

Coordenador: Fernando Aurelio Zilveti  
Editor-chefe: Roberto Ferraz

ISSN 1415-8124

REVISTA

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

**33**



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

**DIALÉTICA**

# Arbitragem Tributária Internacional e o Discurso Sul-americano da “Renúncia à Soberania Fiscal”

## *International tax Arbitrage and the South American Approach of the “Renounce of the Fiscal Sovereignty”*

Juciléia Lima

*Doutoranda e Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Advogada em Campinas/SP. E-mail: jucileialima@usp.br.*

### *Resumo*

Desde a instituição da arbitragem nos ordenamentos jurídicos dos países sul-americanos, ela tem sido alvo constante de muitas discussões a respeito de sua legalidade e de sua viabilidade como mecanismo de resolução de conflitos em matéria tributária, especialmente, na qualificação nos tratados internacionais para mitigar a bitributação da renda e do capital. A sua aplicação tem encontrado resistência sob o argumento de que a arbitragem tributária internacional fere a soberania fiscal dos países envolvidos. Sendo assim, esta é a principal questão que pretendemos examinar, para tão somente depois, investigarmos as principais características do instituto.

*Palavras-chave:* arbitragem tributária internacional, América do Sul, renúncia à soberania fiscal.

### *Abstract*

Since the validity of the arbitration law in the legal systems of South America countries, it has been a constant target of many discussions about its legality and its viable mechanism for resolving tax disputes, especially in qualifying conflicts in the international treaties to avoid double taxation. Its application has been resisted on the grounds that international tax arbitration threatens the fiscal sovereignty of the South America countries. Therefore, is the first issue is need to examine, subsequently, we investigate the main issues about the international tax arbitration.

*Keywords:* international tax arbitration, South America, fiscal sovereignty renounce.

## **Introdução**

A globalização da economia trouxe sérias implicações para os sistemas fiscais dos países, ora quanto à compreensão do conceito de soberania ou a limitar a capacidade das nações quanto à definição de suas próprias políticas fiscais.

Após a Primeira Grande Guerra foram concentrados os primeiros esforços para construir um regime internacional de tributação, especialmente impulsionado pela preocupação em mitigar os efeitos da dupla tributação ante a possibili-

dade de que diferentes países pudessem tributar duplamente as mesmas transações transfronteiriças ou a renda. Em 1921, a Liga das Nações Unidas encomendou à especialistas em finanças públicas um estudo sobre as consequências da dupla tributação na economia. Na ocasião, os estudiosos concluíram que a bitributação trazia efeitos negativos sobre relações econômicas e na alocação do fluxo de capital, impedindo a distribuição equitativa dos encargos entre os contribuintes. Por isso, a Liga das Nações Unidas resolveu por bem elaborar “Convenções-modelos” que dispusessem sobre direitos de tributação das transações transfronteiriças e da renda.

Em 1963, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, continuando o trabalho desenvolvido pela Liga das Nações, publicou o seu próprio Modelo de Convenção Fiscal de Rendimento e Patrimônio que até hoje representa uma pedra angular na instituição de políticas fiscais internacionais, bem como, dá base para a maioria dos tratados fiscais bilaterais mundiais firmados, substancialmente, similares entre si.

A Convenção-modelo da OCDE reafirmou o caráter extraterritorial da tributação como fruto da liberalização da economia mundial, tornando o Estado ainda mais dependente das forças econômicas internacionais. Essa integração tanto tende a provocar a harmonização de sistemas jurídicos fiscais quanto evidencia os contrastes típicos de cada um, não sendo raro surgirem conflitos de qualificação dos tratados internacionais para evitar a bitributação que, de alguma forma, precisam ser solucionados da maneira mais eficiente, célere e menos custosa, a fim de não comprometer os interesses econômicos dos agentes.

Sendo assim, por vários anos, o instituto da arbitragem tributária no âmbito internacional esteve nos debates acadêmicos e políticos sob o questionamento se seria a arbitragem um mecanismo viável e adequado para a resolução de litígios fiscais.

No caso de tratados sobre tributação da renda, o primeiro avanço foi a disposição do procedimento amigável no artigo 25 da Convenção-modelo da OCDE. Posteriormente, no parágrafo 5º do artigo 25 daquela Convenção, a arbitragem foi incorporada como uma alternativa para a resolução de disputas tributárias internacionais.

Os Estados Unidos da América decidiram adotar a arbitragem como procedimento para a resolução de disputas decorrente da qualificação dos acordos de bitributação, inserindo cláusulas de arbitragem nos tratados recentemente firmados com o Canadá, a Alemanha e a Bélgica. Por isso, dada importância que a arbitragem tributária internacional tem alcançado, é apropriado examinar algumas questões atinentes a ela, especialmente, a questão da soberania do Estado, que causa particular tensão na América do Sul.

Certamente, para muitos países da América do Sul (importadores de capital), a instituição de mecanismos de resolução de litígios pode ser considerada um incentivo para atrair investidores estrangeiros. Entretanto, o comum discurso da renúncia à soberania fiscal ainda figura como principal óbice ao funcionamento da arbitragem em matéria de tributação, seja no âmbito doméstico ou no internacional. O objetivo deste artigo é descrever as “restrições dadas como legais” à soberania na América do Sul (Brasil, Colômbia, Venezuela, Bolívia, Chile, Peru e

Argentina), especialmente em relação à arbitrabilidade e execução de litígios tributários. No item I, analisaremos os argumentos de rejeição dos países sul-americanos à adoção da arbitragem tributária internacional para dirimir conflitos de qualificação em acordos de bitributação. No item II, a evolução do conceito de soberania fiscal será examinada. No item III, serão expostas as principais considerações sobre o instituto da arbitragem internacional. Finalmente, no item IV, apresentaremos as premissas conclusivas do presente artigo.

### **I - O Discurso da “Renúncia à Soberania Fiscal” no Brasil**

Os países sul-americanos têm se demonstrado resistentes em adotar a arbitragem como método de resolução de conflitos de qualificação em acordos para mitigar a bitributação, alegando que tal procedimento implica renúncia às suas soberanias fiscais, o que seria vedado pelas legislações internas destes países.

Segundo a percepção sul-americana, a soberania fiscal é concebida como uma questão de ordem pública<sup>1</sup> e impenetrável por qualquer outro elemento que não sejam os interesses econômicos dos próprios Estados. Sendo assim, é mister analisar duas premissas, a primeira se a questão da arbitragem tributária internacional colocaria em risco esses interesses e, na sequência, se um compromisso internacional vinculado à arbitragem poderia superar o conceito de soberania nacional.

A arbitragem é um método de resolução de litígios em que um terceiro alheio à lide denominado árbitro será o intermediador para obter o consenso entre as partes, ou então, proferirá uma sentença dando fim ao conflito. No Brasil, o instituto está previsto na Lei 9.307, de 23 de setembro de 1996, cujo artigo 3º prescreve que as partes interessadas podem submeter a solução de seus litígios ao juízo arbitral mediante convenção de arbitragem, assim entendida como cláusula compromissória e o compromisso arbitral. No artigo 1º da Lei, somente as pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis. No entanto, toda vez que se fala em arbitragem tributária, logo o argumento da renúncia fiscal vem à tona, que apesar de não se apresentar como único obstáculo à arbitrabilidade, outras “supostas” ilegalidades rotineiramente vem à baila, tal como a indisponibilidade do interesse público, mais precisamente do crédito tributário. Tudo conflui num raciocínio equivocado e pernicioso, à medida que afeta a construção de princípios axiológicos<sup>2</sup>, como os da isonomia, da preservação da capacidade contributiva, da indisponibilidade do crédito tributário e da legalidade (tipicidade material do tributo).

No tocante à indisponibilidade do crédito tributário, não se pode confundir a relação jurídica-tributária com a obrigação tributária<sup>3</sup>. Bem sabemos que no

<sup>1</sup> QUINONES, Nathalia. “International tax arbitration and the sovereignty objection: the South American perspective”. *Tax Notes International* v. 51, nº 6, 2008, pp. 532-543.

<sup>2</sup> TÓRRES, Heleno Taveira. “Arbitragem e transação em matéria tributária”. In: JOBIM, Eduardo; e MACHADO, Rafael Bicca. *Arbitragem no Brasil. Aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 179.

<sup>3</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. “Arbitragem no Direito Tributário Internacional”. *Direito Tributário atual* v. 23. São Paulo: Dialética e IBDT, 2009, pp. 302-320.

Brasil, a Constituição Federal discrimina competências prévias, prescrevendo os tributos que cada ente político pode criar, isso permitiria vislumbrar uma indisponibilidade absoluta da competência tributária, mas não do crédito tributário que pode ser disponível para a Administração.

Da lição do Professor Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>4</sup> extraímos que o crédito tributário é subespécie dos interesses públicos secundários que refletem a vontade da Administração Pública de exigir ou não o pagamento do tributo - disponível e suscetível de transação. Todavia, não se confunde com o interesse público primário, que deve ser compreendido como a realização dos interesses de todos e de cada um do corpo social, tais como: a educação, a saúde, a segurança pública, a moradia, dentre outros - indisponível e não suscetível de transação. Aqui, o tributo se comporta como receita derivada que possibilita a arrecadação de recursos a fim de atender todos os objetivos primários do Estado, mas com estes não se confunde.

Importante observação fizeram Rêgo Monteiro e Moraes e Castro<sup>5</sup>, ao demonstrarem que falar em renúncia fiscal unicamente para coibir o uso da arbitragem é, na verdade, utilizar um elemento esquizofrênico para uma questão que não comporta nem maior ou menor arrecadação, o que influencia na arrecadação são as normas tributárias de incidência e não a maneira pela qual é exigida.

A admissão do procedimento da arbitragem não pode ser configurada como renúncia à soberania fiscal por se tratar de bem disponível à transação, o que não é suscetível de transação refere-se à “indisponibilidade” do Estado em determinar sua política fiscal como elemento de soberania pública, enquanto que a arbitragem tributária internacional se refere ao direito de a Administração Fazendária cobrar os tributos do contribuinte, este último plenamente suscetível de transação.

### *1.1. Na Argentina, na Colômbia, na Venezuela, na Bolívia, no Chile e no Peru*

A Argentina, por sua vez, reforça o coral dos países sul-americanos, alegando que sua soberania fiscal não é passível de ser transacionada, mesmo que por via administrativa. O impedimento à arbitrabilidade é largamente sustentado por tribunais e juristas argentinos<sup>6-7</sup> baseados especialmente na impossibilidade de renúncia à soberania fiscal, é o que se pode extrair da incisiva Nota Pública emitida pela Academia de Direito Tributário da Universidade de Buenos Aires em franca oposição às conclusões do XXII Congresso Latinoamericano de Direito

<sup>4</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 19a ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 59.

<sup>5</sup> MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; e 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* no 23, ano 6. São Paulo, 2009, pp. 60-88.

<sup>6</sup> QUINONES, Nathalia. “International tax arbitration and the sovereignty objection: the South American perspective”. *Tax Notes International* v. 51, nº 6, 2008, pp. 532-543.

<sup>7</sup> Veja a Nota Pública emitida pela Academia de Direito Tributário da Universidade de Buenos Aires, na Argentina. Disponível em <http://www.derecho.uba.ar/derechoaldia/general/declaracion-de-todos-los-profesores-titulares-regulares-de-finanzas-publicas-y-derecho-tributario-y-del-director-de-la-carrera/+253>. Acesso em 10 de julho de 2014.

Tributário em 2004 - *El arbitraje en materia tributaria*, celebrado em Quito, Equador.

No mesmo sentido defendido pelos professores da Universidade de Buenos Aires, a Suprema Corte Argentina rejeitou a possibilidade de atribuir à arbitragem as controvérsias advindas da qualificação de tratados internacionais contra bitributação, obrigando o contribuinte recorrer aos tribunais locais como único remédio.

Num coro comum, o argumento da renúncia fiscal entoa os discursos da maioria dos países da América do Sul ao excluírem as controvérsias de natureza tributária do âmbito das questões passíveis de arbitragem, bem como, no reconhecimento da possibilidade de anulação de sentenças que venham ser proferidas pelo juízo arbitral.

Na Colômbia, em nível não constitucional<sup>8-9</sup>, o conceito de soberania abarca a noção de “ordem pública”, tornando a questão muito mais complexa, haja vista a legislação colombiana vedar a utilização da arbitragem, por entender existir um alargamento da esfera contratual, não estando as partes autorizadas legalmente a celebrar negócio jurídico que desconsidere a ordem pública.

O conceito de ordem pública refere-se a preceitos que não podem ser ignorados nos tratados internacionais, à medida que dizem respeito aos interesses políticos e econômicos do Estado colombiano. Sendo assim, os tribunais reconhecem ser nula a sentença arbitral por entenderem existir violação de preceitos válidos no território colombiano. Apesar da disposição contida no Decreto-lei 1.818, de 1998<sup>10</sup>, que admite o uso de mecanismos alternativos de solução de controvérsias no âmbito administrativo, a apreciação de qualquer questão de natureza tributária foi expressamente vedada pelo legislador.

A lei colombiana nega expressamente a possibilidade de submeter os litígios fiscais à arbitragem por entender que o Estado não pode renunciar o seu direito de tributar, bem como, pelo fato de não reconhecer o juízo arbitral como uma autoridade capaz de “transacionar” qualquer interesse do Estado.

Portanto, a arbitragem tributária internacional é considerada uma violação à ordem pública<sup>11</sup> na Colômbia. Igual entendimento têm a Venezuela<sup>12</sup>, a Bolívia<sup>13</sup> e o Chile<sup>14</sup>.

<sup>8</sup> QUINONES, Nathalia. “International tax arbitration and the sovereignty objection: the South American perspective”. *Tax Notes International* v. 51, nº 6, 2008, pp. 532-543.

<sup>9</sup> Código Civil Colombiano, artigo 15 e 16.

<sup>10</sup> “Art. 56. Asuntos susceptibles de conciliación. Podrán conciliar, total o parcialmente, en las etapas prejudicial o judicial, las personas jurídicas de derecho público, através de sus representantes legales o por conducto de apoderado, sobre conflictos de carácter particular y contenido económico de que conozca o pueda conocer la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo através de las acciones previstas en los artículos 85, 86 y 87 del Código Contencioso Administrativo. (...) § 2 No puede haber conciliación en los asuntos que versen sobre conflictos de carácter tributario (artículo 70 de la Ley 446 de 1998 que modifica el artículo 59 de la Ley 23 de 1991).”

<sup>11</sup> QUINONES, Nathalia. “International tax arbitration and the sovereignty objection: the South American perspective”. *Tax Notes International* v. 51, nº 6, 2008, pp. 532-543.

<sup>12</sup> Lei 36.430, de 25 de março de 1998: “Artículo 3º Podrán someterse a arbitraje las controversias susceptibles de transacción que surjan entre personas capaces de transigir. Quedan exceptuadas las controversias:a) Que sean contrarias al orden público o versen sobre delitos o faltas, salvo so-

No entanto, algum progresso pôde ser visto no Peru, apesar de o conceito de ordem pública estar previsto na Lei de Arbitragem como impedimento à utilização do mecanismo como resolução de litígios, a força do dispositivo foi mitigada por uma disposição que permite a arbitragem em contencioso administrativo, não excetuando os de natureza tributária.

Em todos os casos analisados acima, adoção da arbitragem como método de solução de controvérsias em matéria tributária não é admitida pelos Estados sul-americanos, ora, por uma disposição legal explícita ou pela interpretação equivocada de regras gerais a respeito de quais seriam os conflitos suscetíveis de transação.

A objeção sul-americana em admitir as questões tributárias como passíveis de serem questionadas e decididas por meio de cláusula arbitral decorre unicamente da confusão feita entre o “direito soberano” que tem um país de decidir como tributar os contribuintes e o direito de exercer a cobrança de tributo<sup>15</sup>. Naturalmente, a primeira não é suscetível de renúncia, e, portanto, de transação, a segunda, no entanto, pode ser plenamente suscetível de renúncia e transação, por não se relacionar com a prerrogativa que tem os Estados em promulgar leis fiscais independentes e soberanas e firmarem tratados entre si, mas sim quanto à aplicação que pretendem dar as autoridades administrativas a tais leis e tratados internacionais. Se os tribunais ou os legisladores pudessem distinguir entre esses dois elementos, estaria plenamente confirmada a admissão da arbitragem tributária como mecanismo de resolução de conflitos de qualificação em tratados contra bitributação sem qualquer violação à soberania ou à ordem pública nos países sul-americanos.

bre la cuantía de la responsabilidad civil, en tanto ésta no hubiere sido fijada por sentencia definitivamente firme;

Artículo 44. La nulidad del laudo dictado por el tribunal arbitral se podrá declarar:

d) Cuando el laudo se refiera a una controversia no prevista en el acuerdo de arbitraje, o contiene decisiones que exceden del acuerdo mismo;

f) Cuando el tribunal ante el cual se plantea la nulidad del laudo compruebe que según la Ley, el objeto de la controversia no es susceptible de arbitraje o que la materia sobre la cual versa es contraria al orden público.

Artículo 49. El reconocimiento o la ejecución de un laudo arbitral, cualquiera que sea el país que lo haya dictado sólo se podrá denegar:

f) Cuando el tribunal ante el cual se plantea el reconocimiento o la ejecución del laudo compruebe que según la ley, el objeto de la controversia no es susceptible de arbitraje o que la materia sobre la cual versa es contraria al orden público.”

<sup>13</sup> Lei 1.770, de 10 de março de 1997: “Art. 3º Pueden someterse a arbitraje las controversias surgidas o que puedan surgir de relaciones jurídicas contractuales o extracontractuales de las partes, mediante el ejercicio de su libre arbitrio sobre derechos disponibles y que no afecten al orden público, antes, en el transcurso o después de intentado un proceso judicial, cualquiera fuere el estado de éste, extinguiéndolo o evitando el que podría promoverse.”

<sup>14</sup> Lei 19.971, de 29 de setembro de 1994: “Artículo 34. La petición de nulidad como único recurso contra un laudo arbitral.

b) El tribunal compruebe:

i) Que, según la ley chilena, el objeto de la controversia no es susceptible de arbitraje, o:

ii) Que el laudo es contrario al orden público de Chile.”

<sup>15</sup> QUINONES, Nathalia. “International tax arbitration and the sovereignty objection: the South American perspective”. *Tax Notes International* v. 51, nº 6, 2008, pp. 532-543.

Sendo assim, concluímos que a questão da arbitragem tributária internacional não coloca em risco os interesses dos países, pelo contrário, visa um fim maior - a atração de investimentos estrangeiros. É mister os países da América do Sul compreenderem que a atração de investimento externo não depende unicamente da concessão de benefícios fiscais, mas especialmente de um sistema célere, eficiente e econômico como mecanismo de resolução de controvérsias, tal como se apresenta o instituto da arbitragem. Não se pode olvidar que a insegurança jurídica e a prática reiterada de ilegalidades prestam grande contribuição para o afugentamento do capital e tudo acontece em franca oposição ao interesse dos países sul-americanos, que é importar capital.

## II - As Implicações da Soberania Fiscal na Tributação Internacional

Superada a falácia da arbitragem tributária internacional como ameaça aos interesses econômicos e políticos dos Estados, agora passamos a nos deter à análise da segunda premissa deste estudo, se poderia um compromisso internacional vinculado à arbitragem tributária superar o conceito de soberania nacional.

O conceito clássico de soberania em matéria de tributação, geralmente, refere-se à capacidade de um país em definir sua política fiscal sem a intervenção de Estados estrangeiros<sup>16</sup>.

Apesar de alguns estudiosos<sup>17</sup> afirmarem que a soberania fiscal é inerente ao *status* de soberania do Estado, tal afirmativa nos parece fincada por uma visão bem reducionista, porque se assim for admitido, e tendo em vista que a tributação é o principal instrumento do Estado para atender os seus objetivos sociais, a necessidade de arrecadação para o fornecimento de bens públicos sempre se confundirá com o conceito de soberania fiscal<sup>18</sup> o que, segundo a opinião de Christians, não é um argumento plausível.

Os países sul-americanos adotam uma posição tradicional reducionista que os fazem entender soberania como um poder “supremo” e “exclusivo” a ser exercido dentro de suas próprias fronteiras territoriais. Todavia, surgem algumas questões: seria possível que o *status* de “soberania” legitimasse os Estados, o direito de conduzir os seus sistemas fiscais como quisessem e que aos outros Estados internacionais não pudessem obrigá-los à adesão de qualquer programa de cooperação (por exemplo, que os Estados não tivessem a obrigação de prestar assis-

<sup>16</sup> YOUNG, John H. “Introduction”. In: LINDENCONA, Gustaf; e MATTSSON, Nils. “Arbitration in Taxation” *apud* GANGULY, Maya. “Tribunals and taxation: an investigation of arbitration in recent US Tax Conventions”. *Wisconsin International Law Journal*. Wisconsin, 2012, p. 752.

<sup>17</sup> Graetz. “No function is more at the core of government than its system of taxation”; Deborah Bräutigam. “Building Leviathan: revenue, state capacity, and governance”. *33 IDS Bulletin*. 10, 10, 2002; (quoting Hobbes that “these are the rights which make the essence of sovereignty... the power of raising money”); Miranda Stewart. “Introduction: new research on tax law and political institutions”. *24 Law in context* 1, 1, 2006; Peggy B. Musgrave. “Sovereignty, entitlement, and cooperation in international taxation”. *26 Brook. J. International Law*. 1335, 1336, 2001 (arguing that “international law” recognizes “national entitlements to tax); Diane M. Ring. “What’s at Stake in the Sovereignty Debate”. *49 VA. J. INT’L L.* 155, 2008, *apud* ALISSON, Christians. “Sovereignty, taxation and social contract”. *Minnesota Journal of International Law* nº 18:1. Minneapolis, 2009, n. 99, pp. 99-153.

<sup>18</sup> ALISSON, Christians. “Sovereignty, taxation and social contract”. *Minnesota Journal of International Law* nº 18:1. Minneapolis, 2009, n. 99, pp. 99-153.



tência mútua - de trocar informações sobre contribuintes)? Ou, pelo contrário, que eles não fossem livres - existiria o dever de cooperar? Estas questões demonstram as tensões básicas que informam o desenvolvimento de políticas fiscais no âmbito da OCDE, bem como, dentro e entre as nações.

Todavia, o discurso institucional que emana da OCDE, especialmente no contexto do seu mais recente plano de ação para o combate da erosão da base tributária - Beps -, sugere a ideia de desenvolver por meio de variadas ações por parte dos Estados, um padrão global de política fiscal, simplesmente porque a globalização da economia inseriu obrigatoriamente todos os países do globo neste contexto, diferentemente só se pode admitir para um país que viva isoladamente no mundo, distante de qualquer influência externa e, atualmente, sabemos que muito poucas economias se enquadram neste contexto, muito menos os países da América do Sul.

É inegável que a institucionalização de políticas fiscais internacionais reflete diretamente sobre o conceito de soberania fiscal dos Estados, mas especialmente isso se deve à interdependência econômica entre as nações. Neste ambiente, o descumprimento de normas comunitárias por parte de alguns países contribui para a evasão e a sonegação fiscal, bem como, para a erosão do direito à soberania fiscal.

Atualmente, os Estados podem e fazem rotineiramente optar em ceder suas autonomias políticas por maior força econômica ou geopolítica, e assim acontece quando decidem firmar convenções bilaterais ou multilaterais com outros Estados, e é exatamente esta opção que o seu direito soberano se torna “semissoberano”<sup>19</sup> (*semi-sovereigns*) decorrente da relativização de um conceito que não mais é absoluto como outrora, tão somente relativo em termos de relações internacionais.

McLure<sup>20</sup> afirma que a resolução de litígios fiscais através da arbitrabilidade pode ser entendida como uma questão de independência administrativa (*administrative independence*), que é um dos interesses que a soberania visa proteger. Entretanto, embora as preocupações de soberania sejam importantes, é inegável que, na economia cada vez mais globalizada, a soberania absoluta está desaparecendo.

John Young<sup>21</sup> apontou que os muros da soberania, desde muito tempo, têm sido ultrapassados, pois cada vez que um país se compromete a não agir de modo particular, ele se insere num processo de cessão de seu livre arbítrio a fim de atingir algo mais importante. O simples fato de firmar convenções ou tratados internacionais já limitam por si só as suas soberanias fiscais - a soberania é que algo que a cada dia tem diminuído e já não pode mais ser considerada como algo

<sup>19</sup> KRASNER, Stephen D. “Persuasive not perverse: semi-sovereigns as the global norm”, *apud* RING, Diane. “What’s at Stake in the Sovereignty Debate”. n° 49:1, VA. *Journal of International Law* n° 155, 2008, pp. 5- 56.

<sup>20</sup> MCLURE JR., Charles E. “Globalization, tax rules and national sovereignty”. *Bulletin International Bureau of Fiscal Documentation* v. 55, 2001, n. 8, pp. 328-341.

<sup>21</sup> YOUNG, John H. “Introduction”. In: LINDENCONA, Gustaf; e Mattsson, Nils. “Arbitration in Taxation” *apud* GANGULY, Maya. “Tribunals and taxation: an investigation of arbitration in recent US Tax Conventions”. *Wisconsin International Law Journal*. Wisconsin, 2012, pp. 735-772.

absoluto. Ademais, a soberania tem limites práticos que, por sua vez, não podem ser interpretados como algo ruim.

Rosebloom defende que a rede de tratados internacionais celebrados entre os países demonstra exatamente o triunfo do Direito internacional<sup>22</sup>, e isso significa que exatamente no tocante às questões tributárias, os países se vinculam voluntariamente aos compromissos firmados entre eles<sup>23</sup>.

Por isso, não é forçoso concluir que o compromisso internacional da arbitragem vincula os Estados a submeterem a matéria tributária à arbitragem, sobrepondo-se à soberania fiscal interna, que apesar de ser respeitada pela comunidade internacional, ao aceitarem os compromissos insertos nos tratados ou convenções internacionais para mitigar a bitributação, seja de forma bilateral ou multilateral, aderiram e construíram um consenso voluntário sobre as melhores práticas tributárias, buscando todos um benefício comum.

### III - Por que a Arbitragem em Matéria de Tributação Internacional?

A arbitragem é um método de resolução alternativa de litígios, em que duas ou mais partes concordam previamente a submeter um possível conflito a uma decisão a ser dirimida por árbitros neutros na disputa. A identidade ou qualificação dos árbitros, a forma de escolha, o número de árbitros e os limites de seu poder são determinados pelo compromisso prévio existente entre as partes. Pelo menos teoricamente, o procedimento deve garantir às partes que os árbitros que irão julgar a disputa não sejam tendenciosos a favorecer nenhum dos lados. Esse equilíbrio estrutural baseia-se num conceito primário de que a disputa travada pela arbitragem internacional será resolvida num ambiente neutro por um corpo altamente qualificado (*experts*) no assunto.

A arbitragem para resolução de controvérsias em tratados internacionais para mitigar a bitributação da renda e do patrimônio está inserta na segunda parte do parágrafo 3º do artigo 25, que trata do Procedimento Amigável *Mutual Agreement Procedure* do Modelo de Convenção Tributária do Rendimento e do Capital da OCDE, ao dispor um método de solução amigável de consulta direta entre os Estados, a fim de esclarecer possível dúvida que possa gerar conflito no cerne da aplicação do tratado pelos Estados envolvidos. No entanto, apesar da expressa disposição da arbitragem na Convenção-modelo da OCDE, os Estados não estão obrigados a chegar a uma “conclusão” sobre a aplicação do tratado, eles devem apenas esforçar-se (*endeavor*) para chegar ao acordo ou, alcançado o acordo, não ficam vinculadas às faculdades discricionárias das Administrações ao seu cumprimento, motivo pelo qual a hipótese, concreta ou potencial da possível dúvida sobre a dupla tributação, pode persistir por falta de interesse do Estado em dirimi-la efetivamente.

<sup>22</sup> ROSEMBLOOM, David H. “International tax arbitrage and the ‘international tax system’”. 53, *Tax Law Review* 137, 2000 *apud* AVI-YONAH, Reuven S. “Tax competition, tax arbitrage and the international tax regime”. *Oxford University Centre for Business Taxation*, WP 07/09, pp. 1-41.

<sup>23</sup> AVI-YONAH, Reuven S. “Tax competition, tax arbitrage and the international tax regime”. *Oxford University Centre for Business Taxation*, WP 07/09, pp. 1-41.

Confrontados com a necessidade de atrair capital, os países da América do Sul, na condição de importadores de capital, tendem a moldar as suas políticas fiscais visando atender as restrições impostas pelas economias desenvolvidas - exportadoras de capital. Todavia, os governos destes países tentam limitar os efeitos deste processo de globalização econômica, evitando inserir a cláusula arbitral nos acordos que celebram com os outros países e, por consequência, manter a jurisdição sobre futuras disputas que venham envolver questões tributárias. No caso brasileiro, até o presente momento, nunca foi celebrado qualquer acordo internacional prevendo a arbitragem, embora o instituto do procedimento amigável esteja previsto nos acordos que celebra.

Como McLure<sup>24</sup> aponta, nem todas as medidas de incentivo à economia podem ser induzidas pelo mercado, devendo o Estado adotar voluntariamente limites à sua soberania fiscal, a fim de manter uma política fiscal equitativa. Ademais, os países devem estar conscientes dos efeitos positivos que estas renúncias podem representar nas suas economias, tendo em conta que um investidor sempre quer eliminar ou reduzir o risco de seu investimento, inclusive, preservando o seu capital de decisões tendenciosas da jurisdição local, que normalmente está mais inclinada a alocar o capital para o próprio país.

Apesar de países da América do Sul ainda terem conseguido se abster de assinar acordos que prevejam cláusulas de arbitragem em tratados fiscais e de investimento, é inegável que muitos de seus principais parceiros comerciais podem querer exigir a inserção de tal cláusula compromissória no tratado. E mesmo que um país sul-americano detenha algum o poder de barganha para evitar a inserção deste tipo de cláusula, ainda assim, seria uma decisão política prejudicial à economia, à medida que muitos investidores avessos ao risco vão preferir alocar o seu capital para outras jurisdições que estejam dispostas a “renunciar” a sua soberania fiscal a fim de propiciar alternativas mais eficientes e neutras de resolução de conflitos em matéria tributária.

A possibilidade de um tribunal internacional decidir uma questão fiscal não pode ser vista como uma ameaça, se o país estiver confiante da solidez da sua política fiscal, haja vista que, o procedimento da arbitragem preservará as garantias das partes na busca pela justa decisão. Todavia, a solução real e permanente para o dilema da soberania e mecanismos internacionais de resolução alternativa de litígios inclui o abandono da ideia de um direito soberano de tributar. No entanto, este abandono requer mudanças legislativas que moldem as atitudes dos funcionários da Administração Fiscal e dos contribuintes, o que muitas vezes é difícil, dada a estrutura orgânica protecionista dos Estados nos países sul-americanos.

### 3.1. Composição do Conselho de Arbitragem

A Comissão da Câmara de Arbitragem é previamente acordada entre as partes, podendo o conselho se compor de juízes de ambos os Estados Contratantes.

<sup>24</sup> MCLURE JR., Charles E. “Globalization, tax rules and national sovereignty”. *Bulletin International Bureau of Fiscal Documentation* v. 55, 2001, n. 8, pp. 328-341.

tes e árbitros independentes de terceiro país. Esta foi a opção adotada no tratado contra bitributação firmado entre Alemanha e Suécia<sup>25</sup>.

O tribunal arbitral não é composto por juízes profissionais, mas unicamente indicados para atuar no caso em questão<sup>26</sup> na condição de terceiro imparcial, extinguido-se o seu encargo posteriormente a prolação da decisão final ou, no máximo, com o julgamento do recurso acaso interposto.

Naturalmente, a escolha do terceiro imparcial na condição de árbitro é feita por ambos os Estados, a partir de uma lista aprovada de reconhecidos especialistas (*experts*) no assunto a ser arbitrado.

### 3.2. O baseball approach

A expressão *pro bono et aequo* (conforme o correto e válido) refere-se às decisões baseadas em considerações de equidade observadas pelos árbitros, mesmo sem o pedido expresso de qualquer uma das partes.

No contexto da arbitragem, ela é utilizada quando as partes optam por conferir aos árbitros o poder de decidirem o conflito com base em seu saber e entender, resolvendo-se a questão conforme o senso de justiça dos árbitros, podendo inclusive ser contrária ao disposto na legislação aplicável ao caso concreto<sup>27</sup>.

Na arbitragem internacional, este tipo de julgamento tem sido evitado pelos países ao vedarem expressamente a proibição aos árbitros de invocarem considerações *pro bono et aequo* em suas decisões, tal como fizeram a Alemanha e Suécia<sup>28</sup>.

<sup>25</sup> ZÜGER, Mario. "Arbitration under tax treaties". *Improving legal protection in international tax law*. Amsterdã: IBFD, nº 8, p. 34.

<sup>26</sup> SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional: métodos de solução dos conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 144.

<sup>27</sup> CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e processo: um comentário à Lei 9.307/96*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2009, pp. 65-67.

<sup>28</sup> "Art. 41 Verfahren. (5) Für die Beilegung völkerrechtlicher Streitigkeiten aus diesem Abkommen gelten die Bestimmungen der Kapitel I, II und IV des Europäischen Übereinkommens vom 29. April 1957 zur friedlichen Beilegung von Streitigkeiten. Die Vertragsstaaten können jedoch vereinbaren, anstelle der dort vorgesehenen Verfahren ein Schiedsgericht anzurufen, dessen Entscheidung für sie bindend ist. Dieses Schiedsgericht soll aus Berufsrichtern der Vertragsstaaten oder dritter Staaten oder internationaler Organisationen bestehen. Sein Verfahren wird nach den für Schiedsverfahren international anerkannten Grundsätzen geregelt. Den Beteiligten ist volles rechtliches Gehör und das Recht zur Stellung eigener Anträge zu geben. Die Entscheidung ergeht auf der Grundlage der zwischen den Vertragsstaaten geltenden Verträge und des allgemeinen Völkerrechts; eine Entscheidung *ex aequo et bono* ist nicht zulässig."

Tradução livre: Art. 41 - O processo. 5) o disposto nos Capítulos I, II e IV da Convenção Europeia de 29 de abril de 1957, relativa solução pacífica de controvérsias aplicam-se à solução de controvérsias internacionais no âmbito deste Acordo. No entanto, as partes podem acordar em submeter a arbitragem, em vez do procedimento nele previsto, cuja decisão é vinculativa para eles. Este tribunal arbitral será composto por juízes profissionais dos Estados contratantes, de terceiros países ou de organizações internacionais. O método utilizado será os princípios internacionalmente reconhecidos para a arbitragem. As partes devem ter o pleno direito de serem ouvidas e o direito de apresentar as suas próprias argumentações. A decisão será tomada com base em acordos entre as partes e do direito internacional geral existente. Não é permitida uma decisão *ex aequo et bono*."

Disponível em <http://www.doppelbesteuerung.eu/normen-dba/schweden/>. Acesso em 15 de setembro de 2014.

Esta foi uma reação ao comentário da OCDE de 1992, ao artigo 25 da Convenção-modelo, ao afirmar que as autoridades competentes, no caso de arbitragem internacional, poderiam levar em conta considerações de equidade a fim de satisfazer a pretensão do contribuinte.

### 3.3. *Limitação da matéria suscetível à arbitragem*

Ao adotar a arbitragem como método de solução de controvérsias em seus tratados, importante posição foi adotada pelos Estados Unidos da América ao limitarem como matéria suscetível de apreciação, tão somente, questões concernentes à interpretação e à aplicação do tratado que contenha cláusula arbitral. Não podendo a sentença arbitral decidir sobre justiça, constitucionalidade ou conveniência da política fiscal adotada pelo país.

No entanto, um tribunal arbitral pode pronunciar-se sobre matéria de preços de transferência, retenção na fonte aplicável às operações transfronteiriças ou sobre o tratamento fiscal atribuído às *partnerships* sediadas em algum dos países.

### 3.4. *Eficiência, economia e celeridade*

A arbitragem é verdadeiramente o método mais eficiente em termos de celeridade para resolução de disputas de litígios, evitando demandas judiciais que podem se arrastar por décadas nos tribunais. Todavia, em contrapartida, a celeridade da demanda pode conduzir à impressão que ela, por ser mais célere e eficiente, é mais econômica também, e isso muitas vezes pode não ser verdade.

A instituição do procedimento exige uma grande infraestrutura que demanda custos para as partes arcarem, haja vista que as despesas vão desde a locação das instalações do tribunal para reuniões e audiências, dentre outras despesas, tais como os honorários dos árbitros e os de seus advogados, quando as partes preferem estar patrocinadas por estes profissionais.

No contexto dos tratados fiscais internacionais, a arbitragem só terá lugar após o decurso do período de dois anos e depois de fracassadas as tentativas de conciliação no procedimento amigável. Sendo assim, trata-se de um mecanismo relativamente célere, se considerarmos que a solução de uma disputa no âmbito do Judiciário pode levar algumas décadas, dois anos não parece ser um prazo desarrazoado para as partes.

### 3.5. *Confidencialidade*

Contrariamente ao processo judicial, a arbitragem é confidencial, levando em conta que em alguns casos o público e a imprensa podem acompanhar a desenvoltura de processos que estão tramitando no Poder Judiciário. Tal oportunidade não existe na arbitragem.

A confidencialidade sempre foi uma característica da arbitragem que pode apresentar vantagens e desvantagens. A proteção aos segredos comerciais ou as informações confidenciais das partes contra intervenção de terceiros no procedimento é vista como uma vantagem do procedimento. Todavia, no contexto das disputas fiscais ou de qualquer disputa que envolva a Administração Pública, esta confidencialidade recebe críticas, haja vista a possibilidade do interesse público

ser afetado pela arbitragem, fazendo Alan Redfern e Martin Hunter<sup>29</sup> defenderem, quando o interesse público estiver em causa, a confidencialidade deve ser desconsiderada.

Por sua vez, Ganguly<sup>30</sup> observa que a confidencialidade impede a formação de jurisprudência, o que poderia evitar futuros conflitos, por isso, sugere que no campo da arbitragem tributária, a confidencialidade não deveria existir.

### 3.6. *A inserção da cláusula arbitral nos tratados dos EUA*

É interessante demonstrar que a arbitragem tributária internacional não está restrita ao Modelo de Convenção da OCDE. Apesar de ela não estar inserida em todos os tratados contra bitributação firmados pelos Estados Unidos, a cláusula arbitral foi inserida nos três últimos firmados com o Canadá, a Alemanha e a Bélgica, o que demonstra ser uma tendência para os futuros tratados a serem firmados.

O tratado entre os Estados Unidos da América e o Canadá em matéria de tributação sobre o rendimento e o capital entrou em vigor em 1980, e naquela ocasião não previa cláusula de arbitragem. O tratado foi revisado cinco vezes e na versão mais recente foi acrescentada a cláusula arbitral como obrigatória para resolução de conflitos.

O acordo foi assinado em 21 de setembro de 2007 e entrou em vigor em 15 de dezembro de 2008, e prevê a submissão da questão controversa às autoridades competentes para que no prazo máximo de dois anos cheguem a um acordo, e somente após o decurso deste prazo, caso as partes não cheguem a um acordo amigavelmente, a questão será passível de ser apreciada por árbitros. Finalmente, tal como na Convenção-modelo da OCDE, a arbitragem é confidencial.

No caso da Alemanha, foi a partir de 1991, que no tratado dos EUA com a Alemanha foi incluída a cláusula arbitral. Igual ao do Canadá, prevê a submissão da questão controversa às autoridades competentes para que no prazo máximo de dois anos cheguem a um acordo e somente após o decurso deste prazo, caso as partes não cheguem a um acordo, a questão será passível de ser apreciada por árbitros. Aqui, as questões apreciadas na arbitragem também são confidenciais.

Por sua vez, o tratado entre os EUA e a Bélgica foi concluído em 27 de novembro de 2006 e ratificado em 14 de dezembro de 2007, igual ao Canadá e à Alemanha, o tratado com a Bélgica apresenta as mesmas disposições no que cerne à confidencialidade e à prévia tentativa de resolução de conflito pelas autoridades competentes que também estão submetidas a um prazo de dois anos, para somente depois a questão controversa poder ser passível de exame por árbitros.

Comparando os três tratados (EUA x Canadá, Alemanha e Bélgica), apresentam claras semelhanças entre si: o critério da oportunidade, prevendo o prazo de dois anos para um consenso prévio; a confidencialidade e a limitação da arbi-

<sup>29</sup> REDFERN, Alan; e HUNTER, Martin. *Law and practice of International Commercial Arbitration* 2, 4a ed., 2004, pp. 32-33, 35 *apud* GANGULY, Maya. "Tribunals and taxation: an investigation of arbitration in recent US Tax Conventions". *Wisconsin International Law Journal*. Wisconsin, 2012, pp. 735-772.

<sup>30</sup> GANGULY, Maya. "Tribunals and taxation: an investigation of arbitration in recent US Tax Conventions". *Wisconsin International Law Journal*. Wisconsin, 2012, pp. 735-772.

tragem ao exame de controversas decorrentes da interpretação e da aplicação do tratado. Todavia, não pode ser examinada nenhuma questão concernente à justiça, à constitucionalidade ou à conveniência da política fiscal adotada pelos países. Nenhum dos tratados escolheram previamente uma instituição arbitral específica - todos são *ad hoc*, por uma boa razão, visto que a escolha prévia pode beneficiar injustamente uma instituição em detrimento de outras.

#### IV. Conclusão

Primeiramente, a América do Sul carece perceber que a globalização da economia desconstruiu o conceito absoluto de soberania fiscal.

A atração de investimentos depende não unicamente da concessão de benefícios fiscais direcionados, mas ainda, da disponibilidade de mecanismos céleres, práticos e eficientes de resolução de disputas em matéria fiscal. Há duas possibilidades realistas para alcançar este objetivo na América do Sul, primeiramente, planejar e implementar estratégias em todos os níveis dos poderes instituídos, visando reestabelecer a confiança dos investidores nas instituições sul-americanas e dar credibilidade aos instrumentos internacionais firmados como pressuposto de segurança jurídica. Segundo, garantir o bom funcionamento da arbitragem tributária internacional como instrumento de eficiência administrativa capaz de desincentivar a propositura de milhões de contenciosos e desafogar a atual estrutura judicial que reproduz todos os dias centenas de sentenças iguais e em tudo idênticas. Sendo assim, é indispensável que o Estado centre esforços para conduzir o bom funcionamento das instituições e a pacificação das questões tributárias como atendimento dos valores democráticos e republicanos constitucionalmente erigidos.

#### Referências Bibliográficas

- AVI-YONAH, Reuven S. *Tax competition, tax arbitrage and the international tax regime*. Oxford University Centre for Business Taxation, WP 07/09.
- . "Commentary (responde to article by H. David Rosenbloom)". *Tax Law Review* nº 2. University of Michigan Law School, 2000.
- ALISSON, Christians. "Sovereignty, taxation and social contract". *Minnesota Journal of International Law* nº 18:1. Minneapolis, 2009, n. 99.
- CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e processo: um comentário à Lei 9.307/96*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- GANGULY, Maya. "Tribunals and taxation: an investigation of arbitration in recent US Tax Conventions". *Wisconsin International Law Journal*. Wisconsin, 2012.
- MCLURE JR., Charles E. "Globalization, tax rules and national sovereignty". *Bulletin International Bureau of Fiscal Documentation* vol. 55, 2001, n. 8.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; e 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* nº 23, ano 6. São Paulo, 2009.

- QUINONES, Nathalia. “International tax arbitration and the sovereignty objection: the South American perspective”. *Tax Notes International* v. 51, nº 6, 2008.
- RING, Diane, “What’s at Stake in the sovereignty debate, nº 49:1, VA”. *Journal of International Law* nº 155. Boston, 2008.
- SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional: métodos de solução dos conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. “Arbitragem no Direito Tributário Internacional”. *Direito Tributário atual* vol. 23. São Paulo: Dialética e IBDT, 2009.
- TÔRRES, Heleno Taveira. “Arbitragem e transação em matéria tributária”. In: JOBIM, Eduardo; e MACHADO, Rafael Bicca. *Arbitragem no Brasil. Aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- ZÜGER, Mario. “Arbitration under tax treaties”. *Improving legal protection in international tax law*. Amsterdã: IBFD.