalmente "*treaty override*", não é objeto da dissertação.

convencionadas pelo fato – incontroverso – de aquele acordo, aprovado pelo Congresso Nacional e então ratificado pelo Presidente da República, serviu a impor limites efetivos ao alcance da lei tributária brasileira.

Eis o ponto em que reside a falácia no "argumento da legalidade". Este ignora que o procedimento amigável, per se, não determina qualquer tributação – papel exclusivo à lei doméstica – ou exonera tributação ao contribuinte – a limitação, se houver, é papel e obra do acordo originalmente negociado, concluído e ratificado pelas partes como acordo de bitributação que é. Simples acordo posterior concluído em forma simplificada ou executiva entre os Estados Contratantes, o procedimento amigável individual ou interpretativo não vai além de compreender e executar o acordo de bitributação vigente, sem dele divergir ou inovar. As autoridades competentes não determinam tributo ou renunciam a tributo, mas conferem interpretação autêntica a cláusulas de um acordo vigente, sempre com vistas ao texto já convencionado e ratificado.

Daí a afirmação de que o tema "não passa pelo exame da legalidade": se o acordo de bitributação cuidou de "definir o alcance da jurisdição" do Brasil, limitando-lhe a lei doméstica, o acordo posterior entre as autoridades competentes, em tudo contido ao acordo original, "não versará sobre crédito tributário, mas sobre a definição concreta dos limites de jurisdição do Estado", 439. É dizer, o acordo em procedimento amigável não vai além de complementar o funcionamento ("complement the functioning") de um acordo dedicado a coordenar o exercício de jurisdição tributária por e entre os Estados Contratantes ("aimed at coordinating the exercise of taxing sovereignty between the Contracting States")<sup>440</sup>.

#### 4.1.1.1 A falácia no argumento sob Artigo 150 da Constituição Federal

Esclarecido o papel do acordo de bitributação vigente e dos acordos posteriores em procedimento amigável, é acertado que, "ao menos no Brasil, o argumento da legalidade tributária não parece ser o mais adequado para solucionar a questão da validade dos procedimentos amigáveis perante o sistema jurídico pátrio": na perspectiva do Artigo 150, I da Constituição Federal, não haveria mais do que exigência de que "uma lei estabeleça a

<sup>&</sup>lt;sup>439</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. "Arbitragem no Direito Tributário Internacional". Revista Direito Tributário Atual, n. 23. São Paulo: IBDT/Dialética, 2009, p. 316; 319.

<sup>&</sup>lt;sup>440</sup> Cf. BAKER, Philip; PISTONE, Pasquale. "BEPS Action 16: the Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy under European Law in Cross-border Situations". EC Tax Review, n. 5-6. Amsterdam: Kluwer Law International, 2016, p. 340.

cobrança de impostos, o que não é objeto de acordos de dupla tributação',<sup>441</sup>. De fato, qualquer conteúdo que se derive da legalidade no Artigo 150 da Constituição Federal não parece capaz de prejudicar a conclusão de procedimentos amigáveis pela Administração.

Se a "legalidade-regra" proíbe criação ou majoração de tributos ao largo de lei que o estabeleça, opõe-se que os acordos de bitributação apenas limitam o alcance da lei doméstica, sem estabelecer qualquer exação e sem que acordos que lhe são posteriores, sempre contidos às cláusulas já convencionadas, desempenhem aquele efeito, exclusivo à lei doméstica. Se a "legalidade-princípio" promove a segurança jurídica, a estabilidade e a previsibilidade, nada mais auspicioso que o acordo posterior pelo qual as partes, atentas ao texto convencionado e vigente, dão interpretação autêntica que solucione controvérsia instaurada no âmbito do acordo de bitributação. Se a "legalidade-postulado" impede a "utilização de parâmetros alheios ao ordenamento jurídico" na interpretação e aplicação da lei, tampouco assiste à Administração Tributária arbitrariedade para a solução da controvérsia. O limite do procedimento amigável individual ou interpretativo é, antes, o texto convencionado e vigente entre os Estados Contratantes, ao qual deve restar contida a solução acordada entre as autoridades competentes.

# 4.1.1.2 A falácia no argumento sob Artigos 97, 171 e 172 do Código Tributário Nacional

Tratando-se de modalidades de extinção do crédito tributário no Código Tributário Nacional, a transação no Artigo 171 e a remissão no Artigo 172 têm diante de si já "nascida a obrigação tributária, com o fato jurídico tributário", e que, "uma vez conhecida, quantificada e identificada", leva a denominação de "crédito tributário" é este crédito tributário que, sempre pressupondo obrigação tributária surgida, pretende-se extinto pela transação ou remissão, meios previstos no Artigo 156 do Código Tributário Nacional para "extinção do crédito tributário" e, por conseguinte, da obrigação tributária nascida e da qual decorre. Em sua vez, o Artigo 97, VI, cuida da "exclusão" do crédito tributário, dispensando a tributabilidade de uma obrigação tributária surgida ou, como aponta parcela

<sup>&</sup>lt;sup>441</sup> Cf. FLÁVIO NETO, Luís. *Os "Contextos" para a Interpretação e Aplicação dos Acordos de Bitributação*. Tese de Doutorado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2015, p. 263

Cf. ÁVILA, Humberto. "Legalidade Tributária Multidimensional". In FERRAZ, Roberto (coord.).
 Princípios e Limites da Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 277 e ss.
 Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 649.

da literatura, impedindo o próprio fato jurídico tributário, por investir "contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os",444.

Seja para a dita "exclusão" do crédito tributário, seja para a sua extinção mediante transação ou remissão, o Código Tributário reserva a legalidade. Noutras palavras, apenas a lei é instrumento adequado para (i) impedir o fato jurídico tributário pela mutilação da regra-matriz de incidência ou (ii) autorizar possa a obrigação tributária nascida se extinguir mediante a transação ou a remissão do crédito tributário pela Administração. De coisa nem outra, todavia, cuida o procedimento amigável.

De um lado, a limitação colocada à lei doméstica, impedindo a obrigação tributária no Brasil, é – insista-se – obra do próprio acordo de bitributação ratificado e vigente no País, com seu efeito limitador garantido pelo Artigo 98 do Código Tributário Nacional, se não imediatamente pela Constituição Federal. O procedimento amigável entre autoridades competentes apenas dá devido cumprimento, mediante um acordo posterior executivo ou em forma simplificada, às cláusulas do acordo de bitributação vigente - estas cláusulas, sim, responsáveis por impedir surgimento da obrigação tributária. Prevalecendo no País "a perspectiva de que o sistema constitucional brasileiro não exige a edição de lei para efeito de incorporação do ato internacional ao direito interno (visão dualista extremada)"445, falta fundamento jurídico para se exigir edição de lei onde acordo de bitributação ratificado já produz seus efeitos de estilo, i.e. a limitação da lei doméstica. É a estes efeitos, já em tudo plenos no ordenamento brasileiro, que um acordo posterior em procedimento amigável individual ou interpretativo, contido ao acordo vigente e sem inovação, dá cumprimento. O método, por assim dizer, não "exclui" crédito tributário, mas simplesmente executa uma limitação anterior, imposta à lei doméstica não pelo acordo posterior entre autoridades, mas pelo acordo de bitributação que o fundamenta.

De outro lado, o acordo posterior em que a Administração Tributária, contida às cláusulas do acordo vigente, executa o acordo de bitributação, não transaciona ou redime crédito tributário, casos em que os Artigos 171 e 172 do Código Tributário Nacional exigiriam lei específica. Conhecendo a questão, a literatura põe em questão, mesmo, se

-

<sup>&</sup>lt;sup>444</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007, pp. 522-523

<sup>&</sup>lt;sup>445</sup> Cf. MENDES, Gilmar Ferreira. "Tratados Internacionais Tributários na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal". In MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Direito Tributário Contemporâneo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 27.

diante de "dúvidas acerca da competência de cada um dos Estados Contratantes no que diz respeito à tributação de determinado rendimento", seria "possível defender que a conclusão de um procedimento amigável" serviria a "extinguir um crédito" 446.

A resposta passa, ainda esta vez, pelo acordo de bitributação vigente entre as partes, único fundamento do procedimento amigável posterior. Sendo aquele acordo habilitado a limitar a lei doméstica brasileira, o procedimento amigável cuida de questão inconfundível com a extinção do crédito tributário naqueles dispositivos do Código Tributário Nacional, pressupondo obrigação tributária nascida e validamente identificada em lançamento. O procedimento amigável toca, antes, questão idêntica à de que cuida o próprio acordo de bitributação em que baseado e contido: o surgimento da obrigação tributária no Brasil. No acordo posterior que concluem, autoridades competentes se colocam a investigar, mesmo, se a alegada obrigação tributária pode prosperar ante as cláusulas vigentes do acordo de bitributação ratificado pelo País. Questiona-se, enfim, a viabilidade da própria obrigação tributária que se pretende quantificada e liquidada pelo lançamento.

Aqui, o paralelo com o processo administrativo fiscal parece inevitável. Entendido o lançamento como ato e também procedimento "que reconhece a existência da obrigação tributária" o processo administrativo fiscal – sem configurar, a rigor, processo (por inexistente a lide) –, serve justamente à "verificação da possibilidade de concretização ou não do lançamento", implicando, *ipso facto*, a "verificação da ocorrência ou não do fato gerador" da obrigação tributária pela Administração Tributária da Mesmo o entendimento que sugere "existência de lide fiscal" não diverge em que o processo administrativo fiscal é etapa de "percurso de formalização da obrigação tributária no âmbito da Administração tributária" É dizer que, mediante o processo administrativo fiscal, "validador do ato administrativo questionado" Administração Tributária revisita o lançamento realizado *ex officio* em fiscalização para apurar, naturalmente, a ocorrência do própria obrigação

\_

<sup>&</sup>lt;sup>446</sup> Cf. KREPEL, Marina Meirelles Sobreira. *Solução de Controvérsias nas Convenções Internacionais contra Dupla Tributação*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2015, p. 158.

<sup>&</sup>lt;sup>447</sup> Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. "Lançamento: Procedimento Administrativo". In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). *Processo Administrativo Fical*, v. 2. São Paulo: Dialética, 1997, p. 44.

<sup>&</sup>lt;sup>448</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; SOUZA, Gustavo Emílio Contrucci A. de. "Verdade Material no 'Processo' Administrativo Tributário". In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Processo Administrativo Fiscal*, v. 3. São Paulo: Dialética, 1998, p. 145.

<sup>449</sup> Cf. MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial) (Atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73). 8ª edição. São Paulo: Dialética, 2015, p. 82.

<sup>&</sup>lt;sup>450</sup> Cf. ROCHA, Valdir de Oliveira. *O Novo Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: IOB, 1993, p. 32.

tributária declarada ou - para outra parcela da literatura - constituída pelo lançamento ex officio.

Uma vez constatada pelo órgão competente a ausência daquela obrigação tributária, o lançamento, como ato administrativo com motivo viciado pela inexistência do fato ou hipótese normativa que lhe deu azo<sup>451</sup>, é anulado pela própria Administração Tributária. Ora, acaso se cogita que a autoridade competente em procedimento administrativo fiscal, exonerando contribuinte do pagamento de tributo em virtude da inexistência de obrigação tributária, estaria a transacionar ou redimir crédito tributário, ao largo de autorização legal específica que as modalidades exigiriam? Parece evidente que não: "no entender da própria Administração, a obrigação inexistia", e que o "que se tem é a anulação do lançamento", este perdendo "todos os seus efeitos, entre os quais o de ter 'constituído' um crédito".

Afinal, assistindo-lhe "atribuição para verificar legalidade dos seus próprios atos", a Administração "pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais": em processo administrativo fiscal, "cabe à autoridade competente proferir decisão acerca da validade ou invalidade do ato administrativo". A autoridade competente vê inexistente a obrigação tributária que motivou o lançamento, e então anula aquele ato administrativo desmotivado, sem por isso transacionar ou redimir crédito tributário.

Se à exoneração de tributo por decisão da Administração Tributária em processo administrativo fiscal não se opõe argumento semelhante ao da legalidade, pouco coerente que o argumento tente fazer valer os Artigos 171 e 172 do Código Tributário Nacional contra o procedimento amigável que conclua indevido o tributo converso. Em um e outro caso, as autoridades competentes não fazem mais do que constatar inexistente obrigação tributária apta a motivar o lançamento direto pela Administração. Em um e outro caso, a exoneração dispensa lei específica, pelas autoridades competentes não transacionarem ou redimirem crédito tributário, mas encontrarem ausente a própria obrigação tributária — no caso do procedimento amigável, em virtude da limitação imposta à lei doméstica no acordo de bitributação vigente.

<sup>&</sup>lt;sup>451</sup> Cf. PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. *Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2012, p. 218.

<sup>&</sup>lt;sup>452</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 681.

<sup>&</sup>lt;sup>453</sup> Cf. ROCHA, Sergio André. *Controle Administrativo do Lançamento Tributário – O Processo Administrativo Fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 91; 157.

Se não pelo – descabido – argumento da legalidade sob os Artigos 171 e 172 do Código Tributário Nacional, não se vislumbra, enfim, por que poderiam as autoridades competentes, em rotina de processo administrativo fiscal, exonerar tributo pela anulação oficiosa de lançamento motivado em obrigação tributária inexistente, quando a exoneração de tributo em rotina de procedimento amigável, igualmente constatando a inexistência de obrigação tributária, exigiria autorização legal diversa do acordo de bitributação vigente em que amparado o acordo posterior. No método, é o "próprio acordo contra a dupla tributação que fundamentará a validade dos atos da autoridade competente em matéria de procedimento amigável", no que não se cuida de "renúncia indevida ao crédito tributário, mas sim de forma de concretização do acordo contra a dupla tributação, ocorrida dentro dos limites da soberania a que o Estado Contratante se impôs quando da assinatura e aprovação do acordo"454.

#### 4.1.1.3 A falácia no argumento sob Artigo 142 do Código Tributário Nacional

Firmando o conceito legal de tributo, o Artigo 3º455 do Código Tributário Nacional esclarece que aquele é "cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada". Eis o lançamento, dito no Artigo 142 um "procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo", sempre em atividade "vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

Ante o "comando genérico do legislador", a literatura investiga qual o conteúdo da vinculação da autoridade fiscal em atividade administrativa de lançamento: esta impediria à Administração, no procedimento, "exercer uma liberdade de escolha referente a qualquer dos elementos que concorrem para, em abstrato, definir a prestação tributária individual", ou, noutras palavras, "influir, de qualquer modo, na existência e no quantitativo da obrigação"<sup>456</sup>. Assim, a cobrança do tributo não é tema para conveniência ou oportunidade da Administração Tributária, vinculada que está à constituição do crédito tributário. Nem por isso, a autoridade em lançamento está desamparada de "certa margem de ajuizamento",

<sup>&</sup>lt;sup>454</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. "Arbitragem no Direito Tributário Internacional". Revista Direito Tributário Atual, n. 23. São Paulo: IBDT/Dialética, 2009, pp. 319-320.

<sup>&</sup>lt;sup>455</sup> "Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

antes contando com "poderes de avaliação por meios de vários critérios", pois deve ter condições de avaliar o seu próprio objeto, "avaliação que é decisiva para a fixação do valor do imposto",457.

Tal é o que se passa com a avaliação da obrigação tributária em procedimento de lançamento, sem a qual não se pode proceder ao crédito tributário. Sendo cediço que este crédito "decorre" daquela obrigação, aponta-se "evidente restar à autoridade administrativa espaço adequado de liberdade para formar seu convencimento acerca do surgimento" da obrigação tributária<sup>458</sup>. Se o crédito tributário, finalidade última do lançamento, pressupõe uma obrigação tributária surgida, razoável crer que "apenas se convencida da existência de uma obrigação tributária" é que "estará a autoridade, sim, em situação de vinculação diante do cenário que descortinou". É com a constatação da obrigação tributária, enfim, que se vê vinculada a Administração Tributária à constituição do respectivo crédito tributário, sob pena de responsabilidade.

Ora, qual a vinculação que supostamente obriga à autoridade fiscal seguir com o lançamento mesmo na ausência de obrigação tributária? Certamente não aquela prevista no Artigo 142 do Código Tributário Nacional. Esta é a falta do argumento da legalidade sob aquele dispositivo: no acordo posterior em procedimento amigável a exonerar tributo do contribuinte, constata-se não haver obrigação tributária surgida no País. Esta foi afastada pelo acordo de bitributação vigente e que fundamenta o acordo posterior entre autoridades competentes, contido às cláusulas convencionadas. Inexistente a obrigação tributária, não há vinculação que obrigue a Administração Tributária a insistir com o lançamento.

De mais a mais, o argumento sob o Artigo 142 ignora por completo o papel que desempenha a autoridade competente em procedimento amigável. Nas tratativas com a administração tributária estrangeira, a autoridade competente brasileira – i.e. "o Ministro da Fazenda, o Secretário da Receita Federal ou seus representantes autorizados", como em regra designam os acordos de bitributação brasileiros - não atua "na qualidade de mera executora da lei", mas na condição de um "agente internacional, por delegação do próprio

<sup>&</sup>lt;sup>456</sup> Cf. XAVIER, Alberto. Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1998, pp. 202-206.

<sup>&</sup>lt;sup>457</sup> Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1973, pp. 92-93.

458 Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 626.

tratado internacional", habilitado a obrigar o Brasil positivamente junto ao outro Estado Contratante<sup>459</sup>.

Aquelas autoridades, desempenhando na Administração Tributária, apenas foram designadas ao procedimento amigável ante a experiência do método, sempre sugerindo a conveniência do envolvimento de agentes fiscais. Nada impediria, todavia, fosse qualquer outro servidor público – como, no acordo concluído com a China, é também o Ministro do Planejamento, Orçamento e Gestão – designado ao método no acordo de bitributação. Ou seja, parece de pouca valia, em expediente de natureza internacional, o regramento que a literatura denomina "princípios de Direito Administrativo que conferem aos órgãos da Administração fiscal, por seus agentes públicos, um conjunto de poderes-deveres direcionados para as finalidades de formalização e cobrança (i.e., fiscalização, lançamento e arrecadação) de tributos"<sup>460</sup>. Longe de estar em fiscalização, a autoridade competente haverá de atentar, apenas, ao acordo de bitributação vigente que lhe autoriza e às cláusulas convencionadas. É esta a vinculação possível à Administração Tributária em procedimento amigável.

### 4.1.1.4 A falácia no argumento sob indisponibilidade do crédito tributário

A indisponibilidade do crédito tributário à Administração Tributária é dogma que já não passa sem crítica na literatura. Fundada em noção tradicional de indisponibilidade do interesse público – esta escorada na alegada "supremacia do interesse público sobre o interesse privado", dito "princípio geral de Direito inerente a qualquer sociedade", a indisponibilidade do crédito tributário vive o mesmo questionamento pelo qual também passa aquela noção.

De fato, literatura em Direito Administrativo já aponta que a "determinação do interesse público passa a ser desenvolvida a partir de uma perspectiva consensual e lógica" em detrimento de "perspectiva imperativa e monológica", e admite que, "mediante lei, o

<sup>460</sup> Cf. MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial) (Atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73). 8ª edição. São Paulo: Dialética, 2015, p. 82.

<sup>&</sup>lt;sup>459</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. "Arbitragem no Direito Tributário Internacional". *Revista Direito Tributário Atual*, n. 23. São Paulo: IBDT/Dialética, 2009, p. 319.

<sup>&</sup>lt;sup>461</sup> Cf. MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 79.

<sup>&</sup>lt;sup>462</sup> Cf. OLIVEIRA, Gustavo Justino de. *Direito Administrativo Democrático*. Belo Horizonte: Fórum, 2010, pp. 211 e ss.

Estado renuncie a determinadas decorrências ou derivações do bem indisponível"<sup>463</sup>. Consistentemente, literatura em Direito Tributário aponta que a "plena vinculabilidade da atividade de arrecadação do tributo não significa supor que haja vedação para a disposição do crédito tributário", no que "possibilidade de o poder público dispor do crédito tributário é efetiva, existente e real", mesmo porque "o caráter patrimonial do crédito tributário é inequívoco e decorre de sua função precípua"<sup>464</sup>. Afinal, se o tributo está "à disposição da Administração Pública para custeio de suas atividades" – estas, sim, associadas ao "bem comum" e aos "interesses públicos primários" –, o montante é, "logicamente, disponível", como meio para se alcançarem as finalidades públicas<sup>465</sup>. A indisponibilidade, se alguma, ficaria com a competência discriminada pela Constituição Federal, e não contemplaria a própria cobrança do tributo<sup>466</sup>.

Ora, se já é admitido espaço para que a lei autorize à Administração renunciar a crédito tributário devidamente constituído em lançamento, o que dizer do acordo posterior em procedimento amigável que, contido a acordo de bitributação vigente no País, constate a inexistência da própria obrigação tributária? A um só tempo, o acordo de bitributação afastou a obrigação tributária no Brasil – no que não se pode conceber, a rigor, crédito tributário a que pudesse a Administração Tributária renunciar em procedimento amigável – e autorizou a autoridade competente a dar cumprimento às cláusulas do acordo original, mediante um acordo posterior – no que não se exige lei para a conduta das autoridades competentes onde o acordo de bitributação tem seus efeitos plenos pela ratificação.

Enfim, não parece haver renúncia de bem indisponível enquanto vigente no País o acordo de bitributação a que contido o procedimento amigável. Aquele acordo é habilitado a (i) limitar a lei doméstica, rejeitando *ab initio* o crédito tributário a que pudesse ter direito a Administração Tributária, e (ii) fundamentar o expediente da Administração em acordo posterior com o outro Estado Contratante. Se "o princípio da indisponibilidade dos bens públicos" impõe à renúncia do crédito tributário "os limites em que autorizada por

<sup>&</sup>lt;sup>463</sup> Cf. TALAMINI, Eduardo. "A (In)disponibilidade do Interesse Público: Consequências Processuais – Composição em Juízo, Prerrogativas Processuais, Arbitragem e Ação Monitória". *Revista de Processo*, n. 128. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, pp. 59-60.

<sup>&</sup>lt;sup>464</sup> Cf. MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Transação e Arbitragem nas Controvérsias Tributárias*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013, pp. 74-75.

<sup>&</sup>lt;sup>465</sup> Cf. MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Direito Tributário Internacional – A Arbitragem nos Acordos de Bitributação Celebrados pelo Brasil*. Série Doutrina Tributária, v. XX. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2016, pp. 345-346.

lei", acertado que "a tanto baste a previsão do procedimento amigável em sentido estrito em tratado vigente e aplicável ao caso" 467.

### 4.1.1.5 A falácia no argumento sob renúncia de receitas e responsabilidade fiscal

Ante o exposto nas seções acima, parece claro que a solução de controvérsias em um acordo de bitributação não traz qualquer "benefício": apenas se cumpre com cláusulas vigentes, e os desdobramentos do método "jamais podendo ser entendidos como benefícios fiscais tais como anistia, remissão ou isenção tributária"<sup>468</sup>.

Assenta a literatura, então, inexistir "ocorrência de renúncia fiscal" sob a Lei de Responsabilidade Fiscal nos acordos obtidos em procedimento amigável, vez que "não se tratam de incentivos ou benefícios fiscais", antes "buscando exclusivamente a composição de interesses entre os Estados Contratantes e os contribuintes a fim de evitar a dupla tributação internacional" Aquela lei – ocupada com "responsabilidade na gestão fiscal" e trazendo "normas de finanças públicas" para condicionar a "concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita" — tem escopo que passa longe do acordo posterior entre as autoridades competentes.

A exoneração de tributos mediante acordo em procedimento amigável – retome-se – não "concede" ou "amplia" benefício fiscal, mas cumpre com cláusulas válidas de um acordo de bitributação ratificado e vigente no Brasil. Este afastou a obrigação tributária que se pretende – indevidamente – constituir em crédito tributário. Se receitas que de outro modo se recolheriam foram subtraídas ao País, a limitação é obra do acordo de bitributação negociado, depois aprovado no Congresso Nacional e então ratificado pela Presidência da

<sup>&</sup>lt;sup>466</sup> Cf. TÔRRES, Heleno. "Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como Medidas Alternativas para Resolução de Conflitos entre Administrações e Contribuintes – Simplificação e Eficiência Administrativa". *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 86. São Paulo: Dialética, 2002, p. 56.

<sup>&</sup>lt;sup>467</sup> Cf. SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional – Métodos de Solução dos Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, pp. 256-257.

<sup>&</sup>lt;sup>468</sup> Cf. 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 de Arbitragem e Mediação*, n. 23. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 86.

<sup>&</sup>lt;sup>469</sup> Cf. KREPEL, Marina Meirelles Sobreira. *Solução de Controvérsias nas Convenções Internacionais contra Dupla Tributação*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2015, p. 162.

<sup>&</sup>lt;sup>470</sup> "Art. 1°. Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição".

<sup>&</sup>lt;sup>471</sup> "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

República, cujas cláusulas apenas se executam no acordo posteriormente alcançado entre autoridades competentes.

### 4.2 A vinculação da Administração ao acordo em procedimento amigável

Nos Comentários ao Modelo OCDE, o acordo havido em procedimento amigável é considerado "binding on administrations as long as the competent authorities do not agree to modify or rescind the mutual agreement" Diante do acordo obtido, as autoridades competentes de ambos os Estados Contratantes não poderão, unilateralmente, decidir pela resolução ("risoluzione") ou modificação ("sua modifica") da solução <sup>473</sup>. A Organização prestigia, assim, a natureza de acordo internacional ao procedimento amigável, obrigando as partes que, pelos seus representantes habilitados, acordaram livremente sobre o acordo de bitributação concluído, vinculando-se internacionalmente à solução obtida.

A vinculação, todavia, não é unânime em Direito Comparado. Em regra encontrada em países de tradição continental europeia, certas jurisdições de *common law* divergiriam ao não apresentarem vedação a que a administração tributária rejeitasse a solução obtida e mesmo recorresse ou contrariasse os seus termos perante o Poder Judiciário<sup>474</sup>.

No Brasil, diz-se que a vinculação da Administração Tributária ao procedimento amigável "não parece poder ser objeto de crítica", inexistindo "razão para se discutir o seu efeito vinculante entre as próprias autoridades competentes, tendo em vista a sua natureza convencional", Ainda que a conclusão soe "natural", à parcela majoritária da literatura, registra-se a posição contrária, para quem o resultado, "quando alcançado, fica vinculado às faculdades discricionárias das autoridades", podendo haver "falta de interesse"

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: (...)".

<sup>&</sup>lt;sup>472</sup> Cf. OCDE. *Commentary on Article 25*. Model Tax Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing, 2014, parágrafo 54.

<sup>&</sup>lt;sup>473</sup> Cf. VALENTE, Piergiorgio. *Convenzioni Internazionali Contro le Doppie Imposizioni*. 2ª edição. Milão: IPSOA, 2001, p. 359.

<sup>&</sup>lt;sup>474</sup> Cf. BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions*. 27<sup>a</sup> atualização em folhas soltas. Londres: Sweet & Maxwell, 2014, p. 25-2/11.

<sup>&</sup>lt;sup>475</sup> Cf. ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 275.

<sup>476</sup> Cf. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 167.

<sup>&</sup>lt;sup>477</sup> Cf. SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional – Métodos de Solução dos Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 249.

do Estado, pois o procedimento não o vincula a título de obrigação', Assim colocada, a posição minoritária parece rejeitar o procedimento amigável como acordo internacional, seja por limitações de representatividade das autoridades competentes, seja por limitações no *treaty-making power* (nomeadamente, aprovação do Poder Legislativo).

### 4.3 A vinculação do Poder Judiciário ao acordo em procedimento amigável

Uma vez alcançado o acordo posterior entre autoridades competentes, a literatura investiga se prevaleceria "a interpretação respectiva sobre a interpretação judicial", opinião que já pareceu "indiscutível em todos os países apenas no caso de a interpretação resultante desse procedimento constituir uma interpretação autêntica", i.e. "uma interpretação aceite por ambas as partes e com força legal da norma interpretada".

Em verdade, viu-se na seção 3.1.2 que, *per se*, a noção de interpretação autêntica no Artigo 31, parágrafo 3°, "a" da Convenção de Viena não elucida o efeito vinculante do acordo posterior. Internacionalmente, a vinculação dependerá das circunstâncias em que manifestada a compreensão das partes sobre o acordo. Internamente, a vinculação é efeito que dependerá da lei doméstica de cada Estado.

Reconhecida a vinculação como tema que acompanha o ordenamento doméstico, o Direito Comparado não traz resposta uniforme à questão. Na Noruega, o acordo posterior é tido por obrigatório aos tribunais, sem prejuízo a que os interessados questionem os termos da solução obtida *vis-a-vis* cláusulas vigentes do acordo original<sup>480</sup>. Também na Suécia os acordos obtidos em procedimento amigável vinculariam os tribunais, mas em países como Alemanha, Bélgica, Canadá, Holanda, Japão, relata-se que a interpretação do acordo de bitributação vigente é prerrogativa que permaneceria, em última instância, com o Poder Judiciário, recomendando a literatura que o acordo entre administrações tributárias seja ao menos considerado pelos tribunais à luz do artigo 31, parágrafo 3º da Convenção de Viena<sup>481</sup>.

<sup>&</sup>lt;sup>478</sup> Cf. TÔRRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 453.

<sup>&</sup>lt;sup>479</sup> Cf, PIRES, Manuel. *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, v. 2. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1986, p. 459; 794.

<sup>&</sup>lt;sup>480</sup> Cf, SKAAR, Arvid. "The Legal Nature of Mutual Agreements under Tax Treaties". *Skatterett*, n. 11. Oslo: Universitetsforlaget, 1992, p. 13.

<sup>&</sup>lt;sup>481</sup> Cf. JONES et al., John F. Avery. "The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention – I". *British Tax Review*, n. 6. Londres: Sweet & Maxwell, 1979, pp. 349-350.

Não raro se aponta, para negar o efeito vinculante do procedimento amigável sobre tribunais, faltar aprovação parlamentar ("democratic approval") ao acordo concluído pelo Poder Executivo<sup>482</sup>. Assim, o tema da vinculação acompanha não só os poderes com que contariam as autoridades competentes para representar o Estado no acordo posterior, como a própria natureza do acordo, i.e. possibilidade de que se concluam acordos internacionais em forma executiva ou simplificada no *treaty-making power* de cada Estado. Se exigido referendo do Poder Legislativo, pareceria difícil que o acordo posterior exercesse qualquer vinculação sobre os tribunais.

No Brasil, a posição majoritária na literatura rejeita poder vinculante aos acordos posteriores. Acredita-se que "o Poder Judiciário não ficará vinculado ao que for decidido no procedimento amigável, podendo apenas se pautar na decisão proferida neste âmbito como apoio ao seu entendimento" 483.

De um lado, a posição não admite "falar em vinculação dos juízes pelos acordos interpretativos" em razão da suposta necessidade de que quaisquer acordos internacionais sejam aprovados pelo Congresso Nacional, vez que *treaty-making power* na Constituição Federal não toleraria acordos executivos ou em forma simplificada<sup>484</sup>. De outro lado, nega aos acordos posteriores "força de precluir o recurso aos tribunais" por considerar não ser "constitucionalmente admitida qualquer restrição à apreciação pelo Poder Judiciário de lesão de direitos individuais" O argumento recorre, assim, à "previsão contida no artigo 5°, inciso XXXV, da Constituição Federal, que dispõe que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão ou ameaça a direito".

Querendo-se crer – como na seção 3.7.1 – possíveis os acordos executivos ou em forma simplificada no Brasil, parece adequado sustentar, com a literatura minoritária, que os acordos posteriores entre autoridades competentes devem "ser observados pelos demais

-

<sup>&</sup>lt;sup>482</sup> Cf. BRUNSCHOT, Frank van. "The Judiciary and the OECD Model Tax Convention and its Commentaries". *Bulletin for International Taxation*, n. 59. Amsterdam: IBFD, 2005, p. 7.

<sup>&</sup>lt;sup>483</sup> Cf. ANNUNZIATA, Marcelo Salles. "Procedimento Amigável e seus Efeitos no Direito Interno". In MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Direito Tributário Internacional*. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 195.

<sup>&</sup>lt;sup>484</sup> Cf. SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional – Métodos de Solução dos Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, pp. 251-252.

<sup>&</sup>lt;sup>485</sup> Cf. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 167.

<sup>&</sup>lt;sup>486</sup> Cf. KREPEL, Marina Meirelles Sobreira. *Solução de Controvérsias nas Convenções Internacionais contra Dupla Tributação*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2015, p. 164.

intérpretes da convenção, inclusive o Poder Judiciário"<sup>487</sup>. É dizer, "desnecessário o novo referendo parlamentar", o procedimento amigável, como acordo internacional validamente concluído pelo País, "passará a vincular os tribunais"<sup>488</sup>.

Afinal, a literatura não nega haver ao menos "paridade entre a norma brasileira de produção doméstica e a norma brasileira de produção internacional" aqui condizente com a posição do Supremo Tribunal Federal Se aos acordos internacionais em geral é reservado *status* equivalente ao de lei no Brasil, não se vislumbra por que acordos obtidos em procedimento amigável, acordos internacionais que são, não poderiam ter um efeito igualmente vinculante. Dispensada a aprovação do Congresso Nacional pelo *treaty-making power*, o efeito vinculante dependeria, tão somente, da promulgação do acordo concluído – formalidade que, aos acordos internacionais concluídos em forma solene (o acordo de bitributação), a Constituição Federal exige Decreto do Presidente da República, mas que, aos acordos executivos ou em forma simplificada (os acordos posteriores entre autoridades competentes), esgota-se com simples publicação no Diário Oficial da União 491.

De mais a mais, os contribuintes interessados sempre poderão recorrer ao Poder Judiciário para sustentar o descabimento do acordo obtido pela Administração Tributária *vis-à-vis* o acordo de bitributação vigente, cumprindo-se com o Artigo 5°, XXXV da Constituição Federal<sup>492</sup>. Caberá ao interessado demonstrar – seja mediante as regras de interpretação no próprio acordo executado, na Convenção de Viena ou em hermenêutica – o desamparo da solução alcançada nas cláusulas do acordo em que supostamente baseada. Este é o limite dos acordos posteriores entre autoridades competentes, e o efeito vinculante de que gozam como acordos internacionais não afasta a peculiaridade do procedimento amigável: sua fundamentação em acordo de bitributação vigente, a cujas cláusulas deve estar sempre contido.

.

<sup>&</sup>lt;sup>487</sup> Cf. ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 278.

<sup>&</sup>lt;sup>488</sup> Cf. SOUZA, Henrique Coutinho de. "O Aperfeiçoamento dos Métodos de Solução de Controvérsias nos Tratados contra Bitributação Firmados pelo Brasil à Luz da Convenção Modelo da OCDE". *Revista Direito Tributário Atual*, n. 32. São Paulo: Dialética/IBDT, 2014, p. 134.

<sup>&</sup>lt;sup>489</sup> Cf. VELLOSO, Carlos Mário da Silva. "Tratados Internacionais na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal". In AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (coord.). *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*. 2ª edição. São Paulo: Lex Editora, 2014, p. 33.

<sup>&</sup>lt;sup>490</sup> Cf. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário nº 466.341-1 São Paulo*. Relator Ministro Cezar Peluso. Acórdão de 03.12.2008, DJ de 05.06.2009.

<sup>&</sup>lt;sup>491</sup> Cf. RODAS, João Grandino. *A Publicidade dos Tratados Internacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 204.

<sup>&</sup>lt;sup>492</sup> "Artigo 5°, XXXV. A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito".

Ultrapassadas as cláusulas vigentes e seu conteúdo possível em hermenêutica, de nada valerá o acordo concluído pela Administração Tributária, quando merecerá anulação pelo Poder Judiciário. Haverá vinculação, pois, à medida que o acordo posterior encontre fundamento pleno nas cláusulas do acordo de bitributação ratificado pelo Brasil, condição para sua própria conclusão em forma executiva ou simplificada.

O Poder Judiciário, todavia, ainda parece avocar a si competência exclusiva para interpretar os acordos solenemente ratificados pelo Brasil. A literatura anota, mesmo, que o "rigor do Poder Judiciário para examinar os tratados" termina por "desconsiderar esses acordos da rotina diplomática" que carecem "da formalidade da aprovação congressional", não sendo "surpresa se o Judiciário nacional recusar-lhes força obrigatória para efeitos do Direito interno"<sup>493</sup>. Nem por isso, abandona-se o coro para que os tribunais passem, sim, a "atribuir ao Direito interno a mesma força que no Direito Internacional têm os acordos entre as partes conexos aos tratados analisados".

# 4.4 O esgotamento prévio de – ou renúncia a – remédios internos

Desde a edição de 1963, o Artigo 25, parágrafo 1º do Modelo OCDE desvincula o procedimento amigável de quaisquer remédios que a lei doméstica ofereça ao contribuinte confrontado com tributação contrária ao acordo (no Modelo de 1963, "notwithstanding the remedies provided by the national laws", e a partir do Modelo de 1977, "irrespective of the remedies provided by the domestic law", I gual desvinculação sempre foi adotada também no Modelo ONU, em todas as suas edições ("irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States", 496).

-

<sup>&</sup>lt;sup>493</sup> Cf. LUPI, André Lipp Pinto Basto. "Comentários ao Artigo 31". In SALIBA, Aziz Tuffi (coord.). *Direito dos Tratados – Comentários à Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (1969)*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2011, p. 235.

<sup>&</sup>lt;sup>494</sup> "Art. 25, 1.Where a resident of a Contracting State considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with this Convention, he may, notwithstanding the remedies provided by the national laws of those States, present his case to the competent authority (...)".

<sup>&</sup>lt;sup>495</sup> "Art. 25, 1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority (...)".

<sup>(...)&</sup>quot;.

496 "Art. 25, 1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority (...)".

Com a desvinculação do método de remédios na lei doméstica, o contribuinte está autorizado pelos modelos a defender seus interesses tanto por um meio quanto pelo outro, mesmo paralelamente. Afinal, o expediente internacional será – repise-se – desvinculado dos remédios internos, de forma que, nos Modelos OCDE e ONU, o esgotamento de ou a renúncia a recursos domésticos ("waiver of the legal remedy") não é condição ("is not a condition") para que o contribuinte interessado possa apresentar seu caso e ver instaurado o procedimento amigável<sup>497</sup>.

A desvinculação entre o procedimento amigável e os remédios internos conviverá, naturalmente, com a possibilidade de decisões conflitantes entre as esferas internacional e doméstica. Ciosa daquela possibilidade, e sabendo tratar-se o método de recurso "outside the ordinary remedies provided for in the domestic laws", a literatura há muito aponta a conveniência de se evitarem quaisquer contradições ("necessary to avoid any divergence or contradiction")<sup>498</sup>. Sempre uma questão a ser definida pela lei doméstica de cada Estado ("a matter for domestic law"), o Direito Comparado traz o relato do esforço para se afastar a divergência: jurisdições não raro exigem que os remédios internos sejam primeiramente esgotados, ou então que o contribuinte interessado renuncie ao seu direito de ação se tiver um procedimento amigável instaurado sobre o caso que apresentou<sup>499</sup>. Alternativamente à exigência de renúncia ("relinquish") ao direito de ação, relata-se a exigência de que o procedimento amigável seja instaurado e também concluído antes do recurso aos remédios domésticos ("pre-emptive MAP" 500). Qualquer que seja a solução dada para o conflito de decisões, permanece que a questão é tema para a lei doméstica dos Estados Contratantes, no que o recurso imediato e simultâneo ao método e aos remédios internos é possível sob os modelos<sup>501</sup>.

O ponto merece especial atenção: não deriva do acordo de bitributação baseado nos modelos, mas da lei doméstica de cada Estado Contratante, a convivência entre remédios internos e procedimento amigável. Sem ter fundamento nos próprios acordos concluídos, o

-

<sup>&</sup>lt;sup>497</sup> Cf. LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. 2<sup>a</sup> edição. Amsterdam/Viena, IBFD/Linde, 2013, item 14.1.

<sup>&</sup>lt;sup>498</sup> Cf. LINDENCRONA, Gustaf; MATTSSON, Nils. *Arbitration in Taxation*. Deventer: Kluwer, 1981 p. 52; 57.

<sup>&</sup>lt;sup>499</sup> Cf. BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions*. 27<sup>a</sup> atualização em folhas soltas. Londres: Sweet & Maxwell, 2014, p. 25-2/9.

<sup>&</sup>lt;sup>500</sup> Cf. GARBARINO, Carlo. *Judicial Interpretation of Tax Treaties – The Use of the OECD Commentaries*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited, 2016, pp. 553-554.

<sup>&</sup>lt;sup>501</sup> Cf. JONES et al., John F. Avery. "The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention – I". *British Tax Review*, n. 6. Londres: Sweet & Maxwell, 1979, p. 339.

afastamento de conflitos decisórios não vai além de recomendação de política legislativa, a ser acatada ou não por cada Estado Contratante nas respectivas leis domésticas. É neste sentido que os Comentários ao Modelo OCDE, reconhecendo que o método é "clearly a special procedure outside the domestic law", admitem ao contribuinte a apresentação do caso "whether or not he may also have made a claim or commenced litigation under the domestic law of that State" Depois, o documento não faz mais que relatar possível, em certos Estados, que as autoridades competentes inclusive divirjam de decisão judicial já prolatada, ao passo que em outros Estados aquela decisão vincularia.

No Brasil, todos os acordos de bitributação, condizentes com os Modelos OCDE e ONU, asseguram expressamente a apresentação do caso independentemente de quaisquer remédios domésticos. Surpreende, pois, que a Instrução Normativa nº 1.669/16, baixada como regulamento para os acordos, negue conhecimento a casos sobre "matéria submetida, pelo próprio requerente, à apreciação do Poder Judiciário e sobre a qual já tenha sido proferida sentença ou acórdão, ainda que recorrível" ou "matéria submetida, pelo próprio requerente, à apreciação do contencioso administrativo e sobre a qual já tenha sido proferida sentença ou acórdão, ainda que recorrível" ou, também, "matéria já decidida definitivamente pelo Poder Judiciário e cujos efeitos se estendam ao requerente" O regulamento da Administração Tributária exige, ainda, que a execução do acordo obtido seja precedido pela "desistência expressa e irrevogável das impugnações ou dos recursos administrativos", ou "das ações judiciais que tenham o mesmo objeto do procedimento amigável", com a "renúncia a qualquer alegação de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações e recursos ou ações" odo ações "506".

Embora compreensíveis as regras trazidas pela Instrução Normativa ante o esforço para se evitarem decisões conflitantes, inadequado o meio utilizado para a sua edição no

\_

<sup>&</sup>lt;sup>502</sup> Cf. OCDE. *Commentary on Article 25*. Model Tax Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing, 2014, parágrafos 8; 34; 35.

<sup>&</sup>lt;sup>503</sup> "Art. 8°, parágrafo 1°. Não obstante o disposto no caput, o requerimento não será conhecido quando versar sobre: I – matéria submetida, pelo próprio requerente, à apreciação do Poder Judiciário e sobre a qual já tenha sido proferida sentença ou acórdão, ainda que recorrível".

<sup>&</sup>lt;sup>504</sup> "Art. 8°, parágrafo 1°. Não obstante o disposto no caput, o requerimento não será conhecido quando versar sobre: (...) III – matéria submetida, pelo próprio requerente, à apreciação do contencioso administrativo e sobre a qual já tenha sido proferida sentença ou acórdão, ainda que recorrível".

<sup>&</sup>lt;sup>505</sup> "Art. 8°, parágrafo 1°. Não obstante o disposto no caput, o requerimento não será conhecido quando versar sobre: (...) II – matéria já decidida definitivamente pelo Poder Judiciário e cujos efeitos se estendam ao requerente".

<sup>&</sup>lt;sup>506</sup> "Art. 11. A implementação da solução deve ser precedida de: (...) II – comprovação de desistência expressa e irrevogável das impugnações ou dos recursos administrativos e das ações judiciais que tenham o

País, dado o desamparo nas cláusulas dos acordos de bitributação brasileiros. Quando estes não abrem mão, em sequer um exemplo, da desvinculação do procedimento amigável dos rumos dos remédios internos, a norma da Administração Tributária haveria de observar limites que a Constituição Federal impõe a regulamento no Brasil: a "fiel execução" da lei, implicando verificar, sempre, "se a tomada de decisão política que implica a criação de obrigações e direitos está presente na lei, em termos de seus contornos essenciais" Ora, a decisão tomada na Instrução Normativa pelo desconhecimento de pedidos sobre matéria em litígio, renúncia de direitos e desistência de ações ou recursos, não está presente nos acordos de bitributação que supostamente regulamenta. Ao contrário, acordos expressam a plena desvinculação do método de remédios internos no País.

Assim é que, mesmo depois da Instrução Normativa nº 1.669/16, segue acertado afirmar que, "à falta de *lei* disciplinando o instituto", o "direito brasileiro não exige o esgotamento das vias internas", admitindo-se "a concorrência entre as instâncias internas (administrativa ou judicial) e o procedimento amigável", não havendo que vedar a sua instauração pelas autoridades competentes "sequer diante da coisa julgada" Esta última autorização, menos pela possibilidade de que o acordo obtido seja "executado através de lei ou medida provisória" do que pelos efeitos próprios do acordo de bitributação a que contido o acordo posterior: a limitação da jurisdição do Brasil 511.

# 4.5 A suspensão da exigibilidade do tributo com o procedimento amigável

No modelo que adotam os Estados Unidos para a negociação de seus acordos de bitributação, o Artigo 25, ali também dedicado ao procedimento amigável, é expresso em que "assessment and collection procedures shall be suspended during the period that any

mesmo objeto do procedimento amigável e renuncia a qualquer alegação de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações e recursos ou ações".

<sup>&</sup>lt;sup>507</sup> "Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: (...) IV – sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução".

<sup>&</sup>lt;sup>508</sup> Cf. ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. "Atos Administrativos Normativos: Algumas Questões". In MEDAUAR, Odete; SCHIRATO, Vitor Rhein Schirato (coord.). *Os Caminhos do Ato Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, pp. 219 e ss.

<sup>509</sup> Cf. SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional – Métodos de Solução dos Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 211.

<sup>&</sup>lt;sup>510</sup> Cf. SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional – Métodos de Solução dos Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 211.

<sup>&</sup>lt;sup>511</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. "Tax Treaty Override: a Jurisdictional Approach". *Intertax*, n. 42. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2014, pp. 682 e ss.

mutual agreement proceeding is pending"<sup>512</sup>. Sem que o Modelo ONU apresente igual determinação, a OCDE não foi além de sugerir a suspensão da exigibilidade como uma "best practice" no Manual de 2007<sup>513</sup>, e então registrar nos Comentários ao Modelo que "suspension of the collection of tax pending resolution of a mutual agreement procedure can be a desirable policy", embora reconheça que muitos Estados reputem necessária alteração na lei doméstica para este efeito<sup>514</sup>.

Como na relação entre procedimento amigável e remédios internos, a suspensão da exigibilidade do tributo controverso é, pois, tema que os Modelos OCDE e ONU deixam para a lei doméstica dos Estados Contratantes. Silente a Instrução Normativa nº 1.669/16, a literatura no Brasil não oferece consenso.

A alguns, o "postulado da segurança jurídica e da moralidade administrativa" seria fundamento suficiente para que "o Fisco suspenda o andamento do caso interno até que haja a solução final do procedimento amigável", atuando a instauração do método como uma "prejudicialidade", se já em curso processo administrativo fiscal<sup>515</sup>. Outros ponderam apenas a "suspensão do processo judicial"<sup>516</sup>, mediante convenção ajustada entre a Fazenda Pública e o contribuinte, conforme o atual Artigo 313, II do Código de Processo Civil<sup>517</sup>. Considera-se, mesmo, necessária alteração do Artigo 151 do Código Tributário Nacional para que coubesse, dentre as hipóteses do dispositivo, a suspensão da exigibilidade com apresentação do caso pelo contribuinte<sup>518</sup>. A literatura não parece, assim, querer atribuir ao procedimento amigável na modalidade individual os efeitos de estilo das reclamações e recursos administrativos, estes suspendendo a exigibilidade do tributo no Artigo 151, III do Código Tributário Nacional.

-

Publishing, 2014, parágrafo 48.

<sup>&</sup>lt;sup>512</sup> "Art. 25, 2. The competent authority shall endeavor, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits 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".

 <sup>&</sup>lt;sup>513</sup> Cf. OCDE. Manual on Effective Mutual Agreement Procedures. Paris: OECD Publishing, 2007, p. 37.
 <sup>514</sup> Cf. OCDE. Commentary on Article 25. Model Tax Convention on Income and on Capital. Paris: OECD

<sup>&</sup>lt;sup>515</sup> Cf. ANNUNZIATA, Marcelo Salles. "Procedimento Amigável e seus Efeitos no Direito Interno". In MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Direito Tributário Internacional*. São Paulo: MP Editora, 2006, pp. 195-196.

<sup>&</sup>lt;sup>516</sup> Cf. SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional – Métodos de Solução dos Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 212.

<sup>517 &</sup>quot;Art. 313. Suspende-se o processo: (...) II - pela convenção das partes".

<sup>&</sup>lt;sup>518</sup> Cf. MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Direito Tributário Internacional – A Arbitragem nos Acordos de Bitributação Celebrados pelo Brasil*. Série Doutrina Tributária, v. XX. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2016, p. 171.

# 4.6 A instauração do procedimento amigável mediante pedido do contribuinte

Como visto na Seção 1.9.1, o procedimento amigável individual é precedido por uma fase interna ao Estado de Residência (ou nacionalidade, na violação ao Artigo 24), em que o contribuinte apresenta o caso à Administração Tributária. Nos Modelos OCDE e ONU, esta apenas procederá com a instauração do procedimento amigável junto ao outro Estado Contratante se não puder dirimir controvérsia unilateralmente e – mais – considerar o pedido do contribuinte "justificado"<sup>519</sup>.

As autoridades competentes contam, assim, com poderes de avaliar a justificação do pedido apresentado antes de instaurar o método. Ainda que os Comentários ao Modelo OCDE sustentem que a instauração não poderá ser rejeitada "without good reason"<sup>520</sup>, a literatura anota, na prática, o exercício de discricionariedade maior do que leva a crer a redação dos modelos. Como fundamentos relatados para rejeição de pedidos, aparecem não só o decurso de prazos convencionais ou domésticos e a insuficiência de informações, mas também a contrariedade da interpretação apresentada àquela da Administração Tributária e, mesmo, o valor irrisório<sup>521</sup>. Ainda que, no Artigo 27 da Convenção de Viena, não seja lícito às partes "invocar disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado"<sup>522</sup>, parece inexistir meios efetivos na esfera internacional para que o contribuinte possa reclamar a instauração do procedimento amigável, no que os remédios de que dispõe acabam por se confundir com aqueles previstos na lei doméstica<sup>523</sup>.

A literatura no Brasil, temerosa de que a redação dos acordos de bitributação – neste particular reproduzindo a dos Modelos OCDE e ONU – possa conferir "excessiva discricionariedade" à "verificação ou não da razoabilidade do pedido", sugere "seja no âmbito interno ou mesmo nas convenções firmadas pelo país" prevista a "necessidade de avaliação dos fundamentos do contribuinte e da documentação no prazo de 1 (um) mês", no qual "deverá a autoridade competente aceitar o pedido e instaurar o método", ou então

<sup>&</sup>lt;sup>519</sup> "Art. 25, 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 the Convention".

<sup>&</sup>lt;sup>520</sup> Cf. OCDE. *Commentary on Article 25*. Model Tax Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing, 2014, parágrafo 34.

<sup>&</sup>lt;sup>521</sup> Cf. BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions*. 27<sup>a</sup> atualização em folhas soltas. Londres: Sweet & Maxwell, 2014, p. 25-2/3.

<sup>&</sup>lt;sup>522</sup> "Art. 27. 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".

"recusá-lo de forma fundamentada, notificando a parte interessada" e assim estabelecendo "uma via de acesso ao Poder Judiciário" <sup>524</sup>.

A Instrução Normativa nº 1.669/16, parcialmente cumprindo com a expectativa acima, estabelece que mesmo na impossibilidade de alcançar solução "a RFB emitirá despacho decisório devidamente fundamentado" A Ainda que não fixe qualquer prazo para a resposta ao contribuinte, louvável que o regulamento notifique aquele das razões para a permanência da controvérsia. Eis aí a "via de acesso" ao Poder Judiciário, a quem caberá avaliar a legalidade daquele ato, se a motivação alegada parecer distante do acordo de bitributação vigente no País.

# 4.6.1 A "apuração de situação em tese"

Afirmando que o "procedimento amigável não será instaurado para apuração de situação em tese" <sup>526</sup>, a Instrução Normativa nº 1.669/16 pode causar alguma perplexidade. Afinal, aos acordos de bitributação brasileiros – neste ponto, condizentes com os Modelos OCDE e ONU –, basta o risco de tributação desconforme para o que contribuinte possa levar seu caso à Administração Tributária e ver instaurado o procedimento amigável. Não se exige do contribuinte, assim, aguardar notificação de lançamento <sup>527</sup>.

Os Comentários ao Modelo OCDE são generosos sobre os indícios de tributação que justificam a apresentação do pedido, estes devendo ser considerados da perspectiva do contribuinte ("from the perspectiva of the taxpayer"): se este logra basear em fatos a expectativa razoável de descumprimento do acordo, não deve a administração tributária rejeitar o pedido como caso apto ao método, ainda que inexistente tributação 528. Valeriam,

<sup>&</sup>lt;sup>523</sup> Cf. ZÜGER, Mario. *Arbitration under Tax Treaties*. Doctoral Series v. 5. Amsterdam: IBFD, 2001, item 1.2.

<sup>&</sup>lt;sup>524</sup> Cf. MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Direito Tributário Internacional – A Arbitragem nos Acordos de Bitributação Celebrados pelo Brasil*. Série Doutrina Tributária, v. XX. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2016, pp. 107-110.

<sup>&</sup>lt;sup>525</sup> "Art. 12. Na impossibilidade de se chegar a uma solução, a RFB emitirá despacho decisório devidamente fundamentado".

<sup>&</sup>lt;sup>526</sup> "Art. 5°, parágrafo 4°. O procedimento amigável não será instaurado para apuração de situação em tese, devendo o requerente apresentar todos os documentos que demonstrem sua plena adequação ao caso quando da interposição do requerimento de instauração".

<sup>&</sup>lt;sup>527</sup> Cf. GARBARINO, Carlo. *Judicial Interpretation of Tax Treaties – The Use of the OECD Commentaries*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited, 2016, p. 550.

<sup>&</sup>lt;sup>528</sup> Cf. OCDE. *Commentary on Article 25*. Model Tax Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing, 2014, parágrafo 14.

como indícios suficientes, atos ou decisões legislativa ou regulatória, gerais e individuais, fiscalização ou mesmo a notícia da prática fiscal.

Daí a literatura no Brasil assinalar como "ponto de relevo" a "desnecessidade de haver uma exigência fiscal já formalizada pelas autoridades Fiscais para que se instaure o procedimento amigável", antes bastando ao pedido "quaisquer medidas que coloquem em risco ou venham a representar quebra das normas da convenção internacional", inclusive "qualquer ato que manifeste o entendimento do fisco"<sup>529</sup>. Se não se espera o lançamento, como conciliar os acordos de bitributação brasileiros com a exigência regulamentar de que o pedido não cuide de "situação em tese"?

Parece útil, a este propósito, a lição de Vogel: a ação que legitima o pedido de procedimento amigável deve ser tomada em prejuízo ("to the detriment") do reclamante ("the complainant"); é este, e não outro contribuinte qualquer, quem precisa da proteção legal ("needs the legal protection") do acordo<sup>530</sup>. É dizer que, para se conformar aos acordos de bitributação do Brasil, a "situação em tese" que não merece conhecimento da Administração Tributária na Instrução Normativa nº 1.669/16 será apenas aquela que não pode prejudicar o reclamante, mas outrem.

O próprio texto da Instrução Normativa pode fundamentar a posição colocada: a norma, depois de afastar a dita "situação em tese", logo exige ao "requerente apresentar todos os documentos que demonstrem sua plena adequação ao caso quando da interposição do requerimento de instauração". Demonstrada a adequação do contribuinte aos indícios de tributação, não haveria uma "situação em tese", mas efetivo risco de descumprimento do acordo em detrimento do contribuinte reclamante, suficiente ao conhecimento do pedido para a instauração de procedimento amigável pela Administração Tributária no Brasil.

\_

<sup>&</sup>lt;sup>529</sup> Cf. ANNUNZIATA, Marcelo Salles. "Procedimento Amigável e seus Efeitos no Direito Interno". In MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Direito Tributário Internacional*. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 193.

<sup>&</sup>lt;sup>530</sup> Cf. VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 3<sup>a</sup> edição. Londres: Kluwer Law International, 1997, p. 1354.

# 5 CONCLUSÃO

O procedimento amigável é método que surgiu nos acordos de bitributação *in concretu*, voltando aos primeiros acordos de que se tem notícia. Quando estes já previam, em maior ou menor medida, as três modalidades do método, o procedimento amigável ganhou os modelos elaborados pela Sociedade das Nações. Nas edições de 1927, 1943 e 1946, os contornos do método evoluíram: sempre permitindo as tratativas diretas entre administrações tributárias, permitiu-se ao contribuinte apresentar o seu caso, deixando-se de lado o recurso a órgão independente dos Estados Contratantes.

Extinta a Sociedade das Nações, o procedimento amigável mereceu os trabalhos da OCDE. No Modelo de 1963, o Artigo 25 lhe dedicou quatro parágrafos, consolidando ali muito do que já se vira nos modelos anteriores: o primeiro, autorizando a apresentação do caso pelo contribuinte; o segundo, impondo esforços às administrações tributárias para a solução da controvérsia; o terceiro, impondo esforços para a solução de dúvidas ou dificuldades sobre o acordo, mesmo ausente uma provocação pelo contribuinte; o quarto, assegurando tratativas diretas entre as administrações tributárias, possivelmente mediante comissão e dispensada a diplomacia.

Nos Modelos OCDE posteriores, os Comentários ganharam muita extensão, mas o método recebeu alterações pontuais, refletindo conclusões de grupos temáticos de trabalho na Organização. Em 1977, previu-se prazo de três anos para a apresentação do caso pelo contribuinte; permitiu-se a nacional apresentar caso de discriminação; e desvinculou-se a execução de prazos domésticos. Em 2005, reescreveu-se o parágrafo acerca da comissão de representantes. Em 2008, o método recebeu uma etapa de arbitragem, respondendo a duras críticas na literatura sobre efetividade e prazo.

O Modelo ONU não se limitou a reproduzir o método constante do Modelo OCDE, ainda que o tema não toque a alocação de competências tributárias. Em sutil diferença, o Modelo de 1980 incluiu no escopo das tratativas o desenvolvimento de técnicas para a boa condução do método. Sem que aquela divergência tivesse repercussão na literatura, maior atenção ao Modelo ONU veio em 2011, quando este recebeu uma etapa de arbitragem. Ressoando as desconfianças de países em desenvolvimento, a fase arbitral naquele modelo deve ser solicitada pelas administrações tributárias, e o laudo pode ser superado por outra solução alcançada pelas partes em até seis meses.

No Artigo 25 dos Modelos OCDE e ONU, a literatura vislumbrou três modalidades para o método: o procedimento amigável individual, provocado por caso apresentado pelo contribuinte; o procedimento amigável interpretativo, para o enfrentamento de dificuldades mesmo na ausência de pedido do contribuinte; e o procedimento amigável integrativo, para a bitributação não disciplinada no acordo. Ainda que os limites entre as modalidades individual e interpretativa sejam tênues, a classificação é relevante por discriminar a modalidade integrativa: quando as duas primeiras partem de – e terminam contidas a – regras do acordo, a terceira tem lugar para casos que não encontram qualquer disciplina no acordo de bitributação concluído.

No Brasil, a política de acordos de bitributação não ignorou o método. Antes, os trinta e dois acordos ora vigentes incluem cláusula para o procedimento amigável, em larga medida inspirada no Modelo OCDE. Os acordos brasileiros privilegiam, na matéria, o Modelo de 1963, e as alterações trazidas no modelo a partir de 1977 foram adotadas pelo País apenas de forma errática em seus acordos.

Os acordos brasileiros tampouco cederam à fase de arbitragem. Se a maioria dos acordos foram concluídos antes que aquela etapa fosse prevista nos modelos, a sua adoção no Brasil tem desafio maior do que a defasagem no tempo. De um lado, o tema ainda inspira novidade, e, de outro lado, recebe oposição dos que veem ali indevida renúncia à soberania do País e suposta violação a conceitos positivos do ordenamento brasileiro. Com a crescente atenção dada ao tema na literatura, derrubam-se aqueles argumentos em prol da adoção da fase de arbitragem pelos acordos brasileiros vindouros.

Não menos dificultosa foi a afirmação prática do método no Brasil. O laconismo da Administração mergulhou a literatura em incerteza: quando alguns admitiam a inexistência de informações, outros iam adiante para afirmar inexistente a própria instauração do procedimento amigável no País, mesmo recentemente. Embora já não coubesse, a rigor, depois de 2004, a suposta inexistência de prática do método se justificava por indícios de que a Administração Tributária era resistente à sua instauração. Os indícios vieram pela revogação do acordo com a Alemanha, por precedente acerca do acordo com o Japão e por dois casos noticiados na literatura, envolvendo os acordos com a França e com o Japão.

A confirmação efetiva de que o Brasil se envolveu em procedimento amigável veio, apenas, no Ato Declaratório Interpretativo nº 27/04. Anos mais tarde, a Lei de Acesso à

Informação permitiu saber o *status* do método na prática, tendo a Administração Tributária informado a participação do Brasil em procedimentos amigáveis sobre temas variados, aparentemente por solicitação de outros Estados Contratantes.

A falta de pedidos da parte de contribuintes brasileiros foi motivo declarado para a edição da Instrução Normativa nº 1.669/16. Ainda que o método não exija, em Direito brasileiro, a regulamentação doméstica, a Instrução Normativa cumpriu com a desejável transparência aos contribuintes. O regulamento, limitado à modalidade individual, olvidou cláusulas dos acordos brasileiros, mormente se minoritárias na política brasileira. De forma mais problemática, afastou-se do poder regulamentar para servir de instrumento para a Administração Tributária tomar parte em matérias desconhecidos pelos acordos: a relação com remédios internos, inclusive renúncia a direitos.

Dúvidas sobre a execução do procedimento amigável muito devem às incertezas sobre a sua natureza, que em Direito Comparado vai desde legítimo acordo internacional obrigando os Estados Contratantes a um compromisso político em acordo de cavalheiros. A questão acompanha a interpretação autêntica na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. Se aquela, em jurisprudência internacional anterior, vinculava Estados a qualquer entendimento que dessem sobre o acordo original que concluíram, na Convenção de Viena a interpretação autêntica não só parece limitada ao sentido possível do texto, como não impõe vinculação, que dependerá de circunstâncias do acordo posterior.

O efeito vinculante do acordo posterior entre partes recomenda a sua conclusão por representantes habilitados. Ainda que o Direito Internacional Público tenha flexibilizado a prática dos plenos poderes, pareceria faltar às autoridades competentes em procedimento amigável – regra geral, integrantes das administrações tributárias – poderes para vincular os Estados Contratantes em acordo internacional. A posição é minoritária na literatura, que hoje admite delegação de poderes na ratificação solene do acordo de bitributação, este o responsável por designar os representantes. No Brasil, também não parece haver qualquer impedimento à delegação eficaz de poderes de representação à Administração Tributária, reservados os plenos poderes à conclusão solene de acordos.

A limitação da interpretação autêntica ao texto convencionado não só afasta desta categoria o procedimento amigável integrativo, como coloca as modalidades individual e interpretativa no espaço muitas vezes reservado pelo *treaty-making power* para os acordos

executivos ou em forma simplificada. A literatura brasileira é dividida sobre a viabilidade destes acordos no País, mas a prática reiterada do Ministério das Relações Exteriores, com o silêncio histórico do Congresso Nacional no tema, querem crer dispensados de referendo parlamentar os acordos contidos a acordo solenemente ratificado pelo Brasil.

Os acordos posteriores em procedimento amigável individual e interpretativo são, portanto, interpretação autêntica do acordo de bitributação vigente, obrigando o Brasil como acordos internacionais sem exigir referendo específico do Congresso Nacional. Os acordos posteriores em procedimento amigável integrativo não são interpretação autêntica do acordo vigente, mas a sua emenda ou alteração pelas partes, exigindo o concurso do Poder Legislativo para a sua conclusão pelo Brasil, embora obriguem internacionalmente sob a Convenção de Viena, se concluídos por autoridade competente brasileira designada em acordo de bitributação contemplando aquela modalidade.

O argumento da legalidade, pelo qual a execução do procedimento amigável teria impedimento no ordenamento brasileiro, é falacioso. Ignora os efeitos próprios do acordo de bitributação em que baseado o acordo posterior: a limitação da lei doméstica brasileira, impedindo o surgimento da obrigação tributária no País. Se o procedimento amigável tem resultado contido ao acordo já vigente, sua execução não passa pela questão da legalidade, mas antes dá cumprimento às cláusulas do acordo ratificado, pleno de efeitos no Brasil.

As autoridades competentes não transacionam ou redimem crédito tributário no procedimento amigável. Semelhante ao processo administrativo fiscal, cuida o método de investigar o próprio surgimento da obrigação tributária. Constatado que aquela foi afastada pelas cláusulas do acordo de bitributação, não há vinculação que obrigue a Administração Tributária ao lançamento, e tampouco renúncia a crédito tributário ou receita pública. Há, sim, execução de um compromisso internacional e legitimamente assumido pelo País com a ratificação do acordo de bitributação, desempenhada por autoridades competentes que estão a representar o Estado externamente, e não em expediente de fiscalização.

Uma vez admitida a natureza de acordo internacional para a solução obtida, não só as Administrações se obrigam, como também o Poder Judiciário se vê vinculado ante a publicação daquele acordo, dada o *status* de lei que assiste aos acordos internacionais em geral no Brasil. A vinculação tem limite na motivação do acordo posterior nas cláusulas do

acordo de bitributação vigente: se ultrapassado o sentido possível do texto convencionado, poderão os contribuintes pleitear anulação do acordo posterior pelos tribunais.

A relação entre o procedimento amigável e os remédios internos, objeto de muita recomendação pela literatura, não é tema que deriva dos acordos de bitributação, pelos quais o método é, antes, desvinculado. Por adotada a desvinculação em todos os acordos brasileiros, a Instrução Normativa nº 1669/16 extrapola os limites do poder regulamentar ao desconhecer pedidos sobre matéria em litígio, exigir renúncia de direitos e desistência de ações ou recursos.

Também a suspensão da exigibilidade do tributo com o procedimento amigável não é tema dos acordos, embora recomendada pela OCDE. A literatura brasileira não chega a termos sobre aquele efeito diante da lei doméstica: quando alguns recorrem a postulados como a segurança jurídica, outros, mais céticos, acreditam necessária alteração no Código Tributário Nacional, sem que se atribuam ao pedido do contribuinte as consequências já asseguradas a recursos administrativos.

Suspensa ou não a exigibilidade do tributo, a Administração Tributária não pode se eximir a conhecer pedidos de violação ao acordo pelo fato de não ter lançado tributo. Determinação expressa nos acordos de bitributação, o risco ou indício de futura tributação desconforme é suficiente a motivar o procedimento amigável. Para condizer com o acordo, poderá a Administração Tributária, quando muito, verificar a adequação do contribuinte à hipótese que descreve no pedido, em tudo baseado no acordo de bitributação vigente.

## **BIBLIOGRAFIA**

ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, G. E. do Nascimento e; CASELLA, Paulo Borba. *Manual de Direito Internacional Público*. 17<sup>a</sup> edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. "Atos Administrativos Normativos: Algumas Questões". In MEDAUAR, Odete; SCHIRATO, Vitor Rhein Schirato (coord.). *Os Caminhos do Ato Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, pp. 219-236.

ALMEIDA, Paula Wojcikiewicz; PEREIRA, Maíra Fajardo Linhares. "Revisitando os Efeitos da Assinatura de um Tratado Internacional: da Obrigação de Boa-fé à Sujeição Internacional do Estado". *Revista Direito GV*, n. 9. São Paulo: FGV Direito SP, 2013, pp. 171-198.

ALTMAN, Zvi Daniel. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Doctoral Series v. 11. Amsterdam: IBFD, 2005.

AMARAL JÚNIOR, Alberto do. *Curso de Direito Internacional Público*. 5ª edição. São Paulo: Atlas, 2015.

AMSTEL, G. J. Ploos van. "Parliaments and the Treatymaking Power". In INTER-PALIAMENTARY UNION (coord.). *Constitutional and Parliamentary Information*. Genebra: Association of Secretaries General of Parliaments, 1986, pp. 3-34.

ANNUNZIATA, Marcelo Salles. "Procedimento Amigável e seus Efeitos no Direito Interno". In MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Direito Tributário Internacional*. São Paulo: MP Editora, 2006, pp. 189-202.

ANTÓN, Fernando Serrano. "La Cláusula de Procedimiento Amistoso de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional. La Experiencia Española y el Derecho Comparado". In *Crónica Tributaria*, n. 114. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, pp. 141-171.

ARAÚJO, João Hermes Pereira de. *A Processualística dos Atos Internacionais*. Rio de Janeiro: Ministério das Relações Exteriores, 1958.

ARNOLD, Brian J. "Tax Treaty News: an Overview of the UN Model (2011)". *Bulletin for International Taxation*, n. 66. Amsterdam: IBFD, 2012, pp. 523-529.

ARNOLD, Brian J. "The Scope of Arbitration under Tax Treaties". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015, pp. 113-137.

ARNOLD, Brian J.; MCINTYRE, Michael J. *International Tax Primer*. 2<sup>a</sup> edição. Haia: Kluwer Law International, 2002.

AULT, Hugh; MAJDANSKA, Alicja. "Arbitration and International Institutions". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015, pp. 211-280.

AULT, Hugh. "Dispute Resolution: the Mutual Agreement Procedure". *Papers on Selected Topics in Administration of Tax Treaties for Developing Countries*. Artigo n. 8-A. Nova York: Organização das Nações Unidas, 2013.

ÁVILA, Humberto. "Legalidade Tributária Multidimensional". In FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 277-291.

BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions*. 27<sup>a</sup> atualização em folhas soltas. Londres: Sweet & Maxwell, 2014.

BAKER, Philip; PISTONE, Pasquale. "BEPS Action 16: the Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy under European Law in Cross-border Situations". *EC Tax Review*, n. 5-6. Amsterdam: Kluwer Law International, 2016, pp. 335-345.

BASTOS, Frederico Silva. Transparência Fiscal Internacional e Administração Tributária em Rede: o Sistema Regulatório e Prático do Intercâmbio de Informações Tributárias no

*Brasil e os Direitos e Garantias Fundamentais dos Contribuintes*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, 2014.

BECERRA, Juan Angel. *Interpretation and Application of Tax Treaties in North America*. Amsterdam: IBFD, 2007.

BELLAN, Daniel Vitor. *Direito Tributário Internacional: Rendimentos de Pessoas Físicas nos Tratados Internacionais contra a Dupla Tributação*. São Paulo: Saraiva, 2010.

BERTIN, Olivier. "Tax Treaty Interpretation in Belgium". In LANG, Michael. *Tax Treaty Interpretation*. Viena: Linde Verlag, 2001, pp. 41-62.

BEZERRA, Julio Cesar Veiga. "O Mecanismo de Solução de Controvérsias dos Acordos de Cooperação e Facilitação de Investimento em Comparação com o dos Acordos para Promoção e Proteção Recíproca de Investimentos". *Anais do XXVII Salão de Iniciação Científica*. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2015.

BIFANO, Elidie Palma; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. "O Sigilo na Arbitragem e os Limites da Atuação das Autoridades Fiscais em Procedimentos de Fiscalização". *Revista Direito Tributário Atual*, n. 36. São Paulo: IBDT, 2016, pp. 155-183.

BOGNETTI, Giovanni. "The Role of Italian Parliament in the Treaty-Making Process – Europe". *Chicago-Kent Law Review*, v. 67. Chicago: Chicago-Kent College of Law, 1991, pp. 391-412.

BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre Dupla Tributação Internacional*. Teresina/São Paulo: Universidade Federal do Piauí/IBDT, 1992.

BRANDSTETTER, Patricia. "Taxes Covered" – A Study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions. Amsterdam: IBFD, 2011.

BRAUNER, Yariv. "What the BEPS?". *Florida Tax Review*, n. 16. Gainesville: University of Florida College of Law, 2014.

BROE, Luc de. *International Tax Planning and Prevention of Abuse*. Doctoral Series v. 14. Amsterdam: IBFD, 2008.

BROWN, Patricia. "Enhancing the Mutual Agreement Procedure by Adopting Appropriate Arbitration Provisions". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015.

BRUGGEN, Edwin van der. "A Preliminary Look at the New UN Model Tax Convention". *British Tax Review*, n. 2. Londres: Sweet & Maxwell, 2002.

BRUNSCHOT, Frank van. "The Judiciary and the OECD Model Tax Convention and its Commentaries". *Bulletin for International Taxation*, n. 59. Amsterdam: IBFD, 2005, pp. 5-11.

BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN. Kündigung des deutsch-brasilianischen Doppelbesteuerungsabkommens. Disponível em: http://www.bundesfinanzministerium.de

BURNETT, Chloe. "International Tax Arbitration". In *Australian Tax Review*, n. 36. Sydney: Lawbook Company, 2007.

CALICH, Isabel; ROLIM, João Dácio. "Transfer Pricing Disputes in Brazil". In BAIASTROCCHI, Eduardo; ROXAN, Ian. *Resolving Transfer Pricing Disputes – a Global Analysis*. Cambridge Tax Law Series. Cambridge: Cambridge University Press, 2013, pp. 519-554.

CÂMARA, José Sette. "A Conclusão dos Tratados Internacionais e o Direito Constitucional Brasileiro". *Boletim da Sociedade Brasileira de Direito Internacional*, n. 69/71. Brasília: SBDI, 1987/1989, pp. 56-75.

CAMPO, Carolina del. "General Report". In *Cahiers de Droit Fiscal International*, v. 101a. Dispute Resolution Procedures in International Tax Matters. Haia: Sdu Uitgevers, 2016, pp. 11-67.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19<sup>a</sup> edição. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASSESE, Antonio. *International Law*. 2ª edição. Nova York: Oxford University Press, 2005.

CASTELON, Marta Oliveros. "Perspectivas de Novo Acordo de Bitributação Brasil-Alemanha". *Revista de Direito Tributário Internacional*, n. 8. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 155-172.

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 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, pp. 159-183.

CHRISTIANS, Allisson. "Tax Activists and the Global Movement for Development Through Transparency". In BRAUNER, Yariv; STEWART, Miranda (coord.). *Tax, Law and Development*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2013, pp. 288-315.

CONNORS, John; DELPUTTE, Barbara. "Alternative Dispute Resolution in Tax Law – The View of Business". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015, pp. 79-84.

CRUZ, Natalia Quinones. "International Tax Arbitration and the Sovereignty Objection: the South American Perspective". *Tax Notes International*, n. 51. Washington DC: Tax Analysts, 2008, pp. 533-542.

CUNHA, Rita. "BEPS Action 6: Uncertainty in the Principal Purpose Test Rule". *Global Taxation*, n. 1. Nova Delhi: Young Global's, 2016, pp. 186-190.

CURSCHMAN, Jan. "Resolução de Conflitos no Direito Tributário Internacional: o Procedimento Arbitral conforme o Art. 25, parágrafo 5, da Convenção-Modelo da OCDE para Tratados Bilaterais contra Bitributação à Luz da Ação 14, do BEPS". In SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (coord.). *Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, pp. 91-99.

DAGNESE, Napoleão. "Is Brazil 'Developed'? Termination of the Brazil-Germany Tax Treaty". *Intertax*, n. 34. Amsterdam: Kluwer Law International, 2006, pp. 195-198.

DALLARI, Pedro Bohomoletz de Abreu. *Constituição e Tratados Internacionais*. São Paulo: Saraiva, 2003.

DIJK, Pieter van; TAHZIB, Bahiyyih G. "Parliamentary Participation in the Treaty-Making Process of the Netherlands". *Chicago-Kent Law Review*, v. 67. Chicago: Chicago-Kent College of Law, 1991, pp. 413-436.

DOMINICI, Remo. "Le Regole per la Risoluzione dei Conflitti in Materia di Doppia Imposizione Internazionale". In UCKMAR, Victor (coord.). *Corso di Diritto Tributario Internazionale*. Pádua: Cedam, 1999.

DORNELLES, Francisco. "O Modelo da ONU para Eliminar a Dupla Tributação da Renda, e os Países em Desenvolvimento". In TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado: Estudos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, pp. 195-232.

DÖRR, Oliver. "Article 31. General Rule of Interpretation". In DÖRR, Oliver; SCHMALENBACH, Kirsten. *Vienna Convention on the Law of Treaties: a Commentary*. Berlim/Heidelberg: Springer Verlag, 2012, pp. 521-570.

DOURADO, Ana Paula. "Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: the EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6". *Intertax*, n. 43. Amsterdam: Kluwer Law International, 2015, pp. 42-57.

DZIURDZ, Kasper; MARCHGRABER, Christoph. "Non-discrimination in European and Tax Treaty Law: an Overview". In DZIURDZ, Kasper; MARCHGRABER, Christoph (coord.). *Non-discrimination in European and Tax Treaty Law*. Series on International Tax Law, v. 94. Viena: Linde, 2015, pp. 1-16.

EASSON, Alex. "Do We Still Need Tax Treaties?". *Bulletin for International Taxation*, n. 54. Amsterdam: IBFD, 2000, pp. 619-625.

ELLIS, Maarten J. "The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof. Dr Klaus Vogel". *Bulletin for International Taxation*, n. 54. Amsterdam: IBFD, 2000, pp. 617-618.

ENGELEN, Frank. *Interpretation of Tax Treaties under International Law*. Doctoral Series v. 7. Amsterdam: IBFD, 2004.

ESCOBAR, Ricardo. "Arbitrators, Qualifications and Features by Design". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015, pp. 301-310.

FARAH, Ehab. "Mandatory Arbitration of International Tax Disputes: A Solution in Search of a Problem". *Florida Tax Review*, n. 8. Gainesville: University of Florida College of Law, 2009.

FERNANDES, Érika Capella; FIORATI, Jete Jane. "Os ACFIs e os BITs assinados pelo Brasil – Uma Análise Comparada". *Revista de Informação Legislativa*, n. 208. Brasília: Coordenação de Edições Técnicas do Senado Federal, 2015, pp. 247-276.

FLÁVIO NETO, Luís. *Os "Contextos" para a Interpretação e Aplicação dos Acordos de Bitributação*. Tese de Doutorado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2015.

FOUCARD, Alexis; GRANDFOND, Léa. "Arbitration of International Tax Disputes: a Move Towards Democratization?". In ROVINE, Arthur (coord.). Contemporary Issues in

*International Arbitration and Mediation: the Fordham Papers 2014.* Leiden: Koninklijke Brill NV, 2015, pp. 419-436.

FROWEIN, Jochen Abr.; HAHN, Michael J. "The Participation of Parliament in the Treaty Process in the Federal Republic of Germany". *Chicago-Kent Law Review*, v. 67. Chicago: Chicago-Kent College of Law, 1991, pp. 361-389.

GABRIEL, Vivian Daniele Rocha. "Arbitragem no Direito Tributário Internacional e no Direito Internacional dos Investimentos". *Revista de Direito Internacional*, n. 13. Brasília: Uniceub, 2016, pp. 96-115.

GARBARINO, Carlo. *Judicial Interpretation of Tax Treaties – The Use of the OECD Commentaries*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited, 2016.

GARDINER, Richard K. *Treaty Interpretation*. 2<sup>a</sup> edição. Oxford: Oxford University Press, 2015.

GROEN, Gerrit. "Arbitration in Bilateral Tax Treaties". *Intertax*, n. 30. Amsterdam: Kluwer Law International, 2002, pp. 3-27.

GROSS, Leo. *Essays on International Law and Organization*, v. 1. 1<sup>a</sup> edição. Dordrecht: Springer Science & Business Media, 1984.

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

GODOI, Marciano Seabra de. "Os Tratados ou Convenções Internacionais para Evitar a Dupla Tributação e sua Hierarquia Normativa no Direito Brasileiro". In SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa*, v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 975-1010.

GOLDBERG, Sanford H. "How and Does the Competent Authority Work? – A Multinational Analysis". *Tax Executive*, n. 39. Washington D.C.: Tax Executives Institute, 1986, pp. 5-44.

GUTMANN, Daniel. "Some Thoughts on Procedural Rules in International Tax Arbitration". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015, pp. 311-318.

GUTMANN, Daniel. "Tax Treaty Interpretation in France". In LANG, Michael (coord.). *Tax Treaty Interpretation*. Viena: Linde Verlag, 2001, pp. 95-117.

HAFNER, Gerhard. "Subsequent Agreements and Practice: Between Interpretation, Informal Modification, and Formal Amendment". In NOLTE, Georg (coord.). *Treaties and Subsequent Practice*. Oxford: Oxford University Press, 2013, pp. 105-122.

HAGGENMACHER, Peter. "Some Hints on the European Origins of Legislative Participation in the Treaty-Making Function". *Chicago-Kent Law Review*, v. 67. Chicago: Chicago-Kent College of Law, 1991, pp. 313-339.

HERSHEY, Amos S. "Treaty-Making Power with Special Reference to the United States". *Indiana Law Journal*, v. 1. Bloomington: Indiana State Bar Association, 1926, pp. 261-269.

HERZFELD, Mindy. "MAP Statistics Tell a Sorry Tale". *Tax Notes International*, n. 76. Washington DC: Tax Analysts, 2008.

HINNEKENS, Luc. "Legal Sources and Interpretation of European Tax Arbitration Convention and its Recognition of the Taxpayer". In *Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration*. IFA Congress Seminar Series. Deventer: Kluwer, 1994.

HOLMES, Kevin. *International Tax Policy and Double Tax Treaties – An Introduction to Principles and Application*. 2<sup>a</sup> edição. Amsterdam: IBFD, 2014.

HOFBAUER, Ines. "Tax Treaty Interpretation in Austria". In LANG, Michael (coord.). *Tax Treaty Interpretation*. Viena: Linde Verlag, 2001, pp. 13-39.

HOFFMEISTER, Frank. "Article 7. Full Powers". In DÖRR, Oliver; SCHMALENBACH, Kirsten. *Vienna Convention on the Law of Treaties: a Commentary*. Berlim/Heidelberg: Springer Verlag, 2012, pp. 119-130.

HUDSON, Manley O. "International Engagements and their Interpretation by the Permanent Court of International Justice". In RADIN, Max; KIDD, A. M. (coord.). *Legal Essays in Tribute to Orrin Kip McMurray*. Berkeley: University of California Press, 1935, pp. 187-220.

HUNTER, Ian. "Double Taxation – Dispute Resolutions through Competent Authority". *Intertax*, n. 17. Amsterdam: Kluwer Law International, 1989, pp. 106-107.

ISMER, Roland. "Article 25. Mutual Agreement Procedure". In REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (coord.). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, v. 2. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2015, pp. 1735-1826.

JENNINGS, Robert; WATTS, Arthur. *Oppenheim's International Law*, v. 1. 9<sup>a</sup> edição. Oxford: Oxford University Press, 2008.

JOGARAJAN, Sunita. "The Conclusion and Termination of the 'First' Double Taxation Treaty". *British Tax Review*, n. 3. Londres: Sweet & Maxwell, 2012, pp. 283-306.

JONES, J. Mervyn. *Full Powers and Ratification – A Study in the Development of Treaty-Making Procedure*. Cambridge: Cambridge University Press, 1949.

JONES, John F. Avery. "Arbitration and Publication of Decisions". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015, pp. 369-375.

JONES, John F. Avery. "The Relationship Between the Mutual Agreement Procedure and Internal Law". *EC Tax Review*, n. 8. Amsterdam: Kluwer Law International, 1999, pp. 4-8.

JONES et al., John F. Avery. "The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3 (2) of the OECD Model - II". *British Tax Review*, n. 2. Londres: Sweet & Maxwell, 1984.

JONES, John F. Avery. "Tax Treaty Interpretation in the United Kingdom". In LANG, Michael (coord.). *Tax Treaty Interpretation*. Viena: Linde Verlag, 2001, pp. 357-391.

JONES et al., John F. Avery. "The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention – I". *British Tax Review*, n. 6. Londres: Sweet & Maxwell, 1979, p. 333-353.

JONES et al., John F. Avery. "The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention – II". *British Tax Review*, n. 1. Londres: Sweet & Maxwell, 1980, pp. 13-27.

JONES et al., John F. Avery. "The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States". *Bulletin for International Taxation*, n. 6. Amsterdam: 2006, pp. 220-254.

KAMMERHOFER, Jörg. *Uncertainty in International Law: a Kelsenian Perspective*. Londres: Routledge, 2010.

KERLAN, Pierre. "International Disputes with Respect to Tax Conventions – The French View". In FRANCESCO, Virginia di; LIAKAS, Nicolas (coord.). *1977 Tax Treaties and Competent Authority*. Nova York: Matthew Bender, 1978, pp. 219-262.

KNITTEL, Mathias. "Articles 25, 26 and 27 – Administrative Cooperation". In ECKER, Thomas; RESSLER, Gernot (coord.). *History of Tax Treaties – The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*. Series on International Tax Law, v. 69. Viena: Linde, 2011, pp. 685-713.

KOCH, Karl. "General Report". In *Cahiers de Droit Fiscal International*, v. 66a. Mutual Agreement – Procedure and Practice. Deventer: Kluwer Law, 1981, pp. 93-129.

KOLLMANN, Jasmin; TURCAN, Laura. "Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and their Challenges". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015, p. 15-77.

KREPEL, Marina Meirelles Sobreira. *Solução de Controvérsias nas Convenções Internacionais contra Dupla Tributação*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2015.

LANG, Michael. "BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties". *Tax Notes International*, n. 74. Washington DC: Tax Analysts, 2014, pp. 655-664.

LANG, Michael. "Procedural Conditions for the Implementation of Tax Treaty Obligations under Domestic Law". In MAISTO, Guglielmo (coord.). *Courts and Tax Treaty Law*. EC and International Tax Law Series, v. 3. Amsterdam: IBFD, 2007, pp. 389-410.

LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. 2<sup>a</sup> edição. Amsterdam/Viena: IBFD/Linde, 2013.

LANG, Michael; WIMAN, Bertil. "Conference on Arbitration in Tax Treaty Law – Uppsala University – 22 August 2013". *Intertax*, n. 42. Amsterdam: Kluwer Law International, 2014, p. 202.

LARENZ, Karl; CANARIS, Claus-Wilhelm. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3<sup>a</sup> edição. Berlim: Springer, 1995.

LAVEZ, Raphael Assef. "A Retenção na Fonte na Importação de Serviços Técnicos: Questões não Resolvidas no Caso Copesul". *Revista Direito Tributário Atual*, n. 28. São Paulo: IBDT/Dialética, 2012, pp. 295-315.

LENZ, Raoul. "General Report". *Cahiers de Droit International*, v. 42. The Interpretation of Double Taxation Conventions. Rotterdam: International Fiscal Association, 1960.

LESSA, Donovan Mazza; FRANCO, Fernando Raposo. "A Arbitragem como Método de Solução de Conflitos dos Tratados contra a Dupla Tributação". In GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento*, v. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, pp. 183-209.

LIEB, Jean-Pierre. "Introduction: Taking the Debate Forward". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015, pp. 1-11.

LIMA, Juciléia. "Arbitragem Tributária Internacional e o Discurso Sul-americano da 'Renúncia à Soberania Fiscal'". *Revista Direito Tributário Atual*, n. 33. São Paulo: Dialética/IBDT, 2015, pp. 149-163.

LINDENCRONA, Gustaf; MATTSSON, Nils. *Arbitration in Taxation*. Deventer: Kluwer, 1981.

LOUREIRO, Luciana Nobrega e Silva. "Mutual Agreement Procedure: Preventing the Compulsory Jurisdiction of the International Court of Justice?". *Intertax*, n. 37. Amsterdam: Kluwer Law International, 2008, pp. 529-544.

LUCHAIRE, François. "The Participation of Parliament in the Elaboration and Application of Treaties – Europe". *Chicago-Kent Law Review*, v. 67. Chicago: Chicago-Kent College of Law, 1991, pp. 341-359.

LUPI, André Lipp Pinto Basto. "Comentários ao Artigo 31". In SALIBA, Aziz Tuffi (coord.). Direito dos Tratados – Comentários à Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (1969). Belo Horizonte: Arraes Editores, 2011, pp. 223-238.

MACHADO, Hugo de Brito. "Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário". *Revista Fórum de Direito Tributário*, n. 28. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

MALHERBE, Jacques. "The Issues of Dispute Resolution and Introduction of a Multilateral Treaty". *Intertax*, n. 43. Amsterdam: Kluwer Law International, 2015, pp. 91-95.

MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial) (Atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73). 8ª edição. São Paulo: Dialética, 2015.

MARKHAM, Michelle. "The Resolution of Transfer Pricing Disputes through Arbitration". *Intertax*, n. 33. Amsterdam: Kluwer Law International, 2005, pp. 68-74.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. "Lançamento: Procedimento Administrativo". In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). *Processo Administrativo Fical*, v. 2. São Paulo: Dialética, 1997, pp. 43-46.

MBENGUE, Makane Moïse. "Rules of Interpretation (Article 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties)". *ICDS Review*, n. 31. Washington DC: International Centre for Settlement of Investment Disputes, 2016, pp. 388-412.

MCDOUGAL, Myres S.; LASSWELL, Harold D.; MILLER, James C. *The Interpretation of International Agreements and World Public Order – Principles of Content and Procedure*. Dordrecht: Martinus Nijhoff Publishers, 1994.

MCINTYRE, Michael J. Developing Countries and International Cooperation on Income Tax Matters: an Historical Review. Detroit: 2005. Disponível em http://www.michielse.com/files/mcintyre intl cooperation.pdf

MCINTYRE, Michael J. "Comments on the OECD Proposal for Secret and Mandatory Arbitration of International Tax Disputes". *Florida Tax Review*, n. 7. Gainesville: University of Florida College of Law, 2006, pp. 622 e ss.

MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. O Poder de Celebrar Tratados: Competência dos Poderes Constituídos para a Celebração de Tratados, à Luz do Direito Internacional,

do Direito Comparado e do Direito Constitucional Brasileiro. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2001.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de Direito Internacional Público*, v. 1. 12<sup>a</sup> edição. São Paulo: Renovar, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. "Tratados Internacionais e Jurisprudência Administrativa". In AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (coord.). *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*. 2ª edição. São Paulo: Lex Editora, 2014, pp. 239-264.

MENDES, Gil; BON, Willem; LOPES, Alex; GARCEZ, Bianca. "Análise da Rede Brasileira de Acordos de Dupla Tributação: Razões e Recomendações para seu Aprimoramento e Ampliação". *Revista Brasileira de Comércio Exterior*, v. 127. Rio de Janeiro: Funcex, 2016, pp. 4-25.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. "Ação 14: a Solução dos Conflitos Tributários no Contexto do BEPS". In GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento*, v. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, pp. 159-181.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Transação e Arbitragem nas Controvérsias Tributárias*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013.

METHYMAKI, Eleni; TZANAKOPOULOS, Antonios. "Master of Puppets? Reassertion of Control through Joint Investment Treaty Interpretation". In KULICK, Andreas (coord.). *Reassertion of Control over the Investment Treaty Regime*. Cambridge: Cambridge University Press, 2017, pp. 155-181.

MICHELSEN, Aage. "Tax Treaty Interpretation in Denmark". In LANG, Michael (coord). *Tax Treaty Interpretation*. Viena: Linde Verlag, 2001, pp. 63-76.

MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES. *Atos Internacionais. Prática Diplomática Brasileira. Manual de Procedimentos*. Brasília: Publicação Oficial, 2010.

MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES. *Atos Internacionais. Prática Diplomática Brasileira. Manual de Procedimentos*. Brasília: Publicação Oficial, 1984.

MIYAKE, Alina. "Os Mecanismos de Soluções de Controvérsias em Direito Tributário Internacional: uma Análise do Cenário Brasileiro". In GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento*, v. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, pp. 211-240.

MIYATAKE, Toshio. *Japan – Transfer Pricing & Dispute Resolution*. IBFD Transfer Pricing. Amsterdam: IBFD, 2016.

MONSENEGO, Jérôme. "Designing Arbitration Provisions in Tax Treaties: Reflections Based on the US Experience". *Intertax*, n. 42. Amsterdam: IBFD, 2014, pp.163-168.

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Direito Tributário Internacional – A Arbitragem nos Acordos de Bitributação Celebrados pelo Brasil*. Série Doutrina Tributária, v. XX. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2016.

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 de Arbitragem e Mediação*, n. 23. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

MORAES, Alexandre de. "Tratados Internacionais na Constituição de 1988". In AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (coord.). *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*. 2ª edição. São Paulo: Lex Editora, 2014, pp. 59-72.

MÖSSNER, Jörg Manfred. "Klaus Vogel Lecture 2009 – Comments". *Bulletin for International Taxation*, n. 64. Amsterdam: IBFD, 2010, pp. 16-19.

NATALE, Marcelo; NICACIO, Carlos. "Brazil". In BAKKER, Anuschka; LEVEY, Marc (coord.). *Transfer Pricing and Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD, 2011, pp. 129-176.

NGANTUNG, Yusuf Wangko. "Tax Treaties and Developing Countries". In PETRUZZI, Raffaele; SPIES, Karoline (coord.). *Tax Policy Challenges in the 21<sup>st</sup> Century*. Series on International Tax Law. Viena: Linde, 2014, pp. 529-551.

NIARADI, George Augusto. "O *Iter* de Elaboração dos Tratados Internacionais no Brasil". In AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (coord.). *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*. 2ª edição. São Paulo: Lex Editora, 2014, pp. 165-171.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1973.

NOVACK, Stanley E. "Resolution of Competent Authority Issues". *Intertax*, n. 17. Amsterdam: Kluwer Law International, 1989, pp. 88-92.

OCDE. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing, 2013.

OCDE. Commentary on Article 25 concerning the Mutual Agreement Procedure. Model Tax Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing, 2014.

OCDE. Commentary on Article 25 concerning the Mutual Agreement Procedure. Model Tax Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing, 2010.

OCDE. Commentary on Article 25 concerning the Mutual Agreement Procedure. Model Double Taxation Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing, 2005.

OCDE. Commentary on Article 25 concerning the Mutual Agreement Procedure. Model Double Taxation Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing, 1992.

OCDE. Commentary on Article 25 concerning the Mutual Agreement Procedure. Model Double Taxation Convention on Income and Capital. Paris: OECD Publishing, 1977.

OCDE. Commentary on Article 25 concerning the Mutual Agreement Procedure. Draft Double Taxation Convention on Income and Capital. Paris: OECD Publishing, 1963.

OCDE. Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes. Paris: OECD Publishing, 2007.

OCDE. Making Dispute Resolution More Effective. Paris: OECD Publishing, 2015.

OCDE. Manual on Effective Mutual Agreement Procedures. Paris: OECD Publishing, 2007.

OCDE, *Mutual Agreement Procedure Statistics 2006-2014*. Disponível em http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2006-2014.htm

OCDE. Notes on Discussion of Reports of Working Parties No. 27 and 14 and of the United States Tax Reform during the 56<sup>th</sup> Session of the Fiscal Committee held from June 2 to 5, 1970. Paris: OECD Publishing, 1970.

OECD. Positions on Article 25 (Mutual Agreement Procedure) and its Commentary. Model Tax Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing, 2014.

OCDE. Preliminary Analysis of Bilateral Conventions and Protocols signed between July 1, 1963 and January 1, 1969. Paris: OECD Publishing, 1969.

OCDE. Report on Additional Studies concerning the Mutual Agreement Procedure. Paris: OECD, 1966.

OCDE. Second Report on Additional Studies concerning the Mutual Agreement Procedure. Paris: OECD Publishing, 1970.

OCDE. The Elimination of Double Taxation – Report of the Fiscal Committee of the O.E.E.C. Paris: OECD Publishing, 1958.

OCDE. Third Report of Working Group No. 22. Paris: OECD Publishing, 1972.

OCDE. Third Report on Additional Studies concerning the Mutual Agreement Procedure. Paris: OECD, 1970.

OKUMA, Alessandra. "As Convenções para Evitar Dupla Tributação e Elisão Fiscal e os Meios de Solução de Controvérsias". In TÔRRES, Heleno (coord.). *Direito Tributário Aplicado*, n. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 410-432.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de. *Direito Administrativo Democrático*. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. "Action 14 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative: Making Dispute Resolution More Effective – Did Action 14 'Piggyback' on the Initiative?". *Bulletin for International Taxation*, v. 71. Amsterdam: IBFD, 2016.

OPPENHEIM, Lassa. *International Law – A Treatise*, v. 1. 3<sup>a</sup> edição. Nova Jersey: The Lawbook Exchange, 2005.

PELAYO, Manuel L. Hallivis. "Using the Vienna Convention on the Laws of Treaties for Interpreting Tax Treaties". *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, n. 1. São Paulo: IBDT, 2016, item IX. Disponível em <a href="http://www.ibdt.org.br/RDTIA/01/">http://www.ibdt.org.br/RDTIA/01/</a>

PERMANENT COURT OF INTERNATIONAL JUSTICE. Question of Jaworzina (Polish-Czechoslovakian Frontier). Série B, nº 8. Haia: Publications of the Permanent Court of International Justice, 1923.

PERROU, Katerina. "Tax Treaty Interpretation in Greece". In LANG, Michael (coord.). *Tax Treaty Interpretation*. Viena: Linde Verlag, 2001, pp. 153-170.

PERROU, Katerina. *Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution*. Doctoral Series v. 28. Amsterdam: IBFD, 2014.

PETRUZZI, Raffaele; KOCH, Petra; TURCAN, Laura. "Baseball Arbitration in Comparison to other Types of Arbitration". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015, pp. 139-158.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. Direito Administrativo. São Paulo: Atlas, 2012.

PIRES, Manuel. *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, v. 2. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1986.

PISTONE, Pasquale. "Time for Arbitration in International Taxation". *Intertax*, v. 33. Amsterdam: Kluwer Law International, 2005, p. 102.

POSTMA, Alex; SCHWARZ, Jonathan. "BEPS and the Sovereignty of Nations". *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht*, n. 83. Berna: Editions Weblaw, 2014/2015, pp. 783-792.

PROTTO, Carlos. "Mutual Agreement Procedures in Tax Treaties: Problems and Needs in Developing Countries and Countries in Transition". *Intertax*, n. 42. Amsterdam: Kluwer Law International, 2014, pp. 176-178.

RAAD, Kees van. "Five Fundamental Rules in Applying Tax Treaties". In JONES, John F. Avery (coord.). *Liber Amicorum Luc Hinnekens*. Bruxelas: Bruylant, 2002, pp. 587-597.

REIMER, Ekkehart. "Interpretation of Tax Treaties". *European Taxation*, n. 12. Amsterdam: IBFD, 1999, pp. 458-474.

REZEK, Francisco. *Direito Internacional Público – Curso Elementar*. 11ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008.

RIBES RIBES, Aurora. "Compulsory Arbitration as a Last Resort in Resolving Tax Treaty Interpretation Problems". *European Taxation*, n. 42. Amsterdam: IBFD, 2002, pp. 400-404.

RIBES RIBES, Aurora. "New Spanish Draft Regulation on the Mutual Agreement Procedures Concerning Direct Taxation". *Intertax*, n. 36. Amsterdam: Kluwer Law International, 2008, pp. 172-180.

RIESENFELD, Stefan A.; ABBOTT, Frederick M. "Foreword: Symposium on Parliamentary Participation in the Making and Operation of Treaties". *Chicago-Kent Law Review*, v. 67. Chicago: Chicago-Kent College of Law, 1991, pp. 293-312.

RIZA, Limor. "Taxpayers' Lack of Standing in International Tax Dispute Resolutions: an Analysis Based on the Hybrid Norms of International Taxation". *Pace Law Review*, n. 43. Nova York: Pace University School of Law, 2014, pp. 1064-1092.

ROBERTS, Anthea. "Subsequent Agreements and Practice: the Battle over Interpretive Power". In NOLTE, Georg (coord.). *Treaties and Subsequent Practice*. Oxford: Oxford University Press, 2013, pp. 95-102.

ROCH, Maria Teresa Soler; RIBES RIBES, Aurora. "Tax Treaty Interpretation in Spain". In LANG, Michael (coord.). *Tax Treaty Interpretation*. Viena: Linde Verlag, 2001, pp. 303-316.

ROCHA, Sergio André. *Controle Administrativo do Lançamento Tributário – O Processo Administrativo Fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

ROCHA, Sergio André. Treaty Override *na Ordenamento Jurídico Brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *O Novo Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: IOB, 1993.

RODAS, João Grandino. *A Publicidade dos Tratados Internacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

ROGERS, Henry Wade. "The Treaty Making Power". *Yale Law School Faculty Scholarship*. Paper 4085. New Haven: Yale Law School, 1893, pp. 243-269.

ROHATGI, Roy. Basic International Taxation. Haia: Kluwer Law International, 2002.

ROSENBLOOM, H. David. "Mandatory Arbitration of Disputes Pursuant to Tax Treaties: the Experience of the United States". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015, pp. 159-186.

ROTHMANN, Gerd Willi. "A Denúncia do Acordo de Bitributação Brasil-Alemanha e suas Consequências". In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, n. 9. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 146-179.

ROTHMANN, Gerd Willi. *Interpretação e Aplicação dos Acordos Internacionais contra a Bitributação*. Tese de Doutorado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 1978.

ROXAN, Ian. "Transfer Pricing Disputes in the United Kindgom". In BAIASTROCCHI, Eduardo; ROXAN, Ian. *Resolving Transfer Pricing Disputes – a Global Analysis*. Cambridge Tax Law Series. Cambridge: Cambridge University Press, 2013, pp. 303-356.

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

SANTIAGO, Igor Mauler. "Métodos de Solução dos Conflitos Fundados em Convenções contra a Dupla Tributação Internacional". In TÔRRES, Heleno (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*, v. 3. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 672-700.

SAAS, G. "Effectiveness of Current Competent Authority Procedures for Relief of International Double Taxation: Future Developments". *Intertax*, n. 16. Amsterdam: Kluwer Law International, 1986, pp. 111-113.

SANTOS, Ramon Tomazela. "A Qualificação dos Serviços Técnicos e de Assistência Técnica nos Acordos Internacionais para evitar a Bitributação da Renda – Análise Crítica do Acórdão Proferido pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.161.467/RS". *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 208. São Paulo: Dialética, 2013, pp. 113-127.

SASSEVILLE, Jacques. "Improving the Flexibility of Tax Treaties Part 1 – General Issues". *Bulletin for International Fiscal Documentation*, n. 56. Amsterdam: IBFD, pp. 271-273.

SCHOUERI, Luís Eduardo. "Arbitration and Constitutional Issues". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015, pp. 187-208.

SCHOUERI, Luís Eduardo. "Arbitragem no Direito Tributário Internacional". *Revista Direito Tributário Atual*, n. 23. São Paulo: IBDT/Dialética, 2009, pp. 302-320.

SCHOUERI, Luís Eduardo. "Brazil". In BRAUNER, Yariv; PISTONE, Pasquale (coord.). *BRICS and the Emergence of International Tax Coordination*. Amsterdam: IBFD, 2015, pp. 41-80.

SCHOUERI, Luís Eduardo. "Contribuição à História dos Acordos de Bitributação: a Experiência Brasileira". *Revista Direito Tributário Atual*, n. 22. São Paulo: IBDT/Dialética, 2008, pp. 267-287.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. "Notas sobre os Tratados Internacionais sobre Bitributação". In AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (coord.). *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*. 2ª edição. São Paulo: Lex Editora, 2014, pp. 293-341.

SCHOUERI, Luís Eduardo. "Tax Treaty Override: a Jurisdictional Approach". *Intertax*, n. 42. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2014, pp. 682-694.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. "Transparência Fiscal e Reciprocidade nas Perspectivas Interna e Internacional". In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, v. 19. São Paulo: Dialética, 2015, pp. 248-287.

SCHOUERI, Luís Eduardo; SILVA, Natalie Matos. "Brazil". In LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (coord.). *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*. Cambridge: Cambridge University Press, 2012, pp. 170-201.

SCHWARZ, Jonathan. Schwarz on Tax Treaties. Surrey: Wolters Kluwer, 2009.

SCHWARZENBERGER, Georg. "Myths and Realities of Treaty Interpretation: Articles 27-29 of the Vienna Draft Convention on the Law of Treaties". *Virginia Journal of International Law*, n. 9. Virginia: John Bassett Moore Society of International Law of the University of Virginia Law School, 1968.

SILVEIRA, Ricardo Maitto. *O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais contra a Bitributação*. Série Doutrina Tributária, v. XIX. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2016.

SILVEIRA, Rodrigo Maitto. *As Partnership Joint Ventures e os Conflitos de Qualificação na Aplicação dos Tratados Internacionais contra a Bitributação*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2005.

SIMÕES, Bruno Graça. *Entre a Soberania e a Liberdade – Admissão e Estabelecimento de Investimentos Internacionais*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010.

SKAAR, Arvid. "The Legal Nature of Mutual Agreements under Tax Treaties". *Skatterett*, n. 11. Oslo: Universitetsforlaget, 1992, pp. 3-21.

SOCIEDADE DAS NAÇÕES. *Double Taxation and Tax Evasion – Report presented by the Committe of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion*. Genebra: Publications of the League of Nations, 1927.

SOCIEDADE DAS NAÇÕES. London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and Text. Genebra: Publications of the League of Nations, 1946.

SOUZA, Henrique Coutinho de. "O Aperfeiçoamento dos Métodos de Solução de Controvérsias nos Tratados contra Bitributação Firmados pelo Brasil à Luz da Convenção Modelo da OCDE". *Revista Direito Tributário Atual*, n. 32. São Paulo: Dialética/IBDT, 2014, pp. 124-141.

STEICHEN, Alain. "Tax Treaty Interpretation in Luxembourg". In LANG, Michael (coord.). *Tax Treaty Interpretation*. Viena: Linde Verlag, 2001, pp. 229-239.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Recurso Especial nº 1.161.467/RS*. Relator Ministro Castro Meira. Acórdão de 17.05.2012, DJ de 01.06.2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Medida Liminar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.480-3 Distrito Federal*. Relator Ministro Celso de Mello. Acórdão de 04.09.1997, DJ de 18.05.2001.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário nº 466.341-1 São Paulo*. Relator Ministro Cezar Peluso. Acórdão de 03.12.2008, DJ de 05.06.2009.

SURREY, Stanley S. *United Nations Model Convention for Tax Treaties Between Developed and Developing Countries – A Description and Analysis*. Selected Monographs on Taxation, v. 5. Amsterdam: IBFD, 1980.

TALAMINI, Eduardo. "A (In)disponibilidade do Interesse Público: Consequências Processuais – Composição em Juízo, Prerrogativas Processuais, Arbitragem e Ação Monitória". *Revista de Processo*, n. 128. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, pp. 59-78.

TECK, Tan How. "The 'Mutual Agreement' Article in Tax Treaties – Singapore's Perspective". *Intertax*, n. 28. Amsterdam: Kluwer Law International, 2000, pp. 206-211.

TEMPEL, A. J. van den. "The OECD and Taxation 1977-1978". *Intertax*, n. 7. Amsterdam: Kluwer Law International, 1979, pp. 6-9.

TEMPLEMAN, The Right Honourable the Lord. "Treaty-Making and the British Parliament". *Chicago-Kent Law Review*, v. 67. Chicago: Chicago-Kent College of Law, 1991, pp. 459-484.

TÔRRES, Heleno. "Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como Medidas Alternativas para Resolução de Conflitos entre Administrações e Contribuintes – Simplificação e Eficiência Administrativa". *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 86. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 40-64.

TÔRRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. "Interpretação e Integração da Lei Tributária". In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. São Paulo e Fortaleza: Dialética e ICET, 2010, pp. 333-355.

TRINDADE, Antonio Augusto Cançado. "Fundamentação Jurídica da Prática Constitucional do Itamaraty em Matéria de Celebração de Acordos Internacionais". In MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz (coord.). *Pareceres dos Consultores Jurídicos do Itaramarty*, v. 8. Brasília: Conselho Editorial do Senado Federal, 2004, pp. 509-523.

UCKMAR, Victor. "Double Taxation Conventions". In AMATUCCI, Andrea (coord.). *International Tax Law*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2006, pp. 149-182.

UNITED NATIONS. *Article 25 – Mutual Agreement Procedure*. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Nova York: United Nations, 2011.

UNITED NATIONS. *Draft Articles on the Law of Treaties with Commentaries*. Reports of the Commission to the General Assembly. Yearbook of the International Law Commission, v. 2. Nova York: United Nations, 1966.

UNITED NATIONS. Report by the Subcommittee on Dispute Resolution: Arbitration as an Additional Mechanism to Improve the Mutual Agreement Procedure. E/C.18/2010/CRP.2. Genebra: United Nations, 2010.

UNITED NATIONS UNCTAD. *Reforming the International Investment Agreements Regime*. Statement of Mr. Daniel Godinho, 16 October 2014. Disponível em <a href="http://unctad-worldinvestmentforum.org/wp-content/uploads/2014/10/Godinho.pdf">http://unctad-worldinvestmentforum.org/wp-content/uploads/2014/10/Godinho.pdf</a>

UNITED NATIONS. Report of the International Law Commission. Sixty-third session (26 April-3 June and 4 July-12 August 2011). Documento A/66/10/Add.1. Nova York: United Nations, 2011.

UNITED STATES SENATE. Tax Treaties: Hearing Before the Committee on Foreign Relations on Various Tax Treaties – November 18, 1981. Washington D.C.: U.S. Government Printing Office, 1982.

UNITED STATES TREASURY DEPARTMENT. United States Model Technical Explanation Accompanying the United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006. Washington D.C.: Official Publication, 2006.

VALENTE, Piergiorgio. *Convenzioni Internazionali Contro le Doppie Imposizioni*. 2ª edição. Milão: IPSOA, 2001.

VANN, Richard J. "International Aspects of Income Tax". In THURONYI, Victor (coord.). *Tax Law Design and Drafting*, v. 2. Washington D.C.: International Monetary Fund, 1998, pp. 718-810.

VASCONCELLOS, Roberto França de. "Aspectos Econômicos dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária". *Revista de Direito Tributário Internacional*, n. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 147-191.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. "Tratados Internacionais na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal". In AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (coord.). *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*. 2ª edição. São Paulo: Lex Editora, 2014, pp. 19-33.

VILLIGER, Mark Eugen. Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties. Leiden: Koninklijke Brill NV, 2009.

VITA, Jonathan Barros. "As Convenções para Evitar a Dupla Tributação Brasileiras: Técnicas de Negociação e Análise Estrutural Segundo os Modelos OCDE e ONU". *Revista Direito Tributário Atual*, n. 24. São Paulo: Dialética/IBDT, 2010, pp. 303-319.

VOCK, Isabel; TURCAN, Laura; PETRUZZI, Raffaele. *International Tax Disputes: Current Trends*. Documento E/C.18/2016/CRP.4. Anexo 7. Nova York: ONU, 2016, pp. 120-137.

VOGEL, Klaus. "Double Tax Treaties and Their Interpretation". *Berkeley Journal of International Law*, n. 4. Berkeley: University of California Berkeley School of Law, 1986, pp. 1-85.

VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 3<sup>a</sup> edição. Londres: Kluwer Law International, 1997.

VOGEL, Klaus. "The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation". *Bulletin for International Taxation*, v. 54. Amsterdam: IBFD, 2000, pp. 612-616.

VOGEL, Klaus; PROKISCH, Rainer G. "General Report". In *Cahier de Droit Fiscal International*, v. 78a. Interpretation of Double Taxation Conventions. Deventer: Kluwer Law, 1993, pp. 55-85.

WELLS, Brett; LOWELL, Cym. "Income Tax Treaty Policy in the 21st Century". *Columbia Journal of Tax Law*, v. 5. Nova York: Columbia Law School, 2013.

WELTY, Todd; THOMAS, Mark; GAVIOLI, Laura; LOWELL, Cym. "Preparing for a Tsunami of International Tax Disputes". *Tax Notes International*, n. 80. Washington DC: Tax Analysts, 2015.

WHEEGEL, Stef van; EMMERINK, Frank. "Global Developments and Trends in International Anti-Avoidance". *Bulletin for International Taxation*, n. 76. Amsterdam: IBFD, 2013, pp. 428-435.

WILDHABER, Luzius. "Parliamentary Participation in Treaty-Making, Report on Swiss Law – Europe". *Chicago-Kent Law Review*, v. 67. Chicago: Chicago-Kent College of Law, 1991, pp. 437-458.

WILKIE, J. Scott. "Article 25 – Mutual Agreement Procedure". *Global Tax Treaty Commentaries*. Amsterdam: IBFD, 2016.

WILKIE, J. Scott. "Implementation of Arbitration Decisions in Domestic Law". In LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (coord.). *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2015, pp. 321-368.

WOLFRUM, Rüdiger; MATZ, Nele. *Conflicts in International Environmental Law*. Berlim: Springer, 2003.

WOUTERS, Jan; MAARTEN, Vidal. "Non-Tax Treaties: Domestic Courts and Treaty Interpretation". In MAISTO, Guglielmo (coord.). Courts and Tax Treaty Law. EC and International Tax Law Series, v. 3. Amsterdam: IBFD, 2007, pp. 3-24.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

XAVIER, Alberto. *Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

ZAIMAJ, Alban. "Dispute Avoidance and Resolution". In PETRUZZI, Raffaele; SPIES, Karoline (coord.). *Tax Policy Challenges in the 21<sup>st</sup> Century*. Series on International Tax Law, v. 86. Viena: Linde, 2014, pp. 273-298.

ZÜGER, Mario. *Arbitration under Tax Treaties*. Doctoral Series, v. 5. Amsterdam: IBFD, 2001.