

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

REVISTA
**DIREITO
TRIBUTÁRIO
ATUAL**

23



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

São Paulo - 2009

I. Introdução. II. Financiamento do Estado e o planejamento tributário. III. Sistema tributário ou emaranhado caótico de dispositivos? IV. Interpretam-se fatos ou apenas textos normativos? V. A interpretação de dispositivos penais em matéria tributária. VI. Dolo penal, agravamento de sanções e civilidade fiscal. VII. Conclusões.

238

JONATHAN BARROS VITA - ICMS na importação de mercadorias e triangulação interna de operações: uma nova perspectiva pós-DN CAT 3 e Convênio 85 de 2009

1. Introdução. 2. ICMS: elementos fundamentais e classificação. 3. Sobre o ICMS-importação de mercadorias. 4. As operações triangulares no sistema do IVA europeu: notas sintéticas de Direito comparado. 5. Pragmática da posição adotada e análise jurisprudencial. 6. Síntese conclusiva.

258

LEONARDO FREITAS DE MORAES E CASTRO - Civilização do Direito Tributário e seus impactos na liberdade de auto-organização do contribuinte

I. Introdução. II. O fenômeno da civilização do Direito Tributário. III. Distinções valorativas e principiológicas na construção na norma de Direito Civil e de Direito Tributário. IV. Particularidades da "interpretação tributária". V. Artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional. VI. A forma no Direito Civil e no Direito Tributário. VII. Planejamento tributário como atividade lícita e direito fundamental do contribuinte. VIII. Evolução do pensamento do Conselho de Contribuintes sobre o planejamento tributário. IX. Conclusão.

277

LUÍS EDUARDO SCHOUERI - Arbitragem no Direito Tributário Internacional

I. Introdução. II. Serviços técnicos: um exemplo de conflito. III. A arbitragem na Convenção Modelo da OCDE. IV. A arbitragem em matéria de Direito Tributário Internacional no Brasil. V. Conclusão.

302

LUÍS FLÁVIO NETO - A tolerância e a intolerância ao *treaty shopping*: os casos "Prévost", "Indofood", "Eagle I" e "Eagle II"

I - Introdução. II - O caso "Prévost". III - O caso "Indofood". IV - Os casos "Eagle I" e "Eagle II". V - Conclusão.

321

MARCELO FRÓES DEL FIORENTINO - Análise de um caso controverso envolvendo conflitos de dupla residência (decisão da Suprema Corte da Holanda, de 28 de Fevereiro de 2001, nº 35.557)

I - Introdução. II - Da validade das prescrições normativas provenientes do Direito Tributário Internacional junto ao ordenamento jurídico interno brasileiro. III - Breves comentários a respeito da caracterização dos preceitos normativos tributários internacionais formadores do Direito Tributário Internacional. IV - Análise de uma decisão da Suprema Corte da Holanda ("Hoge Raad 28th February 2001 nr 35.557") em um caso envolvendo um conflito de dupla residência de pessoa jurídica.

341

MIGUEL DELGADO GUTIERREZ - Da renda imputada

356

Arbitragem no Direito Tributário Internacional

Luís Eduardo Schoueri

Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da USP; Professor da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Vice-presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Vice-presidente da Associação Comercial de São Paulo (ACSP). Advogado em São Paulo.

Resumo

O objetivo do presente artigo é analisar se a arbitragem poderia vir a ser adotada pelo Brasil, em seus acordos de bitributação, como um meio de solução de controvérsias, ao lado do procedimento amigável. Parte-se do estudo do instituto tal como previsto na Convenção Modelo da OCDE, para então se verificar que tanto do ponto de vista do Direito interno, quanto do Direito internacional, a arbitragem é instrumento eficaz para a solução de conflitos em matéria tributária.

Abstract

The purpose of the present article is to analyze if arbitration could be adopted in the Brazilian double taxation conventions as a method of resolution of treaty disputes, as well as the mutual agreement procedure. The institute is firstly explored from the point of view of the OECD Model Convention, as a way to verify that both from internal and international law perspectives the arbitration is an effective way to solve disputes in tax matters.

I. Introdução

Não é incomum que da aplicação de acordos de bitributação decorram conflitos interpretativos que acabam por frustrar o objetivo daqueles. Com a definitiva inserção brasileira no cenário internacional, é de se esperar que também por aqui surjam ocasiões em que as autoridades fiscais brasileiras adotam posicionamentos que não se compatibilizam com o entendimento de seus parceiros internacionais.

O presente estudo busca examinar se a arbitragem pode, ao lado de outros meios de solução de controvérsias, servir como caminho a ser adotado pelo Brasil, em seus acordos de bitributação, como meio de impedir sejam os objetivos dos últimos frustrados.

Para tanto, iniciar-se-á apresentando um exemplo concreto de conflito de qualificação na aplicação de acordos de bitributação e os problemas que dali decorreram.

O procedimento amigável, previsto no artigo 25 da Convenção Modelo, por muito tempo foi o único meio de solução de conflitos previsto pela OCDE. No entanto, alguns de seus inconvenientes, que serão apontados no decorrer do presente trabalho, acabaram por fazer com que os países buscassem a arbitragem para dirimir conflitos no âmbito dos acordos para evitar a dupla tributação.

Tendo em vista esta realidade, a OCDE passou a prever, no parágrafo 5º do artigo 25 de sua Convenção Modelo, a arbitragem, que pode ser utilizada pelo

contribuinte no caso de insucesso do procedimento amigável. Apresentadas as premissas acima, estudar-se-á o instituto da arbitragem tal como previsto na Convenção Modelo da OCDE, assim como a possibilidade de sua adoção pelo Brasil nos acordos que vier a assinar no futuro. Sem dúvidas, em um país que possui tantas interpretações divergentes da prática internacional em matéria de acordos contra a dupla tributação, o estudo de meios alternativos e eficazes para a solução de controvérsias torna-se imprescindível para assegurar a segurança jurídica dos investidores estrangeiros.

II. Serviços Técnicos: um Exemplo de Conflito

A qualificação dos serviços técnicos foi exemplo recente que evidenciou a necessidade de solução de conflitos. Enquanto a maioria dos países entende que os serviços técnicos que não envolvam a transferência de tecnologia devem ser qualificados de acordo com o artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE, lucros empresariais, as autoridades brasileiras adotaram posicionamento no sentido de qualificar tais rendimentos no artigo 21, que trata dos outros rendimentos, não mencionados nos artigos anteriores.

Do ponto de vista prático, os serviços técnicos acabam por se dobrar à exigência do imposto brasileiro, já que, diferentemente do que dispõe a Convenção Modelo da OCDE, na maioria dos acordos de bitributação brasileiros, os rendimentos qualificados no artigo 21 são ilimitadamente tributáveis no país da fonte do rendimento.

O conflito surge quando o país da residência do prestador de serviços inclui o mesmo rendimento no artigo 7º, com a consequência de ele ser, via de regra, tributável exclusivamente no Estado onde reside aquele prestador. Assim, do ponto de vista do Estado de Residência, o rendimento não poderia ser tributado pelo Estado da Fonte. Se assim fosse, a tributação do Estado da Residência seria a única incidente sobre o rendimento, descabendo considerar de crédito do imposto pago no Estado da Fonte, ou de isenção na Residência. Em síntese: o imposto pago no Estado da Fonte é tido por indevido e por isso desconsiderado pelo Estado da Residência, dando-se a bitributação.

O posicionamento das autoridades brasileiras, reiteradamente aplicado, foi por fim expresso através do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 1, de 5 de janeiro de 2000, que estabelece que os rendimentos de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia classificam-se, nos acordos de bitributação, no artigo "Rendimentos não expressamente mencionados".

O resultado da interpretação *sui generis* do Brasil sobre a qualificação dos serviços técnicos, portanto, conduz a uma situação de dupla tributação, que é contrária aos objetivos dos acordos. Este seria até mesmo um dos problemas que acabou levando a Alemanha a denunciar, em 2005, o acordo que tinha firmado com o Brasil.

No caso do acordo de bitributação entre Brasil e Espanha, também ficou evidente idêntico conflito de qualificação: o Brasil entendia que os serviços técnicos seriam incluídos no artigo 21 (e, portanto, tributados no Brasil), o que não era reconhecido pela Espanha. Diferentemente do caso da Alemanha, entretanto, esse

impasse foi resolvido por meio do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 4, de 17 de março de 2006¹, após negociações e trocas de correspondências entre os dois Estados.

No referido Ato Declaratório, consignou-se que (i) os serviços técnicos ou de assistência técnica incluem-se no conceito de *royalties*, havendo ou não transferência de tecnologia; (ii) aos serviços técnicos de caráter profissional relacionados com a qualificação técnica de uma pessoa ou grupo de pessoas aplica-se o artigo relativo a profissões independentes; (iii) em nenhuma hipótese se aplica aos serviços técnicos o artigo sobre rendimentos não expressamente mencionados; e (iv) o âmbito de aplicação do artigo 7º, lucros empresariais, é reduzido no que diz respeito aos serviços técnicos e de assistência técnica.

A posição do Governo brasileiro não tem encontrado apoio na doutrina, que vê como mais adequado o enquadramento dos serviços técnicos no artigo 7º, implicando tributação exclusiva no Estado da Residência². Esta, de fato, seria a solução mais adequada. Entretanto, um contribuinte que tivesse rendimentos provenientes de fonte brasileira estaria sujeito à interpretação das autoridades nacionais e apenas uma medida judicial poderia afastar a tributação. A solução adotada no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 4/06 aparece, pois, como um compromisso entre as duas autoridades, com a finalidade de atender o objetivo de afastar a bitributação.

Assim, para resolver celeumas interpretativas como a que se apontou, torna-se de fundamental relevância a análise dos meios de solução de conflitos previstos na Convenção Modelo da OCDE.

III. A Arbitragem na Convenção Modelo da OCDE

Embora já estivesse prevista no artigo 25 da Convenção Modelo da OCDE a possibilidade de o contribuinte acionar as autoridades responsáveis de seu Estado (ou do outro Estado contratante) a respeito de má interpretação ou mau cumprimento de acordo contra a dupla tributação, a única medida disponível, o chamado procedimento amigável, revelou-se pouco eficaz para a resolução destes problemas.

Este sistema de resolução de conflitos consiste na mera negociação entre os Estados Contratantes, seja por iniciativa destes, seja por provocação do contribuinte. A este, por sua vez, não se abre a possibilidade de atuar nas negociações, o que frequentemente pode levar ao desvirtuamento do escopo do processo, que não considera as situações concretas que motivaram o início da negociação.

Ademais, a não obrigatoriedade dos Estados de chegar a um resultado dentro de um prazo estipulado pode ser apontada como outro problema do procedimento amigável³. Este compreende o compromisso de os Estados esforçarem-se

¹ Que revogou o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 27, de 21 de dezembro de 2004.

² Por todos, cf. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 6ª ed., Rio de Janeiro, Forensc, 2007, pp. 692-700.

³ "Paragraph 2 no doubt entails a duty to negotiate; but as far as reaching mutual agreement through the procedure is concerned, the competent authorities are under a duty merely to use their best endeavours and not to achieve a result." Cf. Philip Baker, *Double Taxation Conventions*, Londres, Sweet & Maxwell, junho, 2001, pp. 25-7; 25-8. Cf. também Martin J. Ellis, "General Report", *Cahiers de Droit Fiscal International*, v. LXXXIVb, Kluwer, The Netherlands, 1999, p. 48.

para alcançar um entendimento (*endeavor*). Em tais circunstâncias, não surpreendem as reclamações com relação ao mecanismo elaborado pela OCDE por parte de diversos especialistas, dentre os quais, membros da *International Fiscal Association* (IFA)⁴ e até mesmo de organizações internacionais⁵.

A potencial ineficácia do procedimento amigável explica-se por este compreender uma discussão travada entre autoridades tributárias de dois Estados, ambas acostumadas a travar conflitos com contribuintes, sempre buscando assegurar a arrecadação: dificilmente uma delas estará disposta a abrir mão de parte de sua parcela tributável. Ou seja: envidam-se os maiores esforços para o entendimento, desde que não impliquem renunciar ao quinhão que já lhes foi reservado.

Não por outras razões, o próprio Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, em 2007, reconheceu a necessidade de alteração da Convenção Modelo, com inclusão de cláusula arbitral. Também se reconheceu que introdução de outros mecanismos de resolução de conflitos, por sua mera existência, tornaria o procedimento amigável mais eficiente, uma vez que os Estados Contratantes não teriam como procrastinar indefinidamente as negociações propostas sob o artigo 25 da Convenção Modelo⁶.

Neste sentido, por evento da mais recente revisão de sua Convenção Modelo, a OCDE incluiu ali um parágrafo 5º no artigo 25, introduzindo o mecanismo da arbitragem. Com vistas a proteger o contribuinte, quando este está sujeito à dupla tributação, funcionaria a arbitragem subsidiariamente ao procedimento amigável. Em outras palavras, não é a arbitragem mais um meio de resolução de questões de interpretação de tratados, mas parte integrante do procedimento amigável. São, portanto, institutos complementares a um único mecanismo de solução de conflitos.

Cumpra, ainda, salientar que esta alteração da Convenção Modelo é uma atitude pioneira da OCDE no assunto. Diversos Estados, cientes da ineficácia do mencionado procedimento amigável, incluíram espontaneamente o mecanismo de arbitragem em seus acordos contra a dupla tributação. Cite-se, nesse sentido, os diversos acordos contra a dupla tributação celebrados pelos Estados Unidos com a previsão da arbitragem. A título de exemplo, este país incluiu a aludida cláusula arbitral em acordo com a Alemanha na última reforma do acordo, em 2006⁷.

Na União Europeia, a discussão acerca da arbitragem não é recente, tendo a chamada Convenção de Arbitragem da União Europeia⁸ (*The EU Arbitration Con-*

⁴ Cf. Aurora Ribes Ribes, "New Spanish Draft Regulation on the Mutual Agreement Procedures Concerning Direct Taxation", *Intertax* n. 4, v. 36, 2008, p. 172.

⁵ Cf. "Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters", *Revision of the United Nations Model Resolution of Tax Treaty Disputes*, 2005, p. 3. Disponível em <http://www.un.org/esa/tfd/tax/firstsession/fltdtaxation-revision%20of%20the%20UN%20model.doc>. Acesso em 2 de outubro de 2009.

⁶ Cf. Sérgio André Rocha, *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2008, p. 225.

⁷ Cf. Jochen Bahns e Jens Schoenfeld, "The New Mutual Agreement and Arbitration Procedure under art. 25 of the Germany-US Tax Treaty", *European Taxation* n. 7, 2009, p. 343; Peter Dehnen e Stanley C. Ruchelman, "Procedures Announced for Mandatory Arbitration under the Germany-United States Tax Treaty", *Bulletin for International Taxation* n. 4, 2009, p. 137.

⁸ Convention 90/436/EEC on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises.

vention) sido assinada em 23 de julho de 1990, entrando em vigor em 1º de janeiro de 1995. A referida Convenção trata especificamente da solução de conflitos decorrentes da dupla tributação econômica verificada entre empresas associadas residentes em diferentes Estados membros, em virtude de ajustes de preços de transferência.

Muito embora a maioria dos acordos contra a dupla tributação firmados entre os países europeus incluam o parágrafo 2º do artigo 9º da Convenção Modelo da OCDE, com a previsão da realização dos ajustes correlatos em matéria de preços de transferência, o fato é que tal dispositivo não obriga os Estados Contratantes a realizá-los, eliminando a dupla tributação econômica.

Já a Convenção de Arbitragem da União Europeia torna obrigatório o procedimento da arbitragem nos casos em que os Estados membros não chegam a uma conclusão quanto à eliminação da dupla tributação em um período de dois anos, contados a partir da data em que o caso tenha sido submetido a uma das autoridades competentes.

Também é discutida a inclusão de uma cláusula de arbitragem na Convenção Modelo da ONU, que atualmente somente prevê, em seu artigo 25, o procedimento amigável. É de se notar, no entanto, que o parágrafo 36º dos Comentários ao artigo 25 da Convenção Modelo da ONU já traz em seu bojo uma sugestão de cláusula arbitral, que poderia ser adotada pelos Estados em suas negociações.

Um dos pontos abordados pelos especialistas da ONU com relação à inclusão da arbitragem em sua Convenção Modelo diz respeito aos altos custos envolvidos no procedimento, o que seria uma séria desvantagem para países em desenvolvimento. Nesse sentido, propõe-se o debate de um mecanismo simplificado que melhor se adaptasse às relações entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, no qual um único árbitro decidiria a questão com base em manifestações escritas de ambos os Estados Contratantes, sem que haja a necessidade da formação de um painel de discussão¹⁰.

A par do contexto que ensejou a inclusão da arbitragem no modelo da OCDE, resta conhecer melhor a sistemática deste instituto a partir da leitura do mencionado parágrafo 5º¹¹, adicionado ao artigo 25 de sua Convenção Modelo.

¹⁰ "36. Some members of the Group of Experts supported the idea of adding to article 25 a paragraph providing for arbitration in case the competent authorities cannot resolve in mutual agreement any difficulty or doubt arising as to the interpretation or application of the Convention. An example of such an additional paragraph could read:

"If any difficulty or doubt arising as to the interpretation or application of this Convention cannot be resolved by the competent authorities in a mutual agreement procedure pursuant to the previous paragraphs of this article, the case may, if both competent authorities and taxpayer(s) agree, be submitted for arbitration, provided the taxpayer agrees in writing to be bound by the decision of the arbitration board. The decision of the arbitration board in a particular case shall be binding on both States with respect to that case. The competent authorities shall by mutual agreement settle the procedures for such an arbitration board."

¹¹ Cf. "Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters", *op. cit.* (nota 5), p. 8.

¹² "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

O parágrafo 5º do aludido artigo não deixa dúvidas de que a arbitragem, como supramencionado, está necessariamente atrelada à frustração do procedimento amigável, que, segundo se sugere, se desenrolará no máximo em dois anos passados da apresentação do caso às autoridades competentes do outro Estado Contratante.

Por outro lado, a sugestão do modelo segue o caminho da cláusula arbitral, não do compromisso arbitral¹². Este, vale lembrar, pressupõe a existência de um conflito, *i.e.*, caso-a-caso, as partes em litígio decidem por um fim à questão concreta; na cláusula arbitral, não há, ainda, qualquer conflito, mas as partes, de antemão, comprometem-se a se socorrer da arbitragem na hipótese de controvérsia. Em ambos os casos, a solução da arbitragem vinculará as partes, mas na cláusula arbitral, há dois vínculos: o de aceitar a arbitragem e o decorrente desta¹³.

A relação entre arbitragem e procedimento amigável, diga-se, não se limita ao campo procedimental. Sob a condição de procedimento subsidiário, a variedade de temas abordados na arbitragem também será a mesma questionada em procedimentos amigáveis. Logo, conclui-se que as discussões travadas no procedimento arbitral não se limitam aos casos de dupla tributação jurídica, mas também de dupla tributação econômica, tal qual é possível nos procedimentos amigáveis¹⁴.

O início da arbitragem, todavia, não é decorrência automática do procedimento amigável: deve o particular, inconformado com o fracasso do procedimento amigável, acionar a arbitragem, de forma semelhante à feita no procedimento amigável. Evidentemente, como o texto do artigo assinala, decisões judiciais ou administrativas em qualquer um dos Estados impedem a instalação do procedimento arbitral¹⁵.

O texto da Convenção é bastante vago no que diz respeito ao procedimento da arbitragem, não havendo determinações padronizadas quanto à escolha e ao número dos árbitros, à documentação a ser apresentada pelo contribuinte, ou mesmo sobre como se dará o rito procedimental. Nos Comentários da OCDE ao artigo 25, tem-se a orientação de que tais particularidades serão estabelecidas por meio de procedimento amigável¹⁶. Vale mencionar que a OCDE elaborou um modelo de procedimento amigável, anexo aos Comentários ao artigo 25, que trata de questões procedimentais para a implementação da arbitragem prevista no parágrafo 5º.

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."

¹² Sobre o assunto, cf. Igor Mauler Santiago, *Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos*, São Paulo, Quartier Latin, 2006, pp. 144-145.

¹³ Cf. Moris Lehner, in: VOGEL, Klaus; LEHNER, Moris, *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*, 5ª ed., München, Beck, 2008, art. 25, 203.

¹⁴ Cf. Comentários da OCDE ao artigo 25, parágrafo 10.

¹⁵ Cf. Comentários da OCDE ao artigo 25, parágrafo 76.

¹⁶ Cf. Comentários da OCDE ao artigo 25, parágrafo 85.

Neste sentido, é também viável aos Estados Contratantes o estabelecimento de um *Memorandum of Understanding* (MOU), no qual constarão detalhes suplementares aos presentes no acordo para evitar a dupla tributação. Este é o caso do acordo entre Alemanha e Estados Unidos que, embora não alinhado com a Convenção Modelo da OCDE, disciplina o procedimento arbitral de forma detalhada em um interessante MOU¹⁷.

A flexibilidade do modelo proposto pela OCDE, se por um lado, permite a elaboração de ritos procedimentais com riqueza de detalhes e grande liberdade, também traz incerteza quanto ao padrão de tratamento dispensado ao particular. No procedimento amigável, o contribuinte é relegado à posição de mero espectador, à espera de uma decisão por parte dos Estados negociantes¹⁸.

Sugere a OCDE, porém, que o contribuinte, além de apresentar por escrito a sua posição aos árbitros, como já acontecia no procedimento amigável, possa também fazer sustentação oral, desde que sob permissão dos árbitros¹⁹. Embora pequena, esta é uma das sutis possibilidades existentes no que tange ao procedimento arbitral.

Por fim, a análise dos acordos de bitributação existentes mostrará que a discussão sobre o grau de vinculação da decisão arbitral em matéria tributária ainda é controversa. Com efeito, ainda são poucos os acordos que estabelecem a decisão arbitral como vinculante, mesmo porque a maioria destes tratados antecede a alteração do artigo 25 da Convenção Modelo da OCDE.

De qualquer forma, ainda que a Convenção estipule que a decisão do procedimento arbitral seja vinculante aos Estados, essa não o seria para o contribuinte, a quem é facultado a escolher se aceita ou não o resultado do procedimento, o que enfraquece o caráter vinculante da arbitragem.

Para evitar essa degradação, é possível que se pergunte às partes se estas aceitam se vincular antecipadamente ao desfecho da arbitragem, impedindo o acesso às instâncias judiciais e administrativas, por ocasião da entrega da decisão²⁰. Outras soluções seriam possíveis, como vincular as instâncias jurisdicionais à decisão arbitral, tornando-se, com efeito, decisão final e irrecorrível por vias indiretas²¹.

IV. A Arbitragem em Matéria de Direito Tributário Internacional no Brasil

A ideia de que a arbitragem nem sempre seria aceitável pelos Estados Contratantes não passou despercebida pelos redatores da Convenção Modelo da OCDE. Tanto assim é que os Comentários que acompanharam a adição do citado parágrafo assim consignaram:

“65. It is recognised, however, that in some States, national Law, policy or administrative considerations may not allow or justify the type of arbitration process provided for in the paragraph. For example, there may be constitutional barriers preventing arbitrators from deciding tax issues (...).”

¹⁷ Cf. Peter H. Dehnen e Stanley C. Ruchelman, *op. cit.* (nota 7), p. 138.

¹⁸ Cf. Peter H. Dehnen e Stanley C. Ruchelman, *op. cit.* (nota 7), p. 144.

¹⁹ Sample Mutual Agreement on Arbitration, parágrafo 11.

²⁰ Cf. David R. Tillinghast, “Issues in the Implementation of the Arbitration of Disputes Arising under Income Tax Treaties”, *Bulletin for International Taxation* n. 3, 2002, p. 93.

²¹ Cf. Patrick Weniger, “The Role of Arbitration in resolving Qualification Conflicts under Tax Treaties”, *Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law*, Viena, Linde, 2007, p. 359.

A tradição brasileira no tema da legalidade pode ser um bom exemplo a ser enfrentado quanto às apontadas barreiras de índole constitucional. A igualdade entre contribuintes também sugere que não se admitam concessões. Como se verá, tais barreiras podem ser afastadas, no mais das vezes, quando se considera a natureza do procedimento amigável e da transação dali decorrente.

IV.1. Críticas à adoção da arbitragem e do procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros

Apontaram-se, no tópico precedente, as desvantagens do procedimento amigável, as quais criaram um ambiente favorável para a intensificação dos debates acerca da adoção da arbitragem e, por fim, culminaram na previsão do procedimento arbitral no artigo 25 da Convenção Modelo da OCDE, no caso de insucesso do procedimento amigável.

Sabe-se que, antes mesmo da inclusão da arbitragem na Convenção Modelo da OCDE, diversos Estados já previam tal cláusula em seus acordos para evitar a dupla tributação. Não é este, contudo, o caso do Brasil, que nunca celebrou acordo de bitributação prevendo a arbitragem e que, embora tenha o artigo sobre procedimento amigável presente em seus acordos, aparentemente nunca se utilizou do instituto em uma situação concreta.

Em solo pátrio, o procedimento amigável e, conseqüentemente, a arbitragem, encontram certa resistência.

Alega-se, por exemplo, que até mesmo o procedimento amigável não encontraria fundamento na legislação brasileira, em virtude do princípio da legalidade, de observância necessária também para a dispensa de tributo. Assim, afirma-se 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 isto se dê em razão de problemas de interpretação do acordo"²².

Por trás desse entendimento, está a ideia, baseada no princípio da legalidade e da irrenunciabilidade do crédito tributário, de que as autoridades fiscais não podem deixar de cobrar tributo instituído em lei por conta de negociações no âmbito do procedimento amigável, sendo tal raciocínio aplicável, por analogia, à arbitragem²³.

O princípio da legalidade em matéria tributária encontra-se previsto, no Brasil, no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, proibindo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo na ausência de lei que o estabeleça.

Segundo esse princípio, é necessária uma lei para que se exija um tributo. Mais ainda: todos os elementos necessários para o nascimento da obrigação tributária devem estar previstos naquela lei. Se o legislador se "esquecer" de algum deles, não

²² Cf. Daniel Vitor Bellan, "Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária", in: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.), *Direito Tributário Internacional Aplicado*, v. III, São Paulo, Quartier Latin, 2005, pp. 661-662.

²³ "Não existe previsão de arbitragem nos acordos de bitributação firmados pelo Brasil até o momento. De qualquer forma, a possibilidade de adoção de cláusula neste sentido pelo Brasil demandaria cuidadoso estudo à luz de nosso sistema constitucional." Cf. Daniel Vitor Bellan, *op. cit.* (nota 22), p. 663.

há tributo válido. O legislador não pode sequer deixar para o Executivo a tarefa de completar o seu trabalho.

Ademais, do próprio conceito de tributo, previsto no artigo 3º do Código Tributário Nacional, surge a mencionada irrenunciabilidade do crédito tributário, haja vista que tributo é prestação pecuniária compulsória instituída em lei e cobrada *mediante atividade administrativa plenamente vinculada*. Esta mesma ideia retorna no parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional, segundo o qual *a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional*. Atividade administrativa vinculada é aquela na qual o legislador prescreve o comportamento da Administração, sem lhe dar qualquer liberdade para decidir se é conveniente ou oportuna sua prática.

Ao dizer que a atividade do lançamento é vinculada, o Código Tributário Nacional deixa claro que a Administração Tributária não tem a opção de efetuar a cobrança por outro meio, senão pelo descrito pelo legislador. Mais ainda: a atividade é obrigatória, o que indica que as autoridades fiscais não podem abrir mão de seu direito.

Nas críticas ao procedimento amigável e à arbitragem, defende-se que, ao negociar com o outro Estado Contratante, as autoridades brasileiras poderiam estar abrindo mão de tributação, em tese, devida aos cofres públicos, ainda que se reconheça que tal montante decorra de uma interpretação errônea do Fisco brasileiro a respeito de dispositivos de determinado acordo de bitributação. Em face da irrenunciabilidade do crédito tributário, tais procedimentos configurar-se-iam ilegais.

Outra crítica que poderia ser aventada em relação ao procedimento amigável e à arbitragem diz respeito à falta de legitimidade de ambos, por conta da ausência de aprovação de seus resultados pelo Presidente da República, com posterior manifestação do Poder Legislativo federal.

Isso porque, de acordo com o artigo 84, inciso VIII, da Constituição Federal, compete privativamente ao Presidente da República celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional.

Por seu turno, o artigo 49, inciso I, da Constituição Federal, determina que é de competência exclusiva do Congresso Nacional "resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional".

Assim, o fato de o resultado do procedimento amigável ou da arbitragem não passar pelo crivo do Presidente da República e do Congresso Nacional poderia representar que os procedimentos em tela estariam eivados de inconstitucionalidade.

Considerando-se tal cenário, passa-se então a tratar dos motivos pelos quais a arbitragem (e também o procedimento amigável) pode revelar-se plenamente compatível com os ditames constitucionais e legais brasileiros. Tratar-se-á especificamente da arbitragem, mas as conclusões adotadas aplicam-se em grande parte ao procedimento amigável que a precede, nos termos do artigo 25 da Convenção Modelo da OCDE.

IV.2. Legitimidade da adoção da arbitragem pelo Brasil em seus acordos de bitributação

As críticas assim arroladas podem ser enfrentadas sob duas ordens: (i) possibilidade, em geral, de arbitragem em matéria tributária; e (ii) arbitragem especialmente em matéria internacional.

IV.2.1. Arbitragem em matéria tributária: argumentos favoráveis

Para que se enfrente o tema da arbitragem - e, em geral, de qualquer tipo de solução não judicial de controvérsias em matéria tributária -, importa investigar se, de fato, o princípio da legalidade constitui óbice a tais soluções.

Interessante aproximação se faz quando se propõe sejam distintas a relação jurídica-tributária e a obrigação tributária: a primeira, expressada por meio da competência tributária, seria indelegável e irrenunciável; a segunda, gerando o crédito tributário, seria disponível pela Administração, nos termos da lei²⁴. Com efeito, não há como afirmar contrariar a legalidade, situação que a própria lei contempla. A circunstância de que a lei pode dispor sobre a extinção do crédito tributário tampouco parece ser questionada pela doutrina. Assim, por exemplo, remissões e anistias, desde que autorizadas por lei, são plenamente aceitáveis.

Embora seja redundante que não há ilegalidade na dispensa autorizada pela lei, resta a questão se a lei deve, ela mesma, prever as circunstâncias da extinção do crédito, ou se essa tarefa pode ser autorizada, pela lei, à Administração. Recai-se no tema da indisponibilidade do crédito tributário, para concluir que a lei não pode autorizar a remissão, a critério da Administração. Imaginar que a Administração poderia decidir, em cada caso, acerca da remissão ou anistia, posto que parcial, seria tornar disponível o crédito tributário.

Diante de tal dogma, poder-se-ia concluir, como o faz a doutrina acima transcrita, que em nenhum caso caberia a arbitragem em matéria tributária. Noutras palavras, a indisponibilidade do crédito tributário afastaria qualquer tipo de acordo sobre arbitragem.

Basta, entretanto, refletir sobre a realidade da tributação, para se concluir que o dogma acima referido não pode ser tomado de forma absoluta.

Por um lado, não parece duvidoso que a Administração não poderia deixar de exigir um tributo devido. O lançamento, repita-se, é ato vinculado e obrigatório: constatada a ocorrência do fato jurídico tributário, deve ser exigido o recolhimento do tributo. Se este é prestação pecuniária compulsória, não há que se cogitar de vontade do credor ou do devedor para o surgimento da obrigação. Essa afirmação põe por terra qualquer hipótese de a Administração contratar com o particular a dispensa de um tributo devido.

Mas a questão que se coloca está em momento anterior: o que dizer dos casos em que não há certeza acerca do surgimento da obrigação tributária? Poderia um árbitro resolver a questão?

Importa, para o deslinde dessa questão, retomar, posto que brevemente, a discussão entre aqueles que veem no lançamento uma natureza constitutiva ou meramente declaratória da obrigação tributária.

Para os defensores da natureza constitutiva do lançamento, a obrigação não existe antes da atividade do aplicador da lei; é a ele que incumbe construir o fato jurídico sobre o qual faz incidir a lei tributária. Com efeito, muitas são as situações

²⁴ Cf. Heleno Taveira Tôres, "Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como Medidas Alternativas para Resolução de Conflitos entre Administração e Contribuintes - Simplificação e Eficiência Administrativa", *Revista Fórum de Direito Tributário* n. 2, ano 1, 2003, p. 114.

em que as circunstâncias do caso concreto não são mais plenamente determinadas. Em termos mais claros: qualquer que seja a circunstância, ela ocorre em determinado tempo e espaço; daquela circunstância o que se tem são registros, mais ou menos confiáveis, de sua ocorrência. Chega-se a dizer que o fato jurídico tributário nada mais é que uma representação, em linguagem, do evento que ocorreu no passado. O aplicador da lei tomará aquele fato e sobre ele fará incidir a lei; a correspondência entre esse fato e o evento que ele relata é, em última instância, matéria de convencimento do aplicador da lei. Se assim é, então se torna claro que a previsão, pelo legislador, de formas alternativas para a formação do convencimento, por parte do aplicador da lei, da ocorrência do evento, não podem representar qualquer dispensa de crédito tributário. Afinal, até que surja tal convencimento, não há propriamente um fato sobre o qual incidirá a lei tributária. Assim como o legislador pode, por meio de presunções, dar por ocorrido fato meramente provável, salvo prova em contrário, também pode o legislador dar força de fato jurídico ao resultado do laudo arbitral.

Para aqueles que advogam a natureza meramente declaratória do lançamento, por outro lado, a obrigação já teria surgido com um fato ocorrido em momento anterior; a atividade da autoridade administrativa teria caráter investigativo, buscando, em síntese, a "verdade material". Assim, mesmo depois do lançamento, a descoberta de um "erro de fato" permitiria novo lançamento, enquanto não prescrito o crédito tributário. Nesse caso, qualquer que fosse o objeto do crédito constante do lançamento, uma reapreciação dos fatos poderia permitir novo lançamento.

A leitura do artigo 149, inciso VIII, do Código Tributário Nacional indica que a última solução é a que prevalece no ordenamento jurídico, já que se admite a revisão do lançamento "quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior". Com efeito, se o resultado da arbitragem levar ao lançamento, então não parece errôneo aplicar o dispositivo acima.

Essa postura, entretanto, coloca o tema ora em análise dentro de um círculo mais tormentoso: como definir uma questão de fato, oposta à de direito?

Não é óbvia a distinção entre erro de fato e erro de direito, já que um erro de fato nada mais é que um erro na compreensão do fato, ou, ainda, um erro na verificação (jurídica) da ocorrência de uma hipótese descrita abstratamente pela lei. Assim, se o fato é conhecido, mas se adota nova valorização, haverá erro de fato ou de direito? Por exemplo: no campo do Imposto sobre Produtos Industrializados, adota-se a classificação fiscal para a identificação da alíquota aplicável à luz da seletividade. Se um mesmo produto recebia, antes, uma classificação e, posteriormente, outra classificação é adotada, não há dúvida de que se está sobre o mesmo fato o qual, entretanto, passa a ser apreciado de outro modo: o aplicador da lei vê, no mesmo fato, características que antes não eram tomadas em conta. Conquanto se trate de uma apreciação do fato, tem-se novo critério jurídico, *i.e.*, nova valorização jurídica do fato.

Tampouco os casos de avaliação de um bem podem ser considerados meras questões de fato: é certo que uma avaliação procura usar critérios objetivos; a escolha, entretanto, de quais os critérios que devem ser levados em conta em cada caso particular e o peso de cada variável apontam a subjetividade do processo. Qual,

por exemplo, o peso a ser dado ao fato de que na vizinhança de um imóvel avaliado há uma escola ou um hospital? O que dizer do movimento da rua? O estilo do imóvel é relevante? Essas e outras indagações justificam a afirmação de que, ressalvados os casos em que alguma característica do bem não era conhecida (por exemplo: havia uma construção no terreno, mas a autoridade lançadora não teve tal informação), a avaliação não é mera questão de fato, mas antes um resultado de conclusões acerca das propriedades valorativas do bem²⁵.

No âmbito do imposto de renda, uma matéria básica é a dedutibilidade de despesas. A razoabilidade da despesa depende, por certo, de um exame fático: qual foi a despesa e quanto normalmente se gasta com tal finalidade. O aspecto subjetivo, entretanto, logo aparece quando se considera que dificilmente se encontram despesas idênticas; a comparação implica a eleição (subjetiva) de critérios de comparação. Subjetivo, ainda, o julgamento quanto a se as diferenças nas circunstâncias justificam diferenças nos valores pagos. Mais uma vez, sobressai a natureza jurídica do julgamento.

Em síntese, poucas são as questões verdadeiramente fáticas, em matéria de lançamento. É o que ocorre, por exemplo, quando se considera ocorrido um fato que na verdade não ocorreu, ou quando se acredita que um fato foi praticado por uma pessoa, quando depois se descobre que outro foi o agente. Na grande maioria das situações, o que se terá é questão que exigirá algum tipo de apreciação jurídica.

Se difíceis são as situações meramente fáticas, então novas reflexões se abrem ao tema da arbitragem. Afinal, se a atividade de lançamento envolve, via de regra, questões que vão além da mera constatação (ou prova) de fatos, torna-se relevante examinar se é possível uma arbitragem em matéria tributária, independentemente de a questão de fundo ser "de fato" ou "de direito".

Mais uma vez, a legalidade surge como obstáculo, já que não se poderia admitir que o lançamento - resultado da arbitragem - contrarie a lei.

O que acontece é que a lei, por sua vez, dificilmente será precisa. Por mais que busque a clareza, o legislador não terá como afastar dúvidas acerca das hipóteses previstas, cuja conceituação apenas se torna precisa em um longo processo de evolução jurisprudencial. Afastado o dogma da tipicidade fechada²⁶, o que se verifica é que, abstraída a questão da vagueza ínsita a qualquer termo, a legislação tributária está repleta de cláusulas gerais e conceitos indeterminados.

Conceitos indeterminados são, normalmente, "productos de la imposibilidad de precisar con mayor exactitud términos o vocablos empelados por la ley, porque las realidades a los que los mismos se refieren, al comprender una casuística inabarcable, no admiten outro tipo de determinación"²⁷. Como diz Engisch, raros são

²⁵ É o que decidiu a Corte Financeira da Alemanha (BFH), em julgamento de 24 de agosto de 1962 - III 289/60, BSTBl, III 1962, 460. Nesse sentido, cf. Heinrich Kruse, in: TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich, *Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung. Kommentar zur AO 1977 und FGO (ohne Steuerstrafrecht)*, 14ª ed., Köln, Otto Schmidt, art. 173 (6).

²⁶ Cf. Luís Eduardo Schoueri. "Fato Gerador da Obrigação Tributária", in: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.), *Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa*, vol. I, São Paulo, Quartier Latin, 2003, p. 125 (168).

²⁷ Cf. César García Novoa, *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2000, p. 120.

os conceitos completamente determinados em Direito; de regra possuem eles um núcleo determinado e uma borda duvidosa²⁸. Carrió refere-se à vagueza das linguagens naturais como algo inafastável²⁹, valendo-se da seguinte metáfora:

“Hay un foco de intensidad luminosa donde se agrupan los ejemplos típicos, aquellos frente a los cuales no se duda que la palabra es aplicable. Hay una mediata zona de oscuridad circundante donde caen todos los casos en los que no se duda que no lo es. El tránsito de una zona a outra es gradual; entre la total luminosidad y la oscuridad total hay una zona de penumbra sin límites precisos. Paradójicamente ella no empieza ni termina en ninguna parte, y sin embargo existe. Las palabras que diariamente usamos para aludir al mundo en que vivimos y a nosotros mismos llevan consigo esa imprecisa aura de imprecisión.”³⁰

As cláusulas gerais configuram descrições amplas da hipótese de incidência, que acabam por permitir ao aplicador da lei atender às peculiaridades do caso concreto³¹. Conforme ensina Engisch, entende-se o que são cláusulas gerais a partir de seu oposto: as hipóteses de incidência “casuísticas”. Assim, são cláusulas gerais aquelas formulações das hipóteses de incidência que, por sua generalidade, alcançam um amplo campo.

Conquanto se espere do legislador a definição do fato gerador da obrigação tributária, não há como afastar o emprego de conceitos indeterminados e cláusulas gerais. Segundo Engisch, no Iluminismo prevalecia a ideia de um legislador racional, limitando-se o papel do juiz a “escravo da lei” (sistema das penas fixas); no correr do século XIX, percebeu-se ser inatingível o ideal da estrita vinculação do juiz à lei, dada a impossibilidade de elaborar leis tão exatas que dispensem interpretações; ademais, percebeu-se que tampouco seria ideal tal sistema, já que seria necessário conferir ao juiz instrumentos para se adaptar à pluralidade e à imprevisibilidade da vida³². Pode-se, nesse sentido, defender que seu emprego não constitui “uma impropriedade da linguagem jurídica, mas, sim, um benefício advindo da linguagem natural incorporada pelo Direito”³³, com o que se realçará que “no campo do Direito, a impossibilidade de determinação do sentido da norma poderá constituir uma *virtude* e não um defeito, em razão de ser o sistema jurídico aberto e incompleto, suscetível, pois, de albergar todas as possibilidades que regula”, dian-

²⁸ Cf. Karl Engisch, *Einführung in das juristische Denken*, 8. Auflage, Stuttgart; Berlin; Köln, Kohlhammer, 1983, p. 108.

²⁹ Acerca da polêmica entre Carrió e Soler, onde o último entende existir possibilidade de se tornarem técnicos e precisos os conceitos vagos da linguagem comum, cf. Onaldo Franco Jannotti, “Conceitos Indeterminados e Origem Lógico-normativa da Discricionariedade”, *Revista de Direito Público* n. 64, 1982, pp. 37-54 (39-45).

³⁰ Cf. Genaro R. Carrió, *Notas sobre Derecho y Lenguaje*, 4ª ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1990, pp. 33-34.

³¹ Cf. Hans Spanner, “Generalklausel” (verbete), in: STRICKRODT Georg et al. (orgs.), *Handwörterbuch des Steuerrechts unter Einschluß von Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Finanzrecht, Finanzwissenschaft*. Band 1. 2., neubearb. U. erw. Aufl. München, Beck; Bonn, Verlag des Wissenschaftlichen. Inst. d. Steuerberater u. Steuerbevollmächtigten, 1981, p. 601.

³² Cf. Karl Engisch, *op. cit.* (nota 28), p. 107.

³³ Cf. Marcia Dominguez Nigro Conceição, *Conceitos Indeterminados na Constituição: Requisitos da Relevância e Urgência (art. 62 da C.F.)*, São Paulo, Celso Bastos Editor, Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999, p. 53.

te da impossibilidade de o legislador "prever todas as circunstâncias fáticas, resultantes da disparidade do objeto de Direito" ou "o fato de que norma jurídica não se destina somente à disciplina dos fatos presentes, mas deve também ter uma função *projetiva*, de modo que abranja os casos futuros que possam ocorrer em determinado espaço e momento"³⁴.

A existência de conceitos indeterminados leva a outra conclusão, também relevante para o tema em questão: não há apenas uma solução certa; a lei não oferece uma única interpretação correta.

Eros Roberto Grau, em estudo sobre a interpretação e aplicação do Direito, observa sagazmente que se dá na interpretação de textos normativos algo análogo ao que se passa na interpretação musical: não há uma única interpretação correta, exata. A *Sexta Sinfonia* de Beethoven regida por Toscanini, com a Sinfônica de Milão, é diferente da *Sexta Sinfonia* regida por von Karajan, com a Filarmônica de Berlim; não obstante as duas difiram em relação ao tempo e à técnica de execução, ambas são autênticas - e, portanto, corretas³⁵. O jurista, citando lição de Zagrebelsky, nega peremptoriamente a existência de uma única resposta correta ("verdadeira") para o exercício interpretativo. Sendo a interpretação convencional, não possuiria ela realidade objetiva com a qual pudesse ser confrontado o seu resultado, inexistindo, portanto, uma interpretação objetivamente verdadeira³⁶. Deve-se ressaltar que não se defende com isso uma interpretação aberta, como se qualquer resultado fosse possível. Ao contrário, utilizando ainda a metáfora proposta, assim como existem várias interpretações "corretas", também é verdade que há aquelas erradas. A liberdade do intérprete não é total. Em texto mais recente, Eros Grau esclarece que a norma preexiste em seu sentido, "em estado de potência involucreada no texto; o intérprete a desnuda", ou seja: o intérprete "compreende o sentido originário do texto e o deve manter como referência da norma que constitui". Harmonizam-se, assim, a rigidez do texto e a elasticidade da interpretação, cabendo ao intérprete atualizar o texto, de acordo com a realidade, sem, entretanto, deixá-lo de lado³⁷. O intérprete, insista-se, descobre uma interpretação "correta" porque ela já preexiste no texto.

Também Tércio Sampaio Ferraz Jr., debruçando-se sobre o tema da "interpretação verdadeira", defende que em situações nas quais a interpretação doutrinária apresenta-se como verdadeira porque descobre o sentido "unívoco" do texto normativo, verifica-se, no máximo, uma proposta política que se esconde sob a capa de uma pretensa cientificidade³⁸.

Ou seja: uma mesma situação fática admite mais de uma solução jurídica, sem que necessariamente apenas uma seja "correta" e todas as demais "erradas". Se assim é, a escolha de uma solução "correta" ou outra não é matéria que afete a legalidade já que qualquer delas atenderá a legalidade.

³⁴ Cf. Marcia Dominguez Nigro Conceição, *op. cit.* (nota 33), p. 71.

³⁵ Cf. Eros Roberto Grau, *Ensaio sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 2003, p. 30.

³⁶ Cf. Eros Roberto Grau, *op. cit.* (nota 35), p. 30.

³⁷ Cf. Eros Roberto Grau, "Atualização da Constituição e Mutação Constitucional (art. 52, X da Constituição)", *Revista Acadêmica da Escola de Magistrados da Justiça Federal da 3ª Região* n. 1, ano I, p. 60 (65).

³⁸ Cf. Tércio Sampaio Ferraz Jr., *Introdução ao Estudo do Direito*, 3ª ed., São Paulo, Atlas, 2001, p. 259.

Visto sob tal ângulo, a questão passa a adquirir novas cores: a quem cabe a escolha entre várias soluções "corretas"? Note-se que não se põe mais a questão à luz da legalidade já que, como visto, qualquer das soluções "corretas" atende a legalidade.

Surge, assim, o tema da reserva do Judiciário que, no sistema brasileiro, encontra no inciso XXXV a garantia de que "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito". Seria este dispositivo barreira intransponível a que o legislador encarregasse um árbitro de proferir decisões?

Em matéria privada, o compromisso arbitral não parece trazer maiores dificuldades: nada mais há senão uma renúncia, depois de instaurado o litígio. É caso em que a lei não afasta o caso da apreciação do Judiciário; as partes é que o fazem, por sua decisão. Mais difícil é a cláusula arbitral, já que implica renúncia antes mesmo de instaurado o litígio. Mesmo esta cláusula, entretanto, foi aceita pelo Supremo Tribunal Federal, quando da discussão acerca da constitucionalidade da lei de arbitragem. Assim decidiu o Plenário:

"3. Lei de Arbitragem (L. 9.307/96): constitucionalidade, em tese, do juízo arbitral; discussão incidental da constitucionalidade de vários dos tópicos da nova lei, especialmente acerca da compatibilidade, ou não, entre a execução judicial específica para a solução de futuros conflitos da cláusula compromissória e a garantia constitucional da universalidade da jurisdição do Poder Judiciário (CF, art. 5º, XXXV). Constitucionalidade declarada pelo plenário, considerando o Tribunal, por maioria de votos, que a manifestação de vontade da parte na cláusula compromissória, quando da celebração do contrato, e a permissão legal dada ao juiz para que substitua a vontade da parte recalcitrante em firmar o compromisso não ofendem o artigo 5º, XXXV, da CF."³⁹

No caso da cláusula arbitral, deve-se considerar que o Tribunal examinou tema de direito disponível. Não parece crível que igual veredicto se daria em caso de direito indisponível: por questão meramente lógica, não seria aceitável que a parte dispusesse, *ex ante*, de direito indisponível. Não se pode acreditar, do mesmo modo, que se aceitasse pudesse o contribuinte abrir mão de seu direito de acesso ao Judiciário em tese, *i.e.*, sem que houvesse qualquer litígio instaurado.

Diversa é a situação do compromisso arbitral: instaurado um litígio, por meio de auto de infração, poderia a lei autorizar que contribuinte e Fisco *de comum acordo* se comprometessem a acatar uma decisão arbitral?

Como visto, a questão não passa pelo exame da legalidade, já que é de se imaginar que uma situação como essas somente ocorreria se as partes tivessem dúvida sobre qual a lei aplicável, *i.e.*, ambas as partes admitiriam, em tese, que a outra poderia ter razão. O que há, simplesmente, é que a decisão não se faz pelo Judiciário. Poderia a vontade das partes, posto que autorizada pela lei, admitir tal delegação?

Não há, no texto constitucional, qualquer impedimento. Se a decisão final corresponde à lei (ou é uma das várias decisões "corretas"), não cabe cogitar de ilegalidade.

³⁹ STF, SE 5.206 AgR/EP - Espanha (Ag. Reg. na Sentença Estrangeira), Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Julgamento: 12/12/01, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, DJ 30/04/04.

Se o contribuinte, por sua decisão, abre mão do Judiciário, não foi ferido seu direito fundamental; ao contrário, o direito de ir ao Judiciário compreende o direito de não ir. No que tange à Administração, não cabe cogitar de direito ao acesso ao Judiciário, já que se trata de garantia ao cidadão, não ao Estado. No caso da Administração, o que se deve investigar é, apenas, se o administrador agiu de acordo com a lei. Ora, se a própria lei autorizar a arbitragem, não haverá ilegalidade.

Finalmente, quanto ao dogma da indisponibilidade do crédito tributário, cumpre lembrar que também ele se dobra à lei. O ordenamento tributário permite que, por lei, se chegue até mesmo à remissão do crédito. Se a lei pode autorizar a remissão, com muito maior razão pode permitir a arbitragem. Num e noutro caso, o limite será constatar que a decisão da Administração pelo caminho da arbitragem não se dê sem os controles da legalidade: cabe ao legislador descrever as circunstâncias em que caberia a arbitragem. Itens como valor da causa, complexidade da questão, ineditismo do tema ou jurisprudência vacilante poderiam ser critérios para que a decisão da Administração se desse motivadamente.

Para que o tema, do ponto de vista do Direito interno, fique mais claro, deve-se ter em mente que boa parte do raciocínio acima já poderia ser sustentado com base na legislação hoje em vigor, que admite os julgamentos administrativos. Acaso se ousaria alegar estivesse a Administração abrindo mão de um crédito tributário, quando um tribunal administrativo decide pela improcedência de uma autuação e cancelamento do lançamento? Mais uma vez, ter-se-ia que a Administração apenas estaria cumprindo a lei, submetendo a questão ao crivo de um órgão administrativo superior. A decisão deste, por sua vez, é que levará à incidência, ou não, do tributo, não cabendo à Administração pretender revê-la.

Claro está que, no caso do processo administrativo, assegura-se ao contribuinte a possibilidade de levar a questão ao Poder Judiciário: o contribuinte não está obrigado a se dobrar à decisão administrativa que lhe for contrária.

Entretanto, pergunta-se: poderia o legislador condicionar o acesso ao recurso administrativo ao compromisso de que a questão não seria levada posteriormente ao Judiciário? Acaso não poderia o legislador oferecer o processo de revisão de lançamento apenas ao contribuinte que concordasse em se dobrar ao resultado?

Não há razão para que tal solução não pudesse ser adotada pelo legislador. Mais uma vez, ver-se-ia que não seria uma renúncia prévia ao acesso ao Poder Judiciário, mas sim uma renúncia diante de uma lide constituída. O direito de ir ao Judiciário - insista-se - compreende o direito de não ir.

Ou seja: de *lege ferenda*, mas conforme os ditames constitucionais, é perfeitamente concebível que se oferecesse ao contribuinte que escolhesse, dentre os integrantes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aquele que lhe parecesse mais familiarizado com a lide, abrindo-se igual possibilidade ao Fisco e deixando-se a ambos os árbitros a tarefa de escolher o terceiro. Estaria instalado um painel arbitral que certamente conferiria a desejada celeridade na solução dos conflitos tributários. A decisão (laudo) seria vinculatória tanto para o Fisco como para o contribuinte. Caracterizando decisão administrativa irreformável, implicaria a extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 156, inciso IX, do Código Tributário Nacional.

IV.2.2. Arbitragem especialmente em matéria internacional

Aos argumentos acima apresentados, que versam sobre a arbitragem em matéria tributária, cabe agregar aqueles que se apresentam diante da crítica de que caso viesse a ser adotada nos acordos firmados pelo Brasil, a arbitragem não seria compatível com a ordem constitucional brasileira, por não ser aprovada *a posteriori* pelo Presidente da República e aprovada pelo Congresso Nacional, como acontece com os demais acordos internacionais.

Para examinar tal questão, necessário se faz posicionar-se acerca da prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação interna. Entendemos não decorrer de mera hierarquia normativa, na qual se entenderia que os tratados devem prevalecer por serem hierarquicamente superiores à lei nacional, mas sim dos conceitos de soberania e jurisdição¹⁰.

Ora, os acordos contra a dupla tributação são instrumentos através dos quais os Estados Contratantes delimitam suas competências tributárias, renunciando mutuamente a certas pretensões.

Nesse passo, tais acordos configuram um (auto)limite à soberania externa dos Estados Contratantes, um muro de contenção referente ao poder-dever dos legisladores internos de disciplinar questões que constem de tais tratados, normas de Direito Internacional que fixam os limites das jurisdições dos Estados Contratantes. Deve-se reconhecer, assim, que os acordos para evitar a dupla tributação e lei interna versam sobre matérias cujas competências normativas são distintas.

Na ausência de soberania, não há que se falar em jurisdição do Estado, situação na qual suas normas internas não poderão ser aplicadas, uma vez que lhes faltará inafastável pressuposto.

Ou seja, não se pode admitir a aplicação de lei que contrarie o acordo contra a dupla tributação, norma de Direito Internacional que impõe limites - aceitos pelo próprio Estado - à jurisdição nacional. Tal aplicação ultrapassaria o muro de contenção relativo ao poder-dever do legislador interno de disciplinar questões que constem do tratado, configurando uma violação à própria jurisdição do Estado.

Ainda que se pretenda sustentar que os tratados internacionais são normas de direito interno, a conclusão será idêntica: os tratados internacionais serão aquelas normas que disporão sobre o alcance do próprio ordenamento no qual eles estão inseridos.

Ou seja: reconheçam-se os tratados internacionais como integrantes da ordem internacional ou da ordem interna, a conclusão será, sempre, de que são eles os instrumentos que definirão o alcance da jurisdição nacional; uma vez definida a jurisdição pelo meio próprio, não pode uma lei dispor sobre assunto que ultrapasse os limites impostos pelo tratado, por falta de competência.

Desta forma, resta claro que o acordo de bitributação é instrumento pelo qual o Estado limita a sua soberania e, como consequência, a sua jurisdição.

¹⁰ Tal entendimento foi desenvolvido no artigo "Relação entre Tratados Internacionais e a Lei Tributária Interna", in: CASELLA, Paulo Borba; CELLI JR., Umberto; MEIRELLES, Elizabeth de Almeida; POLIDO, Fabrício Bertini Pasquot (orgs.). *Direito Internacional, Humanismo e Globalidade: Guido Fernando Silva Soares*, São Paulo, Atlas, 2008, pp. 563-587.

Pois bem: se o acordo de bitributação prever a arbitragem como forma de solução de controvérsia, aquela não versará sobre crédito tributário, mas sobre a definição concreta dos limites de jurisdição do Estado. Essa forma de decisão, vale lembrar, por constar do acordo, terá passado pelo Congresso Nacional, que terá aprovado sua adoção.

Em outras palavras, o Presidente da República e o Congresso Nacional, no âmbito de suas atribuições, terão conferido à autoridade competente⁴¹ a possibilidade de negociar com o outro Estado Contratante, no caso do procedimento amigável, ou de determinar os termos em que se dará a arbitragem.

Nesse mesmo sentido, Sérgio André Rocha afirma⁴²:

"Nada obstante, não parece haver qualquer empecilho de ordem constitucional para que a alternativa nesse sentido venha a ser adotada, para o que basta que o compromisso arbitral tenha seguido os requisitos previstos nos artigos 84, inciso VIII, e 49, inciso I, da Constituição Federal, ou seja, conste em tratado celebrado pelo Presidente da República *ad referendum* do Congresso Nacional."

Destarte, é o próprio acordo contra a dupla tributação que fundamentará a validade dos atos da autoridade competente em matéria de procedimento amigável e de arbitragem.

Voltemo-nos ao primeiro argumento contrário à utilização da arbitragem nos acordos brasileiros, de que este contraria o princípio da legalidade e a irrenunciabilidade do crédito tributário.

Tal argumento parte da premissa (errônea) de que a autoridade administrativa (ou o árbitro) estaria abrindo mão de crédito tributário previsto em lei. Se a autoridade administrativa se vincula à lei, tal renúncia seria impossível.

Ocorre que a autoridade administrativa, no procedimento amigável, não atua na qualidade de mera executora da lei; naquele momento, ela atua enquanto agente internacional, por delegação do próprio tratado internacional. É este quem confere às autoridades competentes o papel de representarem as partes contratantes na solução de controvérsias. Do mesmo modo, o árbitro atua no âmbito internacional, decidindo conflito instaurado naquela ordem.

A arbitragem num acordo de bitributação não versa sobre o crédito tributário, mas sobre os limites da jurisdição do país. Se, por decisão tomada no âmbito do Direito Internacional (arbitragem) se decidir que não há jurisdição do país, não há que se falar em crédito tributário.

Poder-se-ia argumentar que, na verdade, o crédito tributário teria surgido, num primeiro momento (antes do laudo arbitral), já que até a decisão, haveria jurisdição.

Ora, um dos principais objetivos dos acordos contra a dupla tributação é evitar uma dupla incidência ou dupla isenção sobre os fluxos de renda entre dois Estados Contratantes. O procedimento amigável e a arbitragem, nesse cenário, são mecanismos previstos para que, nas inevitáveis hipóteses de dupla tributação de-

⁴¹ Que, no caso dos acordos brasileiros, é representada pelo Ministro da Fazenda, pelo Secretário da Receita Federal ou seus representantes autorizados.

⁴² Cf. Sérgio André Rocha, *op. cit.* (nota 6), p. 224.

correntes de interpretações diversas pelos Estados Contratantes, o contribuinte tenha garantido o seu direito ao crédito ou à isenção⁴³.

Não há renúncia indevida ao crédito tributário, mas sim de forma de concretização do acordo contra a dupla tributação, ocorrida dentro dos limites da soberania a que o Estado Contratante se impôs quando da assinatura e aprovação do acordo. Ou seja: ao argumento da irrenunciabilidade do crédito tributário contrapõe-se a afirmação de que não há crédito onde não há jurisdição; o que há, no caso de acordos de bitributação, é renúncia à própria soberania. Tal renúncia, entretanto, não se faz por ocasião da arbitragem, mas em momento anterior, quando da própria celebração do tratado, assinado pelo Presidente da República e ratificado pelo Congresso Nacional. A arbitragem apenas concretiza a renúncia feita antes.

Ainda que a decisão arbitral ocorra posteriormente, terá ela por objeto o acordo de bitributação celebrado anteriormente. É o acordo - insista-se - o instrumento pelo qual se definem os limites da jurisdição. O acordo - ele mesmo - determina que se afaste a bitributação. Nesse sentido, a decisão arbitral apenas é forma de concretização do acordo de bitributação.

Finalmente, importa ver que se em Direito interno se rejeita a ideia de cláusula arbitral, exigindo-se que a arbitragem se dê apenas diante de um conflito concreto, igual raciocínio não se estende à arbitragem internacional.

Afinal, como já apontado, nesse caso a arbitragem não versa sobre uma relação entre Fisco e contribuinte. Este pode, se assim for previsto no acordo, atuar na arbitragem; o resultado da arbitragem, entretanto, será, sempre, a solução de um litígio entre dois Estados, acerca do alcance de suas jurisdições.

É comum, no Direito Internacional Público, o recurso à arbitragem, mesmo na forma de cláusula arbitral: se um país se compromete com seus parceiros internacionais a se dobrar ao laudo arbitral, consistiria ilícito o seu descumprimento. Não há razão para deixar de estender tal raciocínio à matéria de jurisdição tributária.

Em conclusão, do ponto de vista do Direito Internacional, não há óbice à adoção da cláusula arbitral em matéria tributária: seu conteúdo será, exclusivamente, a definição dos limites de jurisdição dos Estados Contratantes.

V. Conclusão

Tanto do ponto de vista do Direito interno, quanto do Direito Internacional, a arbitragem se revela instrumento eficaz para a solução de conflitos em matéria tributária.

No Direito interno, ressalva-se que a arbitragem somente pode ser admitida diante de um conflito posto; não pode a lei excluir a possibilidade de o contribuinte levar o litígio ao Judiciário; se, entretanto, o contribuinte concorda com a arbitragem, então não haverá lesão a seu direito individual. Tampouco a legalidade oferece óbice à arbitragem já que (i) a própria lei autorizará a solução, e (ii) o laudo apenas escolhe entre decisões "corretas".

No âmbito internacional, revela-se a arbitragem como instrumento de concretização do tratado em sua missão de definição de jurisdição. Ela é disciplinada pelo próprio tratado e serve para que este atinja sua finalidade. Nada obsta, daí, vincular as partes antes mesmo da instauração de um conflito.

⁴³ Cf. Philip Baker, *op. cit.* (nota 3), pp. 25-4.