



**Universidade do Estado do Rio de Janeiro**

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Daniel Dix Carneiro


**Os conflitos tributários internacionais e sua possível solução pela via  
arbitral**

Rio de Janeiro

2012

Daniel Dix Carneiro

**Os conflitos tributários internacionais e sua possível solução pela via  
arbitral**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre ao Programa de Pós-graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Direito internacional

Orientador: Prof. Dr. Adilson Rodrigues Pires

Rio de Janeiro

2012

CATALOGAÇÃO NA FONTE  
UERJ / REDE SIRIUS / BIBLIOTECA CSS/C

C289c Carneiro, Daniel Dix.

Os conflitos tributários internacionais e sua possível solução pela via arbitral.  
/ Daniel Dix Carneiro. – 2012.  
188 f.

Orientador: Prof. Dr. Adilson Rodrigues Pires.  
Dissertação (mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro,  
Faculdade de Direito.

1. Direito internacional- Teses. 2. Conflitos internacionais. I. Pires,  
Adilson Rodrigues. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade  
de Direito. III. Título.

CDU 341.63:347.73

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

---

Assinatura

---

Data

Daniel Dix Carneiro

**Os conflitos tributários internacionais e sua possível solução pela via arbitral**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre ao Programa de Pós-graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Direito internacional

Aprovado em 20 de agosto de 2012.

Banca Examinadora:

---

Prof. Dr. Adilson Rodrigues Pires (Orientador)  
Faculdade de Direito da UERJ

---

Prof. Dr. Sergio André Rocha  
Faculdade de Direito da UERJ

---

Prof. Dr. Aurélio Pitanga Seixas Filho  
Faculdade de Direito da UFF

Rio de Janeiro

2012

## DEDICATÓRIA

À minha mulher Celita, pela paciência e compreensão durante a confecção desse estudo. Sei o quanto deve ter sido difícil, mas ter você ao meu lado foi de fundamental importância. Sua alegria e sorriso foram e continuam sendo contagiantes.

Aos meus pais, Maria Helena e José Augusto, por todo apoio, dedicação e por se fazerem presentes em todas as conquistas da minha vida.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao Professor Adilson Rodrigues Pires pela excelente orientação. Sua ajuda e apoio, sempre muito cordiais, foram de extrema importância para a consecução desse estudo.

Ao meu irmão Rafael que, mesmo sem saber, foi meu modelo de inspiração, luta e perseverança na área acadêmica. Você é exemplo de que o estudo e a aplicação são sinais de sucesso para si e para os outros.

Ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho, meu primeiro grande exemplo no Direito Tributário. Suas primeiras lições me deram força para correr atrás do sonho de um dia me tornar um tributarista.

Às Professoras Carmen Tiburcio e Marilda Rosado de Sá Ribeiro pelas lições passadas durante o Curso de Mestrado da UERJ. Lembrarei com carinho das nossas aulas e discussões.

Aos Professores José Ricardo Cunha e Antônio Cavalcanti Maia, por terem me ensinado a pensar o Direito de uma forma diferente. Após suas lições de filosofia, o mundo das leis não é mais o mesmo para mim.

Ao Professor Sergio André Rocha pelas oportunidades conferidas e pela confiança no meu trabalho profissional e acadêmico.

Aos companheiros do Grupo de Pesquisa Institucional de Direito Tributário Internacional pelas profícuas discussões.

À Faculdade de Direito da UERJ, pelo crescimento humanístico que me propiciou durante essa jornada.

Age de modo que consideres a humanidade tanto na tua pessoa quanto na de qualquer outro, e sempre como objetivo, nunca como simples meio.

*Immanuel Kant*

## RESUMO

CARNEIRO, Daniel Dix. *Os conflitos tributários internacionais e sua possível solução pela via arbitral*. 2012. 188 f. Dissertação (Mestrado em Direito Internacional) – Faculdade de Direito. Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012.

O fenômeno da globalização teve o condão de aproximar os diversos povos, cada um com seus interesses e culturas próprios. A existência de um consenso internacional na definição de princípios a serem seguidos quando das relações externas não consegue impedir, contudo, o surgimento de possíveis conflitos e divergências, tendo em vista a pluralidade cultural das diversas nações mundiais, fato que induziu a sociedade internacional a desenvolver meios que pudessem dirimir pacificamente as controvérsias, porventura, surgidas entre elas. A adoção dos meios para solução pacífica dos conflitos internacionais encontra-se incentivada pela Constituição da República Federativa do Brasil (art. 4.º, incisos VI e VII) e sua utilização não importa qualquer renúncia ao exercício da soberania, nem tampouco à imunidade de jurisdição. Para que se tenha uma eficácia maior da submissão dos conflitos surgidos no âmbito externo aos meios admitidos para resolvê-los, é importante que os países envolvidos no litígio possuam orientação interna no sentido de privilegiar o Direito Internacional frente à sua legislação infraconstitucional doméstica. A eventual primazia do direito interno pode resultar na inocuidade da adoção dos meios pacíficos de solução de controvérsias internacionais, uma vez que as autoridades dos países litigantes poderão se esquivar do cumprimento do acordo ou decisão alegando uma possível contrariedade com os ditames legais domésticos. Nesse contexto, a seara tributária tem despertado constantes divergências internacionais. As diferentes interpretações conferidas pelas diversas nações, dentre elas o Brasil, quando da aplicação dos tratados por elas firmados e que tenham vertente fiscal, em especial aqueles que visam evitar a dupla imposição fiscal da renda, ou garantir o livre trânsito de bens, pessoas e serviços, acaba trazendo grande insegurança àqueles investidores que possuem operações conectadas a dois ou mais sistemas tributários diferentes. Assim, ganham cada vez mais corpo, os debates em torno da extensão dos mecanismos pacíficos para resolução de divergências, também ao âmbito de aplicação de todo e qualquer tratado que verse sobre a matéria tributária. Tal fato propicia a busca de uma possível uniformização dos métodos hermenêuticos aplicáveis àqueles fatos geradores tributáveis que se encontrem vinculados a dois ou mais entes soberanos. É nesse contexto que se apresenta o presente estudo, o qual aborda a possibilidade de a República Federativa do Brasil submeter ao procedimento arbitral aquelas controvérsias de cunho tributário que eventualmente decorram da interpretação divergente das convenções internacionais das quais seja parte e que tratem de matéria fiscal.

Palavras-chave: Resolução de conflitos internacionais. Soberania e imunidade de jurisdição. Relação entre o Direito Internacional e o ordenamento interno. Divergências na aplicação e interpretação do Direito Tributário Internacional. Dupla imposição fiscal da renda. Livre circulação de bens e serviços. Arbitragem tributária internacional.



## ABSTRACT

The phenomenon of globalization had the power to bring together different peoples, each with their own interests and cultures. However, in view of the cultural diversity of different peoples around the world, the existence of an international consensus in establishing the principles to be followed when external relations are formed cannot prevent the emergence of external conflicts and disagreements. This led the international society to develop mechanisms that could peacefully settle the controversies that may eventually arise. The adoption of such mechanisms is encouraged by the Brazilian Constitution, whose article 4, sections VI and VII, advocates the pursuit of peace and peaceful settlement of disputes. Its use does not lead to the renunciation of the exercise of sovereignty nor to the immunity of jurisdiction. Meanwhile, in order to achieve greater efficacy in the submission of disputes arising outside of the means allowed to solve them, it is important that countries involved in the disputes have consolidated internal orientation towards favouring international law over their domestic infra-constitutional legislation. The primacy of the domestic law may result in the ineffectiveness of adopting peaceful means for solving international controversies since authorities of the countries engaged in the dispute may avoid compliance with the agreement or decision on the grounds of some contradiction with the domestic law procedures. In this context, the taxation arena has been constantly attracting international disagreement. The different interpretations conferred by various nations, including Brazil, in applying taxation-related treaties signed by themselves, particularly those attempting to avoid double income taxation or to guarantee the free flow of goods, people and services, bring a high level of insecurity to investors possessing operations connected to two or more distinct tax systems. As a result, the debates regarding the extension of the peaceful mechanisms to the solution of divergences take shape, including those related to the application of any treaty which speaks to the subject of taxation. This favors the search for the standardization of the hermeneutical methods applicable to those tax events which are linked to two or more sovereign entities. This is the context surrounding the current study, which addresses the possibility of the Federative Republic of Brazil to refer tax-related disputes, caused by divergent interpretation of the international conventions of which it is a member, to the arbitral proceedings.

**Keywords:** Resolution of international conflicts. Sovereignty and jurisdiction immunity. Relationship between international law and domestic law. Divergences in the application and interpretation of International Tax Law. Double income taxation. Free flow of goods and services. International tax arbitrage.

## RESUMÉ

Le phénomène de la mondialisation a le pouvoir de rapprocher plusieurs peuples, chacun avec leurs propres intérêts et cultures. Toutefois, en vue de la diversité culturelle des différents peuples à travers le monde, l'existence d'un consensus international établissant les principes à suivre quand des relations extérieures sont formées ne peut pas empêcher l'émergence de conflits externes et désaccords. Cela a conduit la communauté internationale à élaborer des mécanismes qui pourraient régler pacifiquement les disputes qui peuvent éventuellement survenir. L'adoption de ces mécanismes est encouragée par la Constitution de la République Fédérative du Brésil, duquel l'article 4, paragraphes VI et VII, préconise la poursuite de la paix et la résolution pacifique des disputes. Son utilisation n'exige pas la renonciation de l'exercice de la souveraineté ni l'immunité de juridiction. Afin de parvenir à une plus grande efficacité de la soumission des disputes en dehors des moyens acceptés pour les résoudre, il est important que les pays impliqués dans les conflits aient consolidé leur orientation interne favorisant le droit international face à leur législation infra-constitutionnelle. La primauté du droit interne peut conduire à l'inefficacité de l'adoption des moyens pacifiques pour résoudre les conflits internationaux puisque les autorités des pays engagés dans le conflit peuvent éviter de se conformer à l'accord ou à la décision soutenant certaines contradictions avec les procédures du droit interne. Dans ce contexte, l'arène de la taxation a constamment attiré désaccord international. Les différentes interprétations conférées par les diverses nations, y compris le Brésil, à l'application des traités fiscaux signés par eux-mêmes, en particulier ceux qui tentent d'éviter la taxation double des revenus ou de garantir la libre circulation des biens, des personnes et des services, apportent un niveau d'insécurité élevé aux investisseurs possédant des opérations connectées à deux ou plusieurs systèmes fiscaux différents. Par conséquent, les débats concernant l'extension des mécanismes pacifiques pour la solution des divergences prennent forme, y compris ceux au sujet de l'application de tous traités fiscaux. Cela favorise la poursuite de l'uniformisation des méthodes herméneutiques applicables à ces événements fiscaux qui sont liés à deux ou plusieurs entités souveraines. C'est dans ce contexte que se présente cette étude, laquelle porte sur la possibilité de la République fédérative du Brésil de présenter des litiges fiscaux, causés par des interprétations divergentes des conventions internationales dont elle est membre, à la procédure arbitrale.

**Mots-clés:** Résolution des conflits internationaux. La souveraineté et l'immunité de juridiction. Relations entre le droit international et le droit interne. Divergences sur l'application et l'interprétation du droit fiscal international. La double taxation des revenus. Libre circulation des biens et services. Arbitrage fiscal international.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABDF –	Associação Brasileira de Direito Financeiro
AC –	Apelação Cível
ADI –	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF –	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
ALALC –	Associação Latino-americana de Livre Comércio
Art. –	Artigo
CEJ –	Corte Europeia de Justiça
CF –	Constituição Federal
Cf. –	Conferir
CIJ –	Corte Internacional de Justiça
COFINS –	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CONPEDI –	Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito
Coord./Coords.–	Coordenador/Coordenadores
COSIT –	Coordenador Geral de Tributação
CPC –	Código de Processo Civil
CRFB –	Constituição da República Federativa do Brasil
CTN –	Código Tributário Nacional
DECEX -	Departamento de Operações de Comércio Exterior
DF –	Distrito Federal
DIP –	Direito Internacional Público
DISIT –	Divisão de Tributação
DJ –	Diário de Justiça
DJU –	Diário de Justiça da União
e.g. –	<i>exempli gratia</i>
EC –	Emenda Constitucional
ed. –	Edição
EEUU –	Estados Unidos
et. seq. –	que segue
FSIA -	<i>Foreign Sovereign Immunities Act</i>
GATT –	<i>General Agreement on Tariffs and Trade</i>

HC –	<i>Habeas Corpus</i>
IBFD –	<i>International Bureau of Fiscal Documentation</i>
ICM –	Imposto sobre Circulação de Mercadoria
Id. Ibid. –	<i>Idem, Ibidem</i>
IFA –	<i>International Fiscal Association</i>
ILADT –	<i>Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario</i>
IPI –	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRRF –	Imposto de Renda Retido na Fonte
MERCOSUL –	Mercado Comum do Sul
Min. –	Ministro
n. –	número
NCM –	Nomenclatura Comum do MERCOSUL
OCDE –	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OEA –	Organização dos Estados Americanos
OIT –	Organização Internacional do Trabalho
OMC –	Organização Mundial do Comércio
ONU –	Organização das Nações Unidas
Op. Cit. –	<i>Opus Citum</i>
Org./Orgs. –	Organizador/Organizadores
OSC –	Órgão de Solução de Controvérsias
p./pp. –	página/páginas
PIS –	Programa de Integração Social
PR –	Paraná
RIR –	Regulamento do Imposto de Renda
RJ –	Rio de Janeiro
RO –	Rio Grande do Sul
SC –	Santa Catarina
SE –	Sergipe
SECEX –	Secretaria de Comércio Exterior
SIA –	<i>State Immunity Act</i>
SP –	São Paulo
STF –	Supremo Tribunal Federal
STJ –	Superior Tribunal de Justiça

TIPI – Tabela de Produtos do IPI  
UERJ – Universidade do Estado do Rio de Janeiro  
Vol. – Volume  
WTO – *World Trade Organization*

## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	16
1	<b>AS RELAÇÕES ENTRE OS ESTADOS SOBERANOS E A IMPORTÂNCIA DOS MEIOS PACÍFICOS PARA RESOLUÇÃO DOS CONFLITOS INTERNACIONAIS</b> .....	20
1.1	<b>As relações internacionais entre Estados soberanos</b> .....	20
1.1.1	<u>A soberania como atributo de igualdade entre as nações</u> .....	22
1.1.2	<u>A priorização do justo na esfera externa e o surgimento dos princípios internacionais</u> .....	25
1.2	<b>Conflitos de interesses entre nações soberanas e os métodos admitidos pelo Direito Internacional Público para sua solução</b> .....	30
1.2.1	<u>Meios diplomáticos</u> .....	32
1.2.2	<u>Meios políticos</u> .....	35
1.2.3	<u>Meios jurisdicionais</u> .....	36
1.3	<b>Comentários finais ao capítulo</b> .....	40
2	<b>IMUNIDADE DE JURISDIÇÃO E A DEFESA DA ARBITRAGEM COMO MÉTODO JURISDICIONAL ISENTO E EFICAZ NO PLANO EXTERNO</b> .....	42
2.1	<b>A imunidade de jurisdição e sua recente flexibilização</b> .....	42
2.1.1	<u>Distinção entre atos de império e de gestão e a aplicação dos costumes internacionais</u> .....	44
2.1.2	<u>A República Federativa do Brasil e a possibilidade de renúncia à imunidade de jurisdição</u> .....	48
2.2	<b>A arbitragem como meio alternativo e eficaz para solução de contendas surgidas dos tratos entre as nações</b> .....	53
2.2.1	<u>Submissão do Estado brasileiro à cláusula arbitral no âmbito externo.</u> ..	55
2.2.2	<u>Efeitos do laudo arbitral nas contendas internacionais em que o Brasil seja parte</u> .....	58
3	<b>A RELAÇÃO ENTRE O DIREITO INTERNACIONAL E O DIREITO INTERNO E SUAS CONSEQUÊNCIAS NO CAMPO TRIBUTÁRIO</b> .....	62
3.1	<b>O Direito Internacional e sua incorporação ao ordenamento jurídico brasileiro. Monismo e Dualismo</b> .....	62

3.2	As Convenções Internacionais e sua posição frente ao direito interno..	66
3.2.1	<u>Tratado vs. Constituição</u> .....	67
3.2.2	<u>Tratado vs. legislação infraconstitucional (Leis Ordinária e Complementar)</u> .....	71
3.2.3	Tratados de direitos humanos vs. ordem interna .....	79
3.3	<b>A relação dos Tratados Internacionais em matéria tributária com o ordenamento interno</b> .....	85
3.3.1	<u>O art. 98 do CTN e a superioridade hierárquica dos Tratados Internacionais em matéria tributária</u> .....	88
3.3.2	<u>Reflexões sobre a aplicabilidade das cláusulas de recepção previstas nos §§ 2.º e 3.º do art. 5.º da CRFB aos Tratados Internacionais Tributários</u> .....	96
3.3.3	<u>O fenômeno do <i>treaty override</i> no Direito Tributário Internacional e a imposição da responsabilidade internacional</u> .....	100
3.4	<b>Conclusão e importância do capítulo</b> .....	104
4	<b>A CRESCENTE INTERAÇÃO FISCAL ENTRE AS NAÇÕES E A APLICAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO COMO FONTE DE CONTROVÉRSIAS INTERNACIONAIS</b> .....	107
4.1	<b>A globalização e suas consequências para o Direito Tributário Internacional</b> .....	107
4.2	<b>A origem das controvérsias na interpretação e aplicação dos tratados tributários internacionais</b> .....	110
4.2.1	<u>O caso Volvo. Da incidência do IRRF sobre os dividendos remetidos a sócio residente no exterior e a aplicação da cláusula da não discriminação</u> .....	115
4.2.2	<u>A tributação na fonte (withholding tax) nas remessas ao exterior decorrentes da prestação de serviços sem transferência de tecnologia..</u>	121
4.2.3	<u>O novo regime tributário do IPI aplicável aos veículos automotores nacionais frente aos similares importados e sua incompatibilidade com as regras da OMC</u> .....	128
4.2.4	<u>A concessão de crédito presumido de IPI aos exportadores brasileiros e a submissão ao Tribunal Arbitral do MERCOSUL do caso das exportações da carne suína para a Argentina</u> .....	133

4.3	<b>Os mecanismos para soluções de controvérsias tributárias internacionais e a adoção do procedimento amigável (mutual agreement procedure) .....</b>	137
5	<b>A RESOLUÇÃO DOS CONFLITOS TRIBUTÁRIOS INTERNACIONAIS COM BASE NA ARBITRAGEM .....</b>	147
5.1	<b>A adoção da arbitragem tributária internacional como instrumento de integração e de segurança dos investimentos estrangeiros .....</b>	147
5.1.1	<u>O método arbitral frente aos princípios da legalidade e da indisponibilidade do crédito tributário .....</u>	153
5.1.2	<u>Possíveis efeitos do laudo arbitral e vinculação dos órgãos brasileiros .....</u>	156
5.2	<u>A posição do contribuinte (taxpayer) perante os interesses tributários das nações envolvidas na disputa tributária.....</u>	161
5.3	<b>Breves reflexões acerca da criação de uma Corte Internacional para solucionar conflitos tributários surgidos no âmbito externo .....</b>	163
5.4	<b>Considerações finais ao capítulo.....</b>	166
6	<b>CONCLUSÃO .....</b>	168
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	172



## INTRODUÇÃO

No mundo globalizado, a circulação de divisas, bens e pessoas ganha cada vez maior dinâmica, envolvendo países, territórios, povos e culturas diversas, com o conseqüente estreitamento das fronteiras, de modo que a relação entre as nações, gradativamente desperta uma crescente atenção nos cenários interno e internacional<sup>1</sup>, especificamente no que tange aos limites da soberania dos países quanto à correta aplicação, extensão e interpretação das leis e dos tratados pelos diversos entes soberanos<sup>2</sup>.

Da análise geral acerca da complicada relação de Direito Público Internacional havida entre os países, decorrem as formas pelas quais estes entes podem conciliar suas culturas e interesses conflitantes, sem que para tanto abram mão de parcela significativa da sua soberania.

O consenso internacional no que se refere à definição de princípios que devem ser observados pelos diversos povos por ocasião das relações externas, não impede, por mais que se pretenda almejar, o surgimento de possíveis conflitos e divergências, tendo em vista a pluralidade de culturas e interesses envolvidos, o que induziu a sociedade internacional a desenvolver métodos que pudessem dirimir pacificamente as controvérsias, porventura surgidas e que são assim considerados como: a) diplomáticos; b) políticos; e jurisdicionais (arbitragem e recurso às Cortes Internacionais de Justiça).

Partindo-se de uma análise filosófica de soberania, justiça internacional e dos princípios que devem nortear a relação entre as nações na defesa dos seus interesses, pretende-se discorrer, com o presente estudo, acerca dos diversos métodos admitidos pelo Direito Internacional para dirimir os conflitos decorrentes das relações entre os Estados soberanos, com foco especial na arbitragem, além da sua possível utilização como meio para solucionar divergências havidas quando do trato tributário internacional.

Diante desse fato, deve-se salientar que a Constituição Federal de 1988 (art. 4.º, incisos VI e VII) estabelece que a República Federativa do Brasil, quando das suas relações

---

<sup>1</sup> Como menciona Adilson Rodrigues Pires: “hoje, no mundo, não existe economia fechada. A produção de cada país não é suficiente para satisfazer as necessidades básicas de consumo da população. Essa é a razão pela qual o comércio exterior é matéria de interesse geral e o sistema de trocas internacionais uma preocupação de todos”. (PIRES, Adilson Rodrigues. *Práticas Abusivas no Comércio Internacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 19).

<sup>2</sup> No que se refere à relevância crescente do Direito Internacional no cotidiano das pessoas e dos países, recomenda-se a leitura de MARQUES, Cláudia Lima. Ensaio para uma introdução ao Direito Internacional Privado. In: DIREITO, Carlos Alberto Menezes; CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto; PEREIRA, Antônio Celso Alves (Orgs.). *Novas Perspectivas do Direito Internacional Contemporâneo, Estudos em Homenagem ao Professor Celso D. de Albuquerque Mello*. Rio de Janeiro, São Paulo e Recife: Editora Renovar, 2008, Capítulo II, pp. 455-492; e de RIBEIRO, Marilda Rosado de Sá e ALMEIDA, Bruno. Do conflito aparente de normas no espaço à cinemática jurídica global: conteúdo do direito internacional privado contemporâneo. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, Rio de Janeiro, v. 1, n. 20, nov. 2011. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1516/1646>>. Acesso em 15 jul. 2012.

externas, deverá sempre perquirir a defesa da paz e a solução pacífica dos conflitos internacionais, inclusive naqueles em que seja parte, de modo que a eventual submissão das suas contendas surgidas em razão dos tratos mantidos com outras nações, a quaisquer dos meios admitidos pelo Direito das Gentes para solucioná-las, se afigura como uma conduta legítima, não havendo que se falar em renúncia ao exercício da soberania, nem tampouco ao postulado da imunidade de jurisdição.

Em verdade, como se terá a oportunidade de analisar, a submissão de uma divergência decorrente da relação entre dois entes soberanos, pode ser traduzida como uma característica do exercício pleno da soberania inerente às nações litigantes, e decorre do próprio princípio da imunidade de jurisdição, o qual por sua vez, estabelece a impossibilidade de um país se submeter à autoridade jurisdicional de outro no intuito de ver suas contendas solucionadas, principalmente se considerada a igualdade de tratamento que deve nortear as ações dos diversos povos soberanos.

Ademais, é exatamente com base no princípio da imunidade de jurisdição que aqueles conflitos que, eventualmente, envolvam mais de um Estado soberano em âmbito internacional devem ser resolvidos por um dos meios admitidos pelo Direito das Gentes para solução de controvérsias.

Nessa linha, revela-se a arbitragem, como um método que pode ser bastante eficaz para a resolução de possíveis pendências oriundas das relações entre duas ou mais nações, pois a apreciação da lide apresentada se dará por árbitros indicados de comum acordo pelas partes envolvidas, fato que tem por si só, o condão de tirar qualquer desconfiança quanto à imparcialidade do meio, o que não ocorre, muitas das vezes com as denominadas Cortes Permanentes de Justiça, as quais possuem em sua composição juízes indicados por várias nações, e que durante o exercício do seu mister, poderão votar de acordo com os interesses defendidos por cada uma delas, não visando necessariamente um senso de justiça internacional.

De todo modo, para que se possa auferir uma eficácia maior da submissão dos conflitos surgidos no âmbito externo aos meios admitidos para solucioná-los, em especial, à arbitragem, é de grande relevância que os países envolvidos no litígio possuam orientação interna consolidada no sentido de privilegiar o Direito das Gentes relativamente à sua legislação infraconstitucional doméstica, pois, levando-se em conta que a decisão ou acordo acerca da lide a que se pretende pôr fim, sempre estarão fundamentados no Direito Internacional, afigura-se que a inexistência de prevalência das normas internacionais frente ao ordenamento interno infraconstitucional poderá conduzir à inocuidade de tais procedimentos,

visto que as autoridades dos países litigantes poderão se esquivar do seu cumprimento argumentando no sentido de uma possível contrariedade com os ditames legais domésticos.

Tem-se, portanto, que a matéria acerca do conflito entre o Direito Internacional e o direito interno se revela como de grande importância ao estudo ora proposto, sendo uma barreira que merece ser ultrapassada, isso porque, a eventual admissão do *treaty override* por parte dos Estado-litigantes, hipótese em uma nação, mediante a aplicação ou interpretação de um ato legislativo interno posterior ou mesmo anterior, acaba superando as normas de um tratado internacional, poderá esvaziar indubitavelmente a eficácia dos procedimentos, tendo em vista as chances remotas do cumprimento do acordo ou da decisão pelas nações envolvidas.

Assim, com base em um estudo evolutivo da doutrina e jurisprudência brasileira sobre os eventuais conflitos existentes entre as ordens interna e internacional, será possível verificar que a posição tradicional ainda em voga perante o Supremo Tribunal Federal, e que merece ser revista face à nova tendência de abertura do constitucionalismo contemporâneo aos preceitos internacionais, confere paridade hierárquica entre a legislação ordinária e as normas convencionais, e limita a aplicação do art. 98 do CTN aos denominados tratados contratos.

A manutenção do referido posicionamento, além de se revelar num empecilho à efetividade da submissão das eventuais contendas internacionais aos meios aceitos pelo Direito Internacional para solucioná-las, contrariando inclusive o disposto na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, recentemente internalizada pelo Brasil e que confere primazia ao Direito Internacional, acaba induzindo, ao que interessa a atual abordagem, as autoridades nacionais atuantes no campo tributário a privilegiarem a normativa interna em detrimento da convencional firmada com a intenção de harmonizar as regras tributárias internacionais, o que resulta em inúmeras divergências externas de cunho interpretativo.

A partir dessa premissa, o presente estudo trará algumas situações práticas que demonstram no caso brasileiro, como a ausência de uma posição consolidada no sentido de se conferir prevalência ao Direito Internacional pode resultar em divergências quando da aplicação e interpretação das normas convencionais tributárias, seja no âmbito das convenções que regulamentam o livre comércio internacional ou mesmo que visam evitar a dupla tributação da renda, o que em alguns casos, enseja inclusive a quebra da normativa convencional firmada em razão da adoção de um método hermenêutico inapropriado aos seus anseios.

Deve-se salientar que em que pese os esforços das nações, dentre elas o Brasil, na tentativa de harmonizarem as regras tributárias internacionais, é fato que o crescimento significativo das operações econômicas internacionais tem o condão de acarretar o aumento das disputas externas relacionadas à tributação das atividades conectadas a dois ou mais entes soberanos, tendo em vista os diversos interesses conflitantes existentes, o que, mesmo frente à expressa disposição convencional firmada, poderá resultar em divergências de apreciação de questões de fato ou de direito por parte dos Estados envolvidos.

Como se verá no decorrer do presente texto, a matéria tributária tem sido objeto de constantes divergências internacionais, em razão das diferentes interpretações conferidas pelas várias nações quando da aplicação dos tratados por elas firmados e que versam sobre direito fiscal, especialmente aquelas normativas que visam elidir a dupla tributação da renda, ou garantir a livre circulação de bens, pessoas e serviços, o que traz insegurança àqueles investidores que possuem operações conectadas a dois ou mais sistemas tributários diferentes.

Nesse contexto, iniciam-se debates em torno da utilização dos mecanismos pacíficos para resolução das controvérsias, no âmbito de aplicação dos tratados internacionais que visem regular matéria tributária internacional, com vistas a buscar uma possível uniformização dos métodos interpretativos aplicáveis às diversas hipóteses imponíveis que se encontrem vinculadas a dois ou mais entes soberanos.

É dentro do cenário ora desenhado, portanto, que se almeja desenvolver o presente tema, o qual visa apresentar uma abordagem acerca da possibilidade de a República Federativa do Brasil submeter ao procedimento arbitral aquelas controvérsias de cunho tributário que eventualmente decorram da aplicação e interpretação divergente das convenções internacionais das quais seja parte e que tratem de matéria fiscal, analisando inclusive como a referida matéria tem sido encarada pelos diversos organismos internacionais, em especial a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE e a Organização Mundial do Comércio – OMC, no intuito de se trazer um maior conforto aos investidores/contribuintes internacionais.

Na intenção de se conferir maior efetividade ao disposto no art. 4.º, incisos VI e VII da CRFB, o referido estudo pretende enfrentar, ainda, na hipótese, eventuais questões de cunho fático e jurídico que, porventura, possam ter o condão de deslegitimar a adoção pelo Brasil da arbitragem para resolução de divergências surgidas no campo tributário internacional, reservando ao seu final, uma breve reflexão sobre a viabilidade de se criar uma Corte Internacional especializada com competência para julgar conflitos de cunho tributário.

# 1 AS RELAÇÕES ENTRE OS ESTADOS SOBERANOS E A IMPORTÂNCIA DOS MEIOS PACÍFICOS PARA RESOLUÇÃO DOS CONFLITOS INTERNACIONAIS

## 1.1 As relações internacionais entre Estados soberanos

As relações travadas entre os diversos Estados soberanos existentes no mundo, têm sido, há muito, objeto de análise por estudiosos e filósofos, no intuito de se identificar um ponto de equilíbrio através do qual, cada um dos povos que os compõem, com suas culturas e modos de vidas diferentes, possam coexistir de forma pacífica e cooperativa, especialmente nos tempos atuais, em que a economia mundial se encontra mais globalizada e interdependente<sup>3</sup>.

Com base numa concepção democrática liberal<sup>4</sup>, cada nação representada por seu governante, em razão da origem e das características do povo que a integra, possui seus próprios interesses como concepção racional de bem, e que podem ser traduzidos de modo intuitivo, num plano de vida racional que deve orientar os esforços e a correta distribuição dos seus recursos, em âmbito interno, entre seus membros<sup>5</sup>. Tal orientação deve ser levada em consideração, inclusive para nortear a posição política das nações em âmbito internacional, de modo a não prejudicar o consenso de sobreposição interno<sup>6</sup> que acaba refletido através da norma fundamental<sup>7</sup> de cada país.

A racionalidade, no plano interno, pode ser considerada como um princípio básico da organização política e social, de forma que dentro de uma sociedade democrática pode-se presumir que todos os participantes da discussão política acerca das questões relativas ao justo e à justiça, devem aceitar a realização dos objetivos e das necessidades humanas básicas, fato

---

<sup>3</sup> Nesse contexto, Paul Claval, em 1979, já afirmava que no mundo inexistia sociedade que esteja totalmente fechada em si mesma, sendo que, inclusive num modelo social arcaico, o comércio é tido como indispensável para a aquisição de matérias primas que faltam a um determinado grupo (CLAVAL, Paul. *Espaço e Poder*. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1979, p. 198).

<sup>4</sup> Deve-se esclarecer que o presente estudo toma por base a concepção filosófica liberal de justiça desenvolvida por John Rawls, a partir da denominada posição original obtida sob o véu da ignorância, situação hipotética, a qual garante que ninguém seja favorecido ou desfavorecido quando da escolha dos princípios de justiça a serem seguidos (RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Tradução de Jussara Simões. 3. ed. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2008, pp. 14 e 15).

<sup>5</sup> RAWLS, John. *Liberalismo Político*. Tradução de João Sedas Nunes. Lisboa: Editorial Presença, 1997, pp. 177-179.

<sup>6</sup> Conceito abordado por John Rawls através do qual propõe que mediante uma concepção política de justiça, uma pluralidade de doutrinas abrangentes razoáveis distintas, cada uma com sua concepção de bem, pode coexistir de forma pacífica dentro de um mesmo corpo social (RAWLS, John. *Liberalismo Político*. Lição IV – A ideia de um consenso de sobreposição. Tradução de João Sedas Nunes. Lisboa: Editorial Presença, 1997, pp.141-173).

<sup>7</sup> Expressão utilizada por Hans Kelsen e que denominava a Constituição como norma pressuposta e desvinculada de quaisquer preceitos morais, a partir da qual todas as demais deveriam auferir validade e legitimidade (KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Editora Martins Fontes, 1995, pp. 224-228). Tal conceito, entretanto, foi aprimorado por Hebert Hart mediante a formulação da “Teoria da regra de reconhecimento” que reconhecia validade à norma fundamental desde que socialmente aceita, e que se encontra mais próxima da realidade dos atuais Estados constitucionais democráticos (HART, Hebert L. A.. *O Conceito de Direito*. Tradução de A. Ribeiro Mendes. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbekian, 2001, pp.111-121).

que também deve ser perquirido em âmbito internacional, de forma a não prejudicar os anseios dos bens mínimos necessários de determinado povo.

Desse modo, qualquer concepção política da justiça viável, no plano interno ou internacional e que seja motivo de razoável expectativa de reconhecimento por parte dos membros que compõem uma nação democrática, deve considerar a vida humana e a realização dos seus objetivos e necessidades básicas como um bem que deve ser seguido por quem os representa.

É com base nesse propósito que o presente estudo se apresenta, pois quando das relações internacionais, cada nação está representando e defendendo a melhor concepção de bem, considerando as particularidades do seu povo, sendo certo que na busca de uma solução justa e equânime, nem sempre existirá consenso relativamente aos diversos interesses envolvidos, fato que requer o desenvolvimento e a adoção por parte do Direito Internacional de métodos para a resolução das controvérsias que possam eventualmente surgir em decorrência das, nem sempre tranquilas, relações havidas entre os diversos povos que compõem o nosso planeta. Por tal motivo é que Immanuel Kant à sua época já afirmava que o estado de paz entre as nações (*Friedenszustand*) não seria um estado considerado natural (*status naturalis*), o qual dependeria necessariamente da existência de instituições de segurança, isso porque, para ele, histórica e socialmente o estado natural seria o estado de guerra<sup>8</sup>, fato que inclusive impede a ideia de formação do denominado Estado Mundial, o que em razão das grandes diversidades culturais de cada povo resultaria no despotismo ou numa ordem precária, que seria frequentemente abalada por disputas separatistas.

Nesse aspecto, para que se possa atingir os anseios ora almejados, tomar-se-á como ponto de partida a ideia clássica do conceito de soberania, bem como de sua evolução no tempo, pois é com base nele que as nações são reconhecidas como sujeitos de Direito Internacional, auferindo, portanto, capacidade para travar relações nesse âmbito, representando os diversos interesses do seu povo, fato que por sua vez, poderá ensejar o surgimento de controvérsias em razão da pluralidade de pensamentos e culturas existentes, de modo que em contrapartida impõe-se que a sociedade internacional reflita sobre a adoção de

---

<sup>8</sup> KANT, Immanuel. *Projet de Paix Perpétuelle*. Paris, Édition Bilíngue, J. Vrin, 2002, p. 26. Deve-se salientar, que o estado de guerra na época em que Kant formulou seu pensamento era considerado normal e juridicamente lícito sob o ponto de vista internacional, entretanto, com o advento, em 1945, da Carta das Nações Unidas a guerra finalmente foi considerada proscrita em âmbito internacional nos termos do seu art. 2.º, § 4.º que assim dispõe: “os membros da Organização, em suas relações internacionais, abster-se-ão de recorrer à ameaça ou ao uso da força contra a integridade territorial ou a independência política de qualquer Estado, ou de qualquer outra forma incompatível com os propósitos das Nações Unidas”. De qualquer forma, o pensamento de Kant parece atual se o termo guerra for compreendido de forma mais ampla como todo e qualquer conflito, não necessariamente bélico, mas também político, interpretativo, diplomático ou territorial dentre outros, de modo que a paz também deve ser buscada nesses casos, mediante a obtenção de um acordo geral entre as nações.

mecanismos que possam dirimir as referidas divergências de forma eficiente e no intuito de promover a manutenção da paz entre os países.

### 1.1.1 A soberania como atributo de igualdade entre as nações

Há muito, a soberania absoluta foi tida como característica básica do Estado moderno, através do qual o monarca era detentor de um poder absoluto e que ficou mitigado a partir do pensamento disseminado por Rousseau, quando a soberania sai da esfera de competência exclusiva do rei, passando para as mãos do povo<sup>9</sup>. A partir do século XIX, entretanto, a soberania aparece como expressão do poder político burguês, e mais tarde, o Estado tido como sociedade politicamente organizada e com personalidade jurídica interna e internacional, passa a ser o real titular de tal atributo, afigurando-se como centro único e autônomo de poder. Em meio a tantas mudanças no que tange ao conceito da soberania, tem início o que José Luiz Bolzan Moraes chamou de crise conceitual<sup>10</sup> e cujo processo de reformulação, culminou nos tempos atuais com relativização da teoria da soberania absoluta com poder ilimitado e autônomo, a qual não merece mais subsistir face à nova abordagem do Direito Internacional.

Deve ser ressaltado que um dos fatores contemporâneos mais expressivos que resultou na redefinição do conceito tradicional de soberania foi exatamente o processo de internacionalização dos direitos humanos<sup>11</sup>, surgido após o término da Segunda Guerra Mundial tendo em vista as barbáries cometidas pelo regime nazista e fascista, as quais muitas das vezes estavam amparadas pelo próprio direito posto, de modo que o conceito tradicional de soberania absoluta, entendido como um poder ilimitado do Estado, seja sob o prisma interno ou internacional, passou, lenta e gradativamente, a perder força no cenário externo<sup>12</sup>. Tendo em vista esse raciocínio, pode-se concluir que atualmente, a ordem interna das diversas nações deverá sempre guardar compatibilidade com o Direito Internacional e especialmente com os Direitos Humanos.

---

<sup>9</sup> ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do Contrato Social*. Tradução de Lourdes Santos Machado. 2. ed. São Paulo: Abril Cultural, 1978.

<sup>10</sup> MORAIS, José Luiz Bolzan. *Mediação e Arbitragem. Alternativas à Jurisdição!* Porto Alegre, Livraria do Advogado, 1999.

<sup>11</sup> BOBBIO, Norberto. *Era dos Direitos*. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992. p. 25, dizia que "(...) os direitos do homem nascem como direitos naturais universais, desenvolvem-se como direitos positivos particulares, para finalmente encontrarem sua plena realização como direitos positivos universais".

<sup>12</sup> MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. Soberania e a proteção internacional dos direitos humanos: dois fundamentos irreconciliáveis. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília: Senado Federal, a. 39, n. 156, pp. 170 e 171, out./dez. 2002.

Tal fato advém inclusive, dos compromissos mútuos assumidos pelos Estados em convenções internacionais de proteção dos direitos humanos, que acabam por minorar a competência de cada parte contratante, principalmente em âmbito internacional. Desta forma, os Estados acabam restringindo sua soberania, e isso se revela numa tendência do constitucionalismo contemporâneo, reforçando a necessária interdependência entre os diversos países, de modo que aumenta cada vez mais a cooperação jurídica, econômica e social entre os vários entes independentes, esvaziando por completo a ideia tradicional de soberania autônoma, tudo com fundamento maior no princípio da dignidade da pessoa humana, considerado por muitos como verdadeiro superprincípio, que deve orientar tanto o Direito Internacional quanto o interno<sup>13</sup>.

Com base nessas premissas, decorre que a soberania pode atualmente ser conceitualmente abordada sob dois aspectos distintos, quais sejam: o interno e o externo<sup>14</sup>. No que tange ao interno, a soberania consegue ser traduzida como aquele poder superior que o Estado constituído exerce sobre determinado povo e território, o qual num Estado de direito consiste na capacidade que seu povo possui de se organizar e autodeterminar mediante a edição de um ordenamento jurídico que deve ser coativamente observado<sup>15</sup>. Por sua vez, a soberania no plano externo pode ser conceituada como o atributo de Direito Internacional que capacita os Estados a travar relações jurídicas, **em condição de igualdade**, com outros entes soberanos na busca dos interesses dos seus respectivos povos.

Verifica-se, portanto, que a soberania pode ser considerada como atributo fundamental do Estado para o exercício de competências no mundo jurídico interno e internacional, as quais não podem em hipótese alguma, serem tidas como ilimitadas, uma vez que em âmbito doméstico, são repartidas e ditadas pela Constituição devendo seu exercício com ela se compatibilizar, enquanto na esfera externa, ela deve se pautar pela ordem jurídica internacional que reconhece e preconiza a igualdade entre os povos e nações<sup>16</sup>.

Tendo em vista essas considerações, Jorge Miranda ensina que, tradicionalmente, da soberania no plano externo sobressai aos Estados na defesa dos seus interesses, a existência de três direitos básicos, a saber: a) o direito de celebrar tratados; b) o direito de receber e enviar

---

<sup>13</sup> PIOVESAN, Flávia. *Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional*. 12. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, pp. 82-83 e 92.

<sup>14</sup> TIBURCIO, Carmen; BARROSO, Luís Roberto. Imunidade de jurisdição: o estado federal e os estados membros. In: TIBURCIO, Carmen. (Org.) *Temas de Direito Internacional*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006, parte 1, p. 125.

<sup>15</sup> BARROSO, Luís Roberto. Ilegalidade de contratação de seguros no exterior para riscos localizados no Brasil. Princípios e regras aplicáveis e sua interpretação. In: *Temas de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2003, parte II, p. 466, Tomo II.

<sup>16</sup> Cf. DINH, Nguyen Quoc. *Droit International Public*. Paris: LGDJ, 1987, p. 383. A título exemplificativo pode ser citada a Carta da ONU a qual estabelece em seu art. 2.º, § 1, que a organização “é baseada no princípio da igualdade soberana de todos os seus membros”.



representantes diplomáticos; c) o direito de fazer a guerra, o qual se encontra, nos dias atuais, restrito ao direito de se defender de agressões externas; e mais modernamente, d) o de reclamação internacional do Estado perante órgãos e tribunais internacionais visando à defesa dos seus interesses. Nesse aspecto, são oportunas suas palavras:

Classicamente, revelavam a existência de soberania três direitos dos Estados: o *jus tractuum* ou direito de celebrar tratados, o *jus legationis* ou de receber e enviar representantes diplomáticos e o *jus belli* ou de fazer a guerra. Agora, com a proibição da guerra pela Carta das Nações Unidas (art. 2.º, n. 4), este último é interpretado como mero direito de legítima defesa, individual ou coletiva (art. 51 da Carta). Em compensação, acrescenta-se um novo direito, o de reclamação internacional, destinado à defesa dos interesses dos Estados perante os órgãos políticos e jurisdicionais da comunidade internacional; e autonomiza-se o direito de participação em organizações internacionais – tudo traduzindo um direito geral de escolha de uma inserção específica na vida internacional<sup>17</sup>.

Pode-se facilmente concluir que na atualidade o conceito de soberania, bem como o exercício dos seus atributos por parte de um Estado independente, encontra-se fortemente limitado por uma ordem internacional consentida e fundada na dignidade humana, o que faz com que sua atuação seja sempre pautada nos princípios admitidos pelo Direito Internacional, de modo a não prejudicar outras nações, atendendo sempre aos direitos humanos.

É dentro desse contexto que Celso de Albuquerque Mello ensina que atualmente o atributo da soberania deve ser abordado em seu sentido relativo e não mais absoluto, e considerado como um feixe de competências que as nações possuem, mas que é outorgado e limitado pela própria ordem internacional<sup>18</sup>, sendo certo que a subordinação ao Direito Internacional decorre dentre outros fatores da internacionalização cada vez maior da vida econômica, social e cultural. São pertinentes suas lições:

A tendência atual é a da soberania existir como um conceito meramente formal, isto é, estado soberano é aquele que se encontra direta e imediatamente subordinado ao DIP. O seu conteúdo é cada vez menor, tendo em vista a internacionalização econômica, social e cultural. As organizações internacionais têm proliferado nos mais diferentes domínios. Os que visam a integração econômica são aqueles em que a noção de soberania sofre uma restrição mais profunda<sup>19</sup>. (grifo nosso)

Deve-se, contudo, esclarecer que apesar de a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, diretamente não estabelecer qualquer restrição ao conceito de soberania, conclui-se que tal limitação pode ser inferida de forma implícita de seu texto, pelo simples fato de o parágrafo único do art. 4.º mencionar como diretriz de Direito Internacional a busca da integração econômica, política e cultural dos povos da América Latina, no intuito de se

<sup>17</sup> MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Coimbra: Editora Coimbra, 2002, p. 219.

<sup>18</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de Direito Internacional Público*. 12. ed.. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2000, pp. 425-427, Vol. I.

<sup>19</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Direito Constitucional Internacional*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1994, p. 121.

formar uma comunidade latino-americana de nações<sup>20</sup>. Outrossim, da leitura do texto constitucional brasileiro nota-se ainda com extrema clareza, outras hipóteses provenientes do Direito Internacional e que sem dúvida alguma, por pressão externa tiveram forte influência no Poder Constituinte originário, tais como: a) a restrição do uso da energia nuclear para fins pacíficos (art. 21, alínea ‘a’); b) o reconhecimento de jurisdição do Tribunal Penal Internacional (art. 5.º; § 4.º); c) a tutela do meio ambiente, da Floresta Amazônica brasileira, da Mata Atlântica, da Serra do Mar e do Pantanal Mato-Grossense (art. 225, § 4.º); d) admissão do postulado da dignidade da pessoa humana (art. 1.º, inciso III; e) adoção de extenso rol de direitos e garantias fundamentais (arts. 5.º, 6.º 7.º e segs.); etc.

Tem-se, portanto, que todos os governos dos países soberanos devem, via de regra, pautar suas condutas nos princípios de Direito Internacional usualmente aceitos, sendo que, hodiernamente, a mera alegação do exercício da soberania dentro de seus limites territoriais não é mais considerada causa excludente de responsabilidade e de consequências jurídicas no âmbito externo, uma vez que a ordem internacional atual exerce forte influência quando da concepção e elaboração do ordenamento interno das nações soberanas, sendo certo que na hipótese de algum país atuar em flagrante dissonância com o que é apregoadado pelos padrões internacionais, será caso de grande repercussão e de possível responsabilidade externa.

### 1.1.2 A priorização do justo na esfera externa e o surgimento dos princípios internacionais

Atualmente há no Direito Constitucional ocidental, bem como no próprio Direito Internacional, uma forte tendência no sentido de se reaproximar o direito da moral, cuja influência advém do reencontro filosófico com o pensamento de Kant que, à sua época, já trabalhava com as ideias de moralidade, dignidade, direito cosmopolita e paz perpétua<sup>21</sup>. É com base nesse conceito, que Ronald Dworkin preconiza ser através dos denominados princípios gerais que o direito incorpora as exigências de justiça e valores morais, mediante os quais todo sistema jurídico se estrutura e harmoniza<sup>22</sup>. Para esse pensador, a moral possui

---

<sup>20</sup> Art. 4.º (...)

(...)

Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.

<sup>21</sup> PIOVESAN, Flávia. *Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional*. 12. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, pp. 83 e 84. Também nesse sentido, ver TORRES, Ricardo Lobo. A afirmação do direito cosmopolita. In: DIREITO, Carlos Alberto Menezes; CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto; PEREIRA, Antônio Celso Alves (Orgs.). *Novas Perspectivas do Direito Internacional Contemporâneo, Estudos em Homenagem ao Professor Celso D. de Albuquerque Mello*. Rio de Janeiro, São Paulo e Recife: Editora Renovar, 2008, Capítulo VII, pp. 919-939.

<sup>22</sup> DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2002, pp. 46 et seq.

forte interação com ordenamento jurídico, manifestando-se como princípios jurídicos que integram, em seu sentir, o próprio direito, mesmo na hipótese de não estarem expressamente positivados.

Por sua vez, e também nessa linha de raciocínio, Jürgen Habermas defende serem os princípios morais de origem jurídico-racional, parte do próprio direito positivo, mediante uma visão uniforme da moral e do direito<sup>23</sup>. Nessa esteira, tem-se que a teoria ética do discurso, preconizada por Habermas na busca do senso de justiça<sup>24</sup>, pode plenamente ser replicada ao âmbito internacional, isso porque, parece ser com base nos preceitos éticos e morais originados do postulado da dignidade da pessoa humana que o Direito Internacional contemporâneo se encontra fundado, e a partir do qual irradiarão princípios gerais que devem nortear o convívio pacífico entre as nações. Ademais, é fundamentado nesse pensamento de origem kantiana, que o Direito Constitucional moderno, inclusive o brasileiro, passou a ter forte influência do Direito Internacional, mediante a abertura dos textos constitucionais a valores e princípios, sendo que por esta razão a interpretação constitucional assume cada vez mais uma forma jusfilosófica.

Porém, considerando as conflitantes concepções abrangentes do bem tidas pelas diversas nações independentes, como seria então possível atingir um entendimento político sobre a identificação das pretensões apropriadas? É exatamente para encontrar uma ideia partilhada e equânime da racionalidade, que John Rawls defende a priorização do justo, inclusive em âmbito internacional pelos diversos povos<sup>25</sup>.

Em vista desse raciocínio, o justo e o bem seriam conceitos complementares, de forma que atuação das nações no âmbito internacional deve também se pautar sobre as várias ideias de bem que defendem. Porém, os bens devem de alguma forma sofrer limitações na busca do justo, fato que implica na definição de quais seriam as restrições aplicáveis. A restrição da ideia de bem é denominada na justiça por equidade desenvolvida por Rawls como prioridade do justo.

Assim, a concepção política de justiça, lastreada pelos preceitos éticos e morais possui o condão de fornecer a base necessária para que os povos alcancem um consenso justo

---

<sup>23</sup> HABERMAS, Jürgen. *Direito e Moral*. Tradução de Sandra Lippert. Lisboa: Instituto Piaget, 1992, p. 39.

<sup>24</sup> HABERMAS, Jürgen. *Direito e Democracia: entre a facticidade e validade*. Tradução de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997, pp.154-168, Vol.I.

<sup>25</sup> Deve-se esclarecer que Rawls lastreado no pensamento formulado por Immanuel Kant em sua obra intitulada “A paz perpétua”, defende que a posição original concebida sob o véu da ignorância, ou seja, sem que haja qualquer ideia preconcebida de justiça e que fundamenta o contrato social, se estende também ao plano internacional mediante a ideia de um balanceamento dos interesses de cada povo fundada na razoabilidade estabelecida num acordo geral, e que se traduziria no que Kant chamava de *foedus pacificum*, ou federação pacífica (RAWLS, John. *O Direito dos Povos*. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2004, pp. 15-75).

quanto à apreciação das mais diversas pretensões e à determinação do seu peso relativo, definindo-se as necessidades básicas que seriam vantajosas a todas as nações, o que se traduziu na concepção de Rawls nos seguintes princípios de ordem internacional, obtido através de um equilíbrio reflexivo, os quais são inclusive reproduzidos em várias Constituições de países democráticos: a) os povos são livres e independentes, e sua liberdade e independência devem ser respeitadas por outros povos; b) os povos devem observar tratados e compromissos; c) os povos são iguais e são parte em acordos que os obrigam; d) os povos sujeitam-se ao dever de não-intervenção; e) os povos têm direito de autodefesa, mas nenhum direito de instigar a guerra por outras razões que não a autodefesa; f) Os povos devem honrar os direitos humanos; g) os povos devem observar certas restrições especificadas na conduta de guerra; e h) Os povos têm o dever de assistir a outros povos vivendo sob condições desfavoráveis que os impeçam de ter um regime político e social justo e decente<sup>26</sup>.

No caso do Brasil, estes princípios foram reconhecidos e devidamente positivados em sua quase totalidade nos incisos I a X do art. 4.º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, o que também demonstra a influência cada vez maior do Direito Internacional na ordem interna das nações democráticas:

Art. 4.º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios:

- I - independência nacional;
- II - prevalência dos direitos humanos;
- III - autodeterminação dos povos;
- IV - não-intervenção;
- V - igualdade entre os Estados;
- VI - **defesa da paz;**
- VII - **solução pacífica dos conflitos;**
- VIII - repúdio ao terrorismo e ao racismo;
- IX - cooperação entre os povos para o progresso da humanidade;
- X - concessão de asilo político. (grifo nosso)

Flávia Piovesan esclarece, ainda, que a Carta de 1988 é a primeira Constituição brasileira que se preocupou em elencar em seu texto um rol de princípios decorrentes da dignidade humana e que devem nortear o Brasil em suas relações internacionais, o que se

---

<sup>26</sup> RAWLS, John. *O Direito dos Povos*. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2004, pp. 47 e 48.

traduz numa orientação clara à política internacional brasileira<sup>27</sup>, sobressaindo no que interessa ao presente estudo, os postulados da **defesa da paz** e da **solução pacífica dos conflitos**.

Em que pese a expressão ‘defesa da paz’ se contrapor, em princípio, ao denominado estado de guerra, merece ser salientado que a partir do ano 1945, com o advento da Carta das Nações Unidas, o referido estado foi definitivamente banido do Direito Internacional, de forma que tal expressão, deve ser compreendida como diretriz mais ampla e não apenas aplicável aos conflitos armados internacionais ou internos, mas principalmente a toda e qualquer **controvérsia eventualmente surgida em razão das relações internacionais havidas entre nações, sejam elas de cunho, político, territorial e mesmo interpretativo, dentre outras**. Com base nesse argumento, é que Celso de Albuquerque Mello leciona que alguns autores entendem que o direito à paz integra os chamados “direitos à vocação comunitária”, ou “direitos de solidariedade” ou “novos direitos do homem”, que se traduziriam nos denominados direitos coletivos, quais sejam: direito ao desenvolvimento, direito à autodeterminação dos povos e ao próprio direito à paz<sup>28</sup>.

Não é sem razão que Adrian Nastase afirma que o direito à paz deve ser considerado pelo Direito Internacional como uma diretiva na tentativa de unir esforços para introduzir uma racionalidade no sistema internacional<sup>29</sup>, de modo que a paz em sentido amplo, entendida como a ausência de conflitos de quaisquer espécies, continue sendo a razão e o objeto principal do Direito Público Internacional.

Merece, entretanto, ser mencionado, que o consenso na definição de princípios gerais de Direito Internacional a serem seguidos pelas nações em âmbito externo, não possui, muitas vezes, o condão de impedir eventuais conflitos de interesses, que poderão surgir em razão de divergências inerentes à concepção racional de bem própria de cada povo no cenário internacional, o que é traduzido num pluralismo racional. Por tal razão, a tolerância das diferenças preconizada pelo Direito Internacional<sup>30</sup>, dependendo do peso dos interesses defendidos pelas nações não garante sempre a inércia das partes em detrimento do estado de paz.

---

<sup>27</sup> PIOVESAN, Flávia. *Direitos humanos e o Direito Constitucional Internacional*. 12. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, pp. 89-94.

<sup>28</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Direito Constitucional Internacional*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1994, p. 136.

<sup>29</sup> NASTASE, Adrian. Le droit à la paix. In: *Droit International Bilan e Perspectives*, Paris: Editions A. Pedone-UNESCO, T.2, 1991, p. 1292.

<sup>30</sup> DOLINGER, Jacob. *Direito Internacional Privado – Parte Geral*. 7. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2003, p. 24.

Dessa forma, apesar de o justo se encontrar também priorizado no cenário externo mediante a concepção dos princípios gerais de Direito Internacional, é fato que nem sempre as nações estarão alinhadas em todas as questões, tendo em vista a diversidade dos interesses envolvidos, sendo que nestes casos os referidos princípios devem nortear a melhor solução aplicável à controvérsia eventual surgida. É dentro desse contexto que os povos devem também privilegiar a solução pacífica dos conflitos surgidos em âmbito internacional, evitando-se a todo custo atos de hostilidade entre as nações na busca de uma solução equânime à divergência surgida.

A solução pacífica das controvérsias é mais do que um postulado presente na ordem constitucional brasileira, podendo ser traduzida como uma diretriz de Direito Internacional a ser perquirida por todas as nações que eventualmente estejam envolvidas em algum tipo de divergência. É nesse aspecto que as Cartas da Organização das Nações Unidas – ONU<sup>31</sup> e da Organização dos Estados Americanos – OEA<sup>32</sup> trazem em seu texto referência expressa à obrigatoriedade de seus membros sempre resolverem os conflitos internacionais em que estejam envolvidos mediante a utilização de meios pacíficos aceitos pela ordem internacional.

Levando-se em conta os referidos fundamentos, merece ser destacado que a solução pacífica dos conflitos faz parte da tradição do Direito Constitucional Internacional brasileiro<sup>33</sup>, de forma que sua efetivação e aplicação deve ser desenvolvida e incentivada no plano externo, em todos ramos do Direito Internacional, independentemente de tratado ou convenção que disponha nesse sentido. Nesse particular, pode-se dizer que a solução pacífica das controvérsias internacionais, por ser reiteradamente consagrada pelo Brasil, em que pese ser preceito de direito constitucional, faz também parte do direito consuetudinário internacional brasileiro, de forma que os representantes da política externa nacional não devem medir esforços no sentido de conferir efetividade a estes meios<sup>34</sup>, sempre que houver dissenso sobre qualquer questão relevante.

---

<sup>31</sup> Art. 2.º (...)

(...)

**3. Todos os membros deverão resolver suas controvérsias internacionais por meios pacíficos, de modo que não sejam ameaçadas a paz, a segurança e a justiça internacionais.**

<sup>32</sup> Art. 24. **As controvérsias internacionais entre os Estados membros devem ser submetidas aos processos de solução pacífica indicados nesta Carta.**

Esta disposição não será interpretada no sentido de prejudicar os direitos e obrigações dos Estados membros, de acordo com os artigos 34 e 35 da Carta das Nações Unidas.

<sup>33</sup> Nesse sentido, apenas a título exemplificativo, a menção aos métodos pacíficos de solução de conflitos internacional podia ser encontrada nas Constituições de 1891 (art. 34, alínea 11), de 1934 (art. 4.º), de 1946 (art. 4.º) e de 1967 (art. 7.º).

<sup>34</sup> Seguindo as lições de Luís Roberto Barroso, efetividade significa a realização do Direito, em razão do desempenho concreto de sua função social, mediante a materialização, no mundo dos fatos, dos preceitos legais, simbolizando a máxima aproximação entre o mundo do dever-ser normativo e o ser da realidade social (BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2001, p. 241).

## 1.2 Conflitos de interesses entre nações soberanas e os métodos admitidos pelo Direito Internacional Público para sua solução

Como visto, em razão das diversas concepções racionais de bem preconizadas pelas nações independentes que integram nosso planeta, mesmo que no âmbito internacional tenham consentido na formulação de princípios gerais que devam nortear o desenvolvimento de suas políticas externas priorizando o justo, é fato que em determinadas situações não haverá consenso na forma de agir quando da defesa dos interesses de cada povo, o que resultará num conflito internacional.

Conforme já mencionado, até mesmo em razão do estado de guerra ser nos dias atuais considerado como um ilícito internacional, admitido apenas nas hipóteses de autodefesa, deve ser frisado que a expressão conflito internacional, merece ser utilizada num sentido mais amplo, traduzindo-se, portanto, segundo as lições de Francisco Rezek abaixo reproduzidas, como todo desacordo sobre determinado ponto de fato ou de direito, sem que para tanto, seja algo extremamente grave ou explosivo a ponto de ensejar uma intervenção bélica:

Chamaremos de conflito ou litígio internacional todo “desacordo sobre certo ponto de direito ou de fato”, toda “contradição ou oposição de teses jurídicas ou de interesses entre dois Estados”. Esse conceito formulado há quase oitenta anos pela Corte de Haia, parece bastante amplo e tem o mérito de lembrar-nos que o conflito internacional **não é necessariamente grave ou explosivo, podendo consistir, por exemplo, em mera diferença quanto ao entendimento do significado de certa norma expressa em tratado que vincule dois países. A palavra conflito tem talvez o inconveniente de trazer-nos ao espírito a idéias de um desacordo sério e carregado de tensões, mas é preferível, por seu largo alcance, ao termo litígio, que lembra sempre os desacordos deduzidos ante uma jurisdição, e faz perder a imagem daqueles tantos outros desacordos que se trabalham e resolvem em bases diplomáticas ou políticas, e mesmo daqueles que importam confrontação armada**<sup>35</sup>.  
(grifo nosso)

Considerando a pluralidade de pensamentos e culturas professados pelos diversos povos que compõem a comunidade internacional, e ainda, que os princípios que norteiam as relações entre as nações não são suficientes para que a paz utópica seja atingida, impõe-se que o Direito Internacional desenvolva mecanismos que possam dirimir as referidas divergências de maneira eficaz, sem que para tanto se precise recorrer ao uso da força e às medidas coercitivas. Diante desse fato, o Direito Internacional moderno foi com o passar dos anos pressionado a prever e oferecer à sociedade internacional métodos pacíficos de solução de controvérsias que eventualmente decorram das mais variadas relações externas.

<sup>35</sup> REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público - Curso Elementar*. 12. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 349.

É com base nessas premissas, e sabedor de que as divergências de pensamentos e culturas são da natureza humana, seja em âmbito interno ou internacional, e que o uso da força para sua resolução nem sempre resultará na melhor solução justa ao caso apresentado, que Raul Pederneiras, já preconizava ao seu tempo que o Direito Internacional estava cada vez mais se preocupando em disseminar entre as nações os meios pacíficos para a solução dos conflitos, em substituição à força bélica ou econômica que no mais das vezes conferia, injustamente, razão, nem sempre a quem a possuía, mas sim ao mais forte ou ao mais favorecido, em verdadeira contradição com o princípio da igualdade entre as nações, sendo oportunas suas palavras:

Um Estado cioso de sua cultura e de sua posição internacional, deve prezar a administração da justiça e a manutenção da ordem, interna e externa, como elementos fundamentais de sua própria autonomia. Infelizmente, dentro e fora do Estado, os choques de interesses persistem, traduzindo-se em guerras civis, em lutas armadas, onde a solução cabe ao mais forte ou ao mais favorecido pelo acaso. **Ao lado, porém desses fenômenos, que ocupam mais de dois terços da vida da humanidade, pouco a pouco surgiram outros meios que procuram dirimir as dificuldades, sem o emprego da força bruta**<sup>36</sup>.

Contudo, deve-se ter em mente que a simples previsão por parte do Direito Internacional de mecanismos que tencionem a resolução de controvérsias surgidas no âmbito interno não será suficiente e eficaz, caso os Estados envolvidos no conflito não estejam dispostos a se submeter a essas práticas, ao invocarem ao seu favor a já ultrapassada doutrina extremada da soberania. Nesse sentido, são providenciais os ensinamentos de Antônio Augusto Cançado Trindade:

A despeito das dificuldades em se extrair conclusões definitivas acerca da eficácia de determinados meios de solução pacífica de controvérsias internacionais, **há certos fatores que frequentemente afetam ou comprometem tal eficácia e.g., a doutrina extremada da soberania dos Estados e a influência de forças internas na formulação das políticas externas dos Estados; a estes se acrescem determinadas atitudes nítidas dos Estados, como e.g., uma certa relutância ou resistência a recorrer à solução judicial (por parte dos países do Terceiro Mundo), e uma marcada preferência pelo método da negociação sobrepondo-se a todos os demais meios de solução pacífica**<sup>37</sup>. (grifo nosso)

<sup>36</sup> PEDERNEIRAS, Raul. *Direito Internacional Compendiado*. Rio de Janeiro: A. Coelho Branco (Editor), 1942, pp. 255-256). Nesse contexto, deve-se, mencionar, ainda, a relevância da Segunda Conferência de Haia, ocorrida em 1907, ao Direito Internacional, a qual traçou importantes rumos para a sociedade internacional, como o controle do uso da força pelas nações, o peso dos Direitos Humanos nas relações externas e a solução pacífica de controvérsias, sendo considerado ainda o embrião da atual Corte Internacional de Justiça (PEREIRA, Antônio Celso Alves. *A paz de Haia*. Conferência proferida na reunião da Sociedade Brasileira de Direito Internacional, na Faculdade de Direito da UERJ em 17.03.2008).

<sup>37</sup> CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto. *O Direito Internacional em um Mundo em Transformação*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2002, pp. 753-754. Nesse ponto, o referido autor deixa entendido que os países mais desfavorecidos teriam preferência ao método da negociação em detrimento dos demais, privilegiando, portanto, a autonomia da vontade, pois os outros meios admissíveis poderiam estar mais vulneráveis às pressões internacionais exercidas pelos países economicamente mais fortes.



Entretanto, apesar de ainda relutante, por algumas nações, a aceitação em consenso de sua submissão aos métodos pacíficos para solucionar conflitos de ordem internacional, sem dúvida revela altruísmo por parte dos Estados que os adotam, na medida em que privilegiam os princípios da boa-fé e do *pacta sunt servanda*<sup>38</sup>, que devem nortear as relações internacionais, de modo que adoção de meios coercitivos deve sempre ser a *ultima ratio*<sup>39</sup>.

Como visto anteriormente, o Brasil, seja por preceito de cunho internacional consuetudinário ou mesmo constitucional (art. 4.º, inciso VII, da CRFB), deverá sempre privilegiar e incentivar no desenvolvimento de sua política externa a adoção dos denominados métodos pacíficos para solução dos conflitos internacionais em que seja parte ou daqueles em que outras nações estejam envolvidas. Dentro dessa linha, a doutrina internacionalista classifica os meios pacíficos para resolução de conflitos internacionais em: a) diplomáticos; b) políticos; e c) jurisdicionais.

Ainda no que tange aos meios pacíficos para resolução das controvérsias internacionais, merece ser ressaltado que inexiste entre eles qualquer escalonamento hierárquico, exceção feita ao inquérito, instituto que será oportunamente abordado, o qual tem o intuito de tão somente apurar a materialidade dos fatos, não podendo, desta forma, ser considerado exatamente como um método de solução de conflitos, mas sim mero instrumento que oportuniza a apuração de provas fáticas, devendo desta forma, anteceder as demais vias<sup>40</sup>.

### 1.2.1 Meios diplomáticos

Os denominados meios diplomáticos podem ser considerados como aquele mecanismo para solução de conflitos internacionais, utilizado apenas pelos Estados envolvidos na controvérsia ou estes e terceiros, através do qual atuam no sentido de buscar uma solução pacífica para a divergência surgida. Assim, fazem parte da categoria diplomática: a) a negociação, b) o sistema de consultas, c) os bons ofícios, d) a mediação, e) a conciliação e f) o inquérito.

---

<sup>38</sup> Segundo Valerio de Oliveira Mazzuoli, o princípio da boa-fé seria “parte integrante da regra *pacta sunt servanda*, que se consubstancia no compromisso de respeito e fidelidade por parte daquele em que determinada ação é questionada, pressupondo sempre a abstenção de dissimulação, fraude ou dolo nas relações internacionais para com outrem”. (MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. *Curso de Direito Internacional Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, pp. 139-140).

<sup>39</sup> Diante do princípio de igualdade entre as nações, o Direito Internacional ainda não goza de força suficiente para obrigar os Estados soberanos a resolverem suas desavenças mediante a adoção dos meios internacionais para resolução de controvérsias, de forma que em âmbito externo ainda prevalece a ampla liberdade no sentido de os adotarem ou não.

<sup>40</sup> REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público - Curso Elementar*. 12. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 351. A título exemplificativo, o mencionado autor cita ao conflito fronteiriço havido entre a Argentina e o Chile nos anos setenta relacionado ao canal de *Beagle*, cuja solução passou inicialmente pela arbitragem a qual se revelou ineficaz, tendo apenas sido resolvido posteriormente pelo caminho da mediação diplomática.

Apesar de inexistir ordem ou hierarquia entre os métodos pacíficos de solução de controvérsias na esfera externa, os quais podem ser seguidos aleatoriamente pela partes envolvidas, segundo Din, Daillier e Pellet, a negociação pode ser tida como o estágio básico da obrigação moral e de natureza consuetudinária que todas as nações devem seguir nos dias atuais para resolver de forma pacífica suas divergências em âmbito internacional<sup>41</sup>, de forma que quase sempre ela é o ponto de partida para se liquidar o conflito existente<sup>42</sup>. O entendimento direto via negociação, em geral se verifica em caráter avulso ou mesmo mediante atuação diplomática havida entre os dois Estados litigantes, podendo se desenvolver oralmente ou através de troca de notas entre as chancelarias. Nesse caso, o termo ao conflito acontece quando as partes discordantes, de forma mútua, acordam em suas pretensões ou mesmo quando uma delas reconhece a validade das razões da outra<sup>43</sup>.

Por sua vez, o mecanismo de consulta nos dizeres Hidelbrando Accioly se traduz basicamente “*na troca de opiniões, entre dois ou mais governos interessados direta ou indiretamente num litígio internacional, no intuito de alcançarem uma solução conciliatória*”<sup>44</sup>. Nesse sistema todas as partes interessadas no desfecho da controvérsia consultam-se de forma mútua sobre seus desacordos e comum acordo para que com base nesse diálogo direta possam discutir suas pendências para se chegar a uma solução direta.

Já o método dos bons ofícios, não deixa também de ser um entendimento direto entre as parte litigantes, facilitado, contudo, pela intervenção de uma terceira pessoa de Direito Internacional (estatal ou organizacional), denominado prestador de bons ofícios, com o fim de viabilizar um consenso entre os contendores. Deve ser esclarecido que o terceiro envolvido neste mecanismo não propõe qualquer solução para a contenda instaurada, limitando-se apenas a aproximar as partes, propiciando-lhe, em alguns casos, um campo neutro para as negociações<sup>45</sup>.

---

<sup>41</sup> DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; PELLET, Alain. *Direito Internacional Público*. Tradução de Vítor Marques Coelho. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbekian, 2002, p. 844.

<sup>42</sup> Para Hidelbrando Accioly a negociação direta entre as partes seria o meio que traz melhores resultados para a solução de controvérsias entre os Estados (ACCIOLY, Hidelbrando e NASCIMENTO E SILVA, G. E do, *Manual de Direito Internacional Público*. 14. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2000, p. 401).

<sup>43</sup> Nesse aspecto, como exemplo recente de um processo exitoso de negociação, pode-se mencionar a rediscussão do preço da energia elétrica excedente gerada pela usina Itaipu Binacional que cabia ao Paraguai e que por tratado era adquirida pelo Brasil por valores pré-fixados e que em razão da desvalorização do dólar americano no cenário nacional encontrava-se muito defasado se comparado ao preço praticado no mercado *spot* (CARNEIRO, Daniel Dix. O gás natural proveniente da Bolívia e a repactuação com o Paraguai do preço da energia co-gerada pela usina Itaipu Binacional. As contradições na política internacional brasileira quando do enfrentamento destas recentes crises energéticas. *Ideias em Destaque*. Rio de Janeiro, n. 36, pp.71-85, mai./dez. 2011).

<sup>44</sup> ACCIOLY, Hidelbrando e NASCIMENTO E SILVA, G. E. do. Op. Cit. p. 405.

<sup>45</sup> Cf. REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público - Curso Elementar*. 12. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 355. O autor cita como exemplo relativamente recente de bons ofícios desenvolvidos com sucesso a ação dos Estados Unidos da América, sob o governo do presidente Jimmy Carter, ao ter promovido a aproximação entre Egito e Israel, que resultou em 1979 na celebração do famoso acordo de Camp David. Também é lembrada, a ação do governo francês, que em 1968, aproximou os Estados Unidos e o Vietnã, envolvidos à época em um confronto bélico no sudeste asiático, oferecendo-lhes

Da mesma forma que nos bons ofícios, a solução pacífica do conflito na mediação requer também a intervenção de um terceiro ente de Direito Internacional, que na hipótese tomará uma posição mais abrangente, não atuando apenas de forma instrumental no sentido de aproximar as partes em litígio, de modo que seu papel vai além da mera facilitação para que a negociação se instaure. No referido método, o terceiro mediador é considerado como parte ativa e atuante no sentido de solucionar a controvérsia conjuntamente com contendores, atividade muito semelhante à de um árbitro ou juiz, sendo que a grande diferença deste mecanismo para os meios jurisdicionais é que o parecer ou proposta do mediador não obriga as partes<sup>46</sup>. Por esse motivo é que o mediador deve contar com a confiança dos Estados envolvidos no conflito, inexistindo, portanto, mediação à revelia de uma das partes envolvidas no conflito.

A conciliação, à semelhança da mediação, demanda a intervenção de um terceiro na busca de uma solução para a controvérsia surgida, podendo ser considerada como uma variação da própria mediação. Porém, a grande distinção se apresenta por ter a conciliação um maior aparo formal, estando hoje, segundo José Francisco Rezek, prevista em diversos tratados internacionais, como por exemplo: a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969 (cujo texto foi recentemente referendado através do Decreto Legislativo n. 496, de 17 de julho de 2009<sup>47</sup>) e a Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar de 1982<sup>48</sup>. Este método caracteriza-se pelo seu caráter coletivo, de forma que, na sua implementação, inexistente um conciliador singular, mas uma comissão de conciliação a ser integrada por representantes dos Estados em contenda, bem como por elementos neutros via de regra em número total ímpar. Deve-se salientar, que da mesma forma que na mediação, eventuais conclusões ou recomendações da comissão formada, não obrigam as partes envolvidas.

Finalmente, o inquérito, pode ser considerado como um mecanismo preliminar de instância diplomática que visa à apuração da materialidade dos fatos envolvidos em determinada disputa e cujas conclusões poderão ser utilizadas para sua solução através de qualquer dos outros meios já comentados. Desta forma, deve ser reiterado que o inquérito não é propriamente um meio para solução de controvérsia, mas apenas um instrumento que dará

---

como campo neutro a Cidade de Paris, o que resultou em 1973 nos acordos que viabilizaram o fim da referida intervenção armada.

<sup>46</sup> MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. *Curso de Direito Internacional Público*. São Paulo: RT, 2006, p. 628.

<sup>47</sup> A referida Convenção passou a vigor no plano interno brasileiro mediante a promulgação e publicação do Decreto n. 7.030, de 14 e dezembro de 2009.

<sup>48</sup> Cf. REZEK, José Francisco. REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público - Curso Elementar*. 12. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 358.

subsídios às partes envolvidas na contenda, para que consigam, através de outros métodos, atingir um consenso sobre matéria meramente fática, não sendo, portanto, aplicável na hipótese em que o litígio versar sobre matéria interpretativa ou de direito.

### 1.2.2 Meios políticos

O método político de solução de controvérsias na esfera internacional implica no esforço dos organismos internacionais constituídos (ONU, OEA, OMC etc.) para que se tente dirimir de alguma forma a divergência existente entre duas ou mais nações. Conforme ensina Rezek, este meio é caracterizado por dois pontos básicos: a) ele deve ser utilizado apenas na hipótese de conflitos que envolvam certa gravidade e que possam se traduzir em ameaça ao clima de paz; e b) ele pode ser acionado mesmo à revelia de uma das partes envolvidas na contenda ou mesmo de ambas, quando um terceiro Estado integrante da organização ou então um agente do organismo de paz traga a questão para que seja debatida pelos seus integrantes<sup>49</sup>. O meio político para solução pacífica das controvérsias está previsto nos arts. 36 a 38 da Carta da ONU.

A participação da OMC, enquanto organismo internacional criado para regular as relações comerciais travadas entre seus membros, inclusive o Brasil, na solução de desavenças surgidas no plano do comércio exterior pode ser considerada um meio político de solução de controvérsias. Apesar de em geral, os dissensos comerciais entre Estados não se revelarem graves a ponto de ameaçarem o estado de paz, a intermediação da OMC no intuito de se dirimir eventuais contendas mercantis pode ser considerada como um meio político importante de resolução de controvérsia e muito utilizado nos dias atuais. Assim, na hipótese de dissenso entre Estados-membros, o tratado constitutivo (Protocolo de Marraqueche de 1994<sup>50</sup>) prevê em seu anexo 2 e nessa ordem, algumas modalidades similares às já expostas no intuito de tentar dirimi-las: a) consultas (art. 4.º); b) bons ofícios, mediação, conciliação (art. 5.º); e c) arbitragem (art. 25).

Em se falhando tais métodos, ou se não forem instaurados, uma vez que não obrigatórios, quaisquer dos Estados litigantes poderão recorrer ao Órgão de Solução de Controvérsias - OSC (*Dispute Settlement Body*), uma espécie de fórum arbitral, que se traduz num órgão pleno da OMC, no intuito de que seja constituído um grupo especial composto por

---

<sup>49</sup> REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público - Curso Elementar*. 12. ed. São Paulo. Editora Saraiva, 2010, pp. 359 e 360.

<sup>50</sup> Internalizado pelo Brasil através do Decreto n. 1.355 de 30 de dezembro de 1994.

três membros, a serem escolhidos, com a aquiescência das partes a partir de uma lista ou à sua falta de consenso, pelo Diretor-Geral da Organização. Ao ouvir todas as manifestações das partes litigantes, inclusive após a finalização do seu relatório, o grupo especial constituído os submete à aprovação do OSC (somente na hipótese em que nenhum das partes tenha manifestado do direito de recorrer), o que se dá mediante consenso invertido, ou seja, sua rejeição somente poderá se acontecer mediante a unanimidade de votos, devendo ser salientado que o Estado vencedor no relatório participa do referido sufrágio. Em existindo recurso, o qual deverá contemplar apenas questões de direito, este será por três membros do órgão de Apelo Permanente, e cuja decisão também é posta para análise da OSC, também na modalidade de consenso invertido. Sendo que tanto em uma situação, quanto em outra, a decisão da OSC são consideradas vinculantes<sup>51</sup>.

### 1.2.3 Meios jurisdicionais

Numa breve síntese a jurisdição pode se considerada como o foro especializado, técnico, independente e competente para apreciar os litígios que lhe são submetidos de forma a analisá-los à luz do direito e dos princípios vigentes, para que seja proferida uma decisão de caráter obrigatório e definitivo a ser observada e respeitada pelas partes.

Com base nesse breve conceito de jurisdição, os instrumentos jurisdicionais para solução de controvérsias no plano externo são a arbitragem e a submissão de um caso a um tribunal internacional, o qual deve ser reconhecido pelas partes em conflito.

Segundo Alexandre Freitas Câmara, a arbitragem pode ser considerada como “*um meio de solução de conflitos alternativo à via judiciária, caracterizado por dois aspectos essenciais: são as partes da controvérsia que escolhem livremente quem vai decidi-la, os árbitros, e são as partes que conferem a eles o poder e a autoridade para proferir tal decisão*”<sup>52</sup>.

Nesse contexto, a arbitragem internacional não se distancia do conceito acima explorado, de forma que mesmo em âmbito externo, consiste na concordância prévia dos Estados litigantes de submeter suas controvérsias a determinados árbitros por eles escolhidos, havendo ainda a concordância no sentido de aceitarem qualquer decisão proferida para dirimir a controvérsia, seja ela favorável ou não aos interesses de ambas as partes.

---

<sup>51</sup> SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, pp. 133-134.

<sup>52</sup> CÂMARA, Alexandre Freitas. *Arbitragem*. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2002, pp. 9-10.

Assim, a arbitragem pode ser tida como uma via jurisdicional, e não judiciária, de solução pacífica de controvérsias internacionais, pois é incumbência das partes a escolha do árbitro, além da descrição da matéria e da delimitação do direito a ser aplicável. Deve ser salientado que no plano do Direito Internacional Público, o cumprimento da decisão arbitral em face do atributo da soberania, dependerá da boa-fé e da honradez entre as partes, não tendo a princípio cunho executório, de modo que o desprezo à decisão se traduz em ato ilícito internacional e em responsabilidade do Estado que a descumprir<sup>53</sup>.

Por sua vez, a outra solução judiciária existente em âmbito internacional se refere à possibilidade de as partes conflitantes submeterem sua contenda a uma corte internacional permanente, órgão composto por profissionais com forte tradição jurídica e com solidez ao extremo. Entretanto, em razão de inexistir um poder supranacional que obrigue a decisão deste órgão internacional sobre as nações soberanas em conflito, tendo em vista a sociedade internacional descentralizada na qual vivemos, mesmo se considerada a já comentada relativização do atributo da soberania, merece ser destacado que a submissão da desavença à Corte Internacional, bem como o cumprimento de eventual decisão emanada deste órgão também depende da aquiescência dos próprios Estados litigantes<sup>54</sup>. Deve ser salientado que o principal tribunal internacional é a Corte Internacional de Justiça – CIJ, com sede em Haia desde 1920.

Esclarece-se, contudo, que o acórdão proferido pela Corte Internacional de Justiça, pode em circunstâncias excepcionais, ser executório. Nesse sentido, dispõe o art. 94 da Carta da ONU que os Estados – membros se comprometem a cumprir as decisões da CIJ, e ressalva que na hipótese de recalcitrância, a parte prejudicada poderá denunciar o fato ao Conselho de Segurança, que se julgar necessário e oportuno, poderá tomar as medidas próprias para efetivar o cumprimento do acórdão. Entretanto, apesar desta previsão, segundo REZEK, sem

---

<sup>53</sup> Cf. REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público - Curso Elementar*. 12. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 364. Segundo Jacob Dolinger e Carmen Tiburcio ao citarem Hidelbrando Accioly e Geraldo Eulálio do Nascimento e Silva, o Brasil historicamente possui tradição na participação em arbitragem de direito internacional público, seja na qualidade de árbitro ou de parte, especialmente em casos que envolveram divergências de fronteira. Nesse aspecto, destacam as seguintes situações em que o Brasil atuou como árbitro: 1) questão do Alabama, entre os Estados Unidos da América e a Grã-Bretanha, que resultou de fatos ocorridos durante a guerra de secessão americana; 2) reclamações mútuas franco-americanas, por danos causados pelas autoridades civis ou militares dos EEUU e da França, quer durante a guerra de secessão, quer durante a expedição do México, a guerra franco-prussiana, de 1870, e a Comuna; 3) reclamações da França, Itália, Grã-Bretanha, Alemanha, etc., contra o Chile, por danos sofridos por nacionais nos países dos países reclamantes, como consequência de operações de guerra na Bolívia e no Peru. Já os mesmos autores apontam as seguintes como exemplo de casos em que o Brasil figurou como parte: 1) controvérsia entre o Brasil e a Grã-Bretanha, a propósito da prisão no Rio de Janeiro de oficiais da fragata inglesa Forte; 2) a questão entre Brasil e os EEUU, relativa ao naufrágio da galera americana Canadá, nos recifes da Garça, nas costas do Rio Grande do Norte; 3) reclamação da Suécia e da Noruega, por motivo de abaloamento da barca norueguesa Queen, pelo monitor brasileiro Pará, no porto de Assunção; dentre outros (DOLINGER, Jacob; TIBURCIO, Carmen. *Direito Internacional Privado (parte especial) – arbitragem comercial internacional*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2003, p. 391).

<sup>54</sup> NOTHEDGE, F. S.; DONELAN, M.D.. *International Disputes: The Political Aspects*. London: Europa Publs., 1971, p. 241.

que se recorra ao uso da força física, o qual até hoje não foi acatado pelo Conselho de Segurança, o Direito Internacional não dispõe de meios coercitivos eficazes para tornar executória ao Estado sucumbente, a decisão proferida pela CIJ<sup>55</sup>.

Tem-se, portanto, que em razão do princípio da igualdade das nações no plano internacional, o Direito Internacional, ainda não dota de mecanismos coercitivos eficientes no sentido de obrigá-las a se submeterem a uma Corte Internacional, de forma que a solução de um conflito entre soberanias diferentes através do método jurisdicional (arbitragem ou tribunal internacional) deve ser previamente deliberada e acordada pelas partes conflitantes.

Ademais, foi com base nesse fundamento que o Brasil ao referendar a Convenção de Viena de 1969 através do Decreto Legislativo n. 496/2009, optou por fazer reserva à aplicabilidade do seu art. 66<sup>56</sup>, o qual estabelecia competência obrigatória da Corte Internacional de Justiça, para se manifestar, quando provocada, na hipótese de existirem conflitos ou superveniência de norma imperativa de Direito Internacional geral (*jus cogens*), ou mesmo se surgissem dúvidas de interpretação relacionadas às próprias normas previstas no referido Tratado<sup>57</sup>.

Para Luciano Monti Favaro e Marco Aurélio Pereira Valadão, outro argumento que fundamentou a reserva ao artigo 66 da Convenção de Viena, consiste no fato de o Brasil atualmente não se encontrar vinculado à denominada ‘cláusula facultativa de jurisdição obrigatória’ prevista no artigo 36 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça, de modo que o Brasil, enquanto ente soberano apenas poderia se submeter a um julgamento internacional em caso de concordância, o que sem dúvida contrariaria o disposto artigo 66<sup>58</sup>.

Na mesma linha, o próprio Deputado Antônio Carlos Mendes Thame relator do projeto para aprovação da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados perante a Comissão de Relações Exteriores da Câmara dos Deputados, afirmou taxativamente em seu

---

<sup>55</sup> REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público - Curso Elementar*. 12. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, pp. 376-377.

<sup>56</sup> Artigo 66: Se, nos termos do parágrafo 3 do artigo 65, nenhuma solução foi alcançada, nos 12 meses seguintes à data na qual a objeção foi formulada, o seguinte processo será adotado:

a) qualquer parte na controvérsia sobre a aplicação ou a interpretação dos artigos 53 ou 64 poderá, mediante pedido escrito, submetê-la à decisão da Corte Internacional de Justiça, salvo se as partes decidirem, de comum acordo, submeter a controvérsia a arbitragem;

b) qualquer parte na controvérsia sobre a aplicação ou a interpretação de qualquer um dos outros artigos da Parte V da presente Convenção poderá iniciar o processo previsto no Anexo à Convenção, mediante pedido nesse sentido ao Secretário-Geral das Nações Unidas.

<sup>57</sup> De acordo com o artigo 66, não seria necessária a anuência prévia da outra parte interessada à submissão do conflito à Corte Internacional, assim, caso não houvesse solução ao processo relativo à nulidade, extinção, retirada ou suspensão da execução de um tratado e também acordo entre as partes para submissão da causa à arbitragem, qualquer dos entes litigantes poderia, através de recurso unilateral, iniciar o procedimento na Corte Internacional de Justiça.

<sup>58</sup> FAVARO, Luciano Monti; VALADÃO, Marco Aurélio Pereira. A Convenção de Viena sobre direito dos tratados de 1969 e o porquê de sua não ratificação pela República Federativa do Brasil: um problema constitucional? In: *Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI*. nov. 2008, Brasília, pp. 2679-2702. Disponível em: <[http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasil/11\\_839.pdf](http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasil/11_839.pdf)>. Acesso em: 05 set. 2011.

relatório, o qual foi aprovado por unanimidade no dia 02 de dezembro de 1992, que a obrigatoriedade de submissão à decisão da Corte Internacional de Justiça representaria obstáculo quase que intransponível de ser superado, isso porque, como já mencionado o Brasil, como a maioria dos Estados-membros da Organização das Nações Unidas, não se encontra vinculado à ‘cláusula facultativa de jurisdição obrigatória’, o que lhe facultava somente se submeter a um julgamento internacional se assim assentisse, fato que se justificaria pela ausência de confiança plena na isenção dos julgadores previamente escalados, além de pesar negativamente sobre a Corte Internacional de Justiça, a impossibilidade de obrigar os Estados que tenham poder de veto no Conselho de Segurança da ONU a cumprir seus julgados, pois, para que haja qualquer decisão contrária aos seus interesses, faz-se mister a renúncia por parte desses entes ao voto, ou então a manifestação de voto contra si próprio<sup>59</sup>.

Os argumentos expostos, no sentido da não obrigatoriedade de submissão pelo Brasil à jurisdição da Corte Internacional de Justiça ou mesmo da arbitragem, possuem razoáveis fundamentos, uma vez que enquanto os demais países continuarem invocando ao seu favor, o direito de não submeterem suas desavenças internacionais ao referido órgão jurisdicional, não nos parece justo que o Brasil aja de forma diferente na defesa dos seus interesses, em que pese estar obrigado por ditame constitucional a privilegiar sempre a defesa da paz e a solução pacífica dos litígios nas suas relações internacionais (art. 4.º, incisos VI e VII, da CRFB).

Tal posicionamento, entretanto, parece enfraquecer um pouco a efetividade para cumprimento dos princípios da defesa da paz e solução pacífica dos litígios, pois acaba conferindo discricionariedade ao Estado brasileiro no sentido de escolher em quais hipóteses poderá se submeter de um modo geral aos métodos jurisdicionais de solução de controvérsias e a seus resultados. De qualquer forma, a República Federativa do Brasil deverá sempre pautar suas ações em âmbito externo visando atender estes dois postulados constitucionais<sup>60</sup>, devendo ser ressaltado, ainda quanto aos métodos jurisdicionais para solução de divergências

---

<sup>59</sup> Cf. relatório da lavra do Deputado Antônio Carlos Mendes Thame do Projeto de Decreto Legislativo n. 214-C (PDC 214/1992). Disponível em: <<http://www.camara.gov.br>>. Acesso em: 05 jul. 2011). Pode-se citar, ainda, como exemplo prático da ausência de mecanismos coercitivos efetivos para conferir executoriedade às decisões proferidas pela CIJ, o caso das atividades militares na Nicarágua, cujo acórdão de 27 de junho de 1986 (*Recueil CIJ* (1984), pp. 169 et. seq. e 392 et. seq.; (1986), pp. 14 et. seq.) que condenou os Estados Unidos da América, membro permanente do Conselho das Nações Unidas, a indenizarem a Nicarágua em razão das violações contínuas ao Direito Internacional, comeditas por aquele Estado, até hoje não foi cumprido sob o argumento de não ser *self-executing*, em que pese os EEUU à época do litígio estivessem vinculados à ‘cláusula facultativa de jurisdição obrigatória’. (Cf. CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto. *O Direito Internacional em um Mundo em Transformação*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2002, pp. 801-819).

<sup>60</sup> Deve-se salientar, nesse sentido, a posição de Diogo de Figueiredo Moreira Neto para quem a orientação do art. 4.º, inciso VII, não é meramente autorizativa, mas obrigatória: “Nestas hipóteses, portanto, o Estado não está apenas autorizado, mas constitucionalmente obrigado a esgotar as soluções de consenso, compreendida a arbitragem, podendo atingir até mesmo interesses indisponíveis, sem qualquer outro limite que a observância da proporcionalidade entre valores preservados e valores sacrificados.” (MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. *Mutações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2000, p. 230.)



(arbitragem e submissão à jurisdição das cortes internacionais), que sua utilização deve estar prevista em tratado internacional celebrado para esse fim, sendo que em face da facultatividade de submissão da contenda a esses dois métodos, ela ainda deve ser submetida à prévia autorização do Congresso Nacional<sup>61</sup>, nos termos dos arts. 49, inciso I e 84, inciso VIII da CRFB<sup>62</sup>.

### 1.3 Comentários finais ao capítulo

Os Estados independentes devem pautar suas relações jurídicas externas nos princípios internacionalmente aceitos. Considerando este aspecto, identificou-se que o conceito de soberania não deve mais ser analisado como um atributo ilimitado seja sob o prisma interno ou internacional, de modo que atenderá limites previamente estabelecido pela ordem constitucional vigente ou pelo próprio Direito Internacional.

Mesmo que as nações que integram nosso planeta tenham consentido na formulação de princípios gerais de Direito Internacional que devam nortear suas relações, é bem verdade que nem sempre haverá consenso na defesa dos interesses dos povos que as compõem, fato que enseja o surgimento de conflitos a serem dirimidos, pois muitas vezes cada povo possui concepções racionais de bens e interesses conflitantes.

Diante do atributo da soberania, o qual estabelece a igualdade entre as nações no âmbito internacional de forma que em princípio, não é lícito que nenhuma nação imponha sua pretensão a qualquer outra, e principalmente dos princípios de perpetuação da paz e da harmonização das nações, os denominados meios pacíficos para solução de controvérsias ganham cada vez mais espaço no cenário internacional.

É bem verdade, que quaisquer dos métodos abordados estão despidos de executoriedade em razão do atributo da soberania, de modo que o cumprimento efetivo do que tiver sido estabelecido em qualquer um dos processos, ora estudados dependerá da boa-fé dos Estados litigantes e da observância do consagrado princípio de Direito Internacional *pacta sunt servanda*, contudo parece que somente mediante a realização de concessões recíprocas

---

<sup>61</sup> Cf. ARAÚJO, Luis Ivani de Amorim. *Curso de Direito Internacional Público*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 329.

<sup>62</sup> Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional;

(...)

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

(...)

VIII – Celebrar tratados, convenções e atos internacionais sujeitos a referendo do Congresso Nacional

pelas nações é que se poderá chegar à denominada paz utópica preconizada pelo Direito Internacional Público.

Nesse aspecto, considerando que a Constituição brasileira estabelece como fundamento das relações internacionais no seu art. 4.º a defesa da paz e a solução pacífica dos conflitos, o Brasil deve priorizar cada vez mais os meios disponibilizados e aceitos pelo Direito Internacional para resolução sem violência das controvérsias em que esteja envolvido, bem como incentivar que as demais nações também se valham desses mecanismos, os quais não estão limitados à via diplomática, fato que certamente viabilizará uma maior integração externa e regional, o que poderá inclusive alçá-lo à condição de líder do seu bloco regional com vistas a se tornar também uma liderança mundial.

## 2 IMUNIDADE DE JURISDIÇÃO E A DEFESA DA ARBITRAGEM COMO MÉTODO JURISDICIONAL ISENTO E EFICAZ NO PLANO EXTERNO

### 2.1 A imunidade de jurisdição e sua recente flexibilização

Ainda no âmbito da resolução dos conflitos internacionais surgidos entre as nações, uma questão que merece ser analisada se relaciona à possibilidade da submissão de um país soberano à jurisdição<sup>63</sup> de outra nação que também seja parte na desavença, isso porque a partir do conceito de soberania já analisado, bem como da concepção clássica de igualdade entre os diversos Estados soberanos, pode-se inferir, num primeiro momento, a formulação lógica de que um ente soberano apenas poderia se sujeitar às decisões proferidas por seu próprio Poder Judiciário, com a exclusão de qualquer outro.

O referido fenômeno, conhecido no Direito Internacional como imunidade de jurisdição decorre necessariamente do conceito de soberania, que se traduz na concepção consuetudinária básica de igualdade entre os diversos Estados em âmbito externo, o qual viabiliza a convivência pacífica na ordem internacional e cuja origem principiológica pode ser encontrada na cláusula *par in parem non habet imperium* (entre iguais não há império). Com base nessa premissa, admitir a sujeição de um Estado à jurisdição de outro, significaria alçar o Estado julgador a um patamar superior, fato que segundo o Direito Internacional Contemporâneo não pode subsistir<sup>64</sup>. Dentro desse contexto, aqueles conflitos que eventualmente envolvem mais de um Estado soberano em âmbito internacional deveriam, a princípio, ser resolvidos por um dos meios admitidos pelo Direito das Gentes para solução de controvérsias.

Deste modo, tradicionalmente, a teoria da imunidade de jurisdição foi durante muitos anos defendida de modo absoluto, o que, por via de consequência, implicava a impossibilidade de um Estado soberano ser parte em um processo a ser julgado por outro, não importando, seja qual fosse, a natureza do caso.

Contudo, modernamente, tendo em vista a recente evolução do conceito de soberania, a qual se encontra cada vez mais relativizada, conforme já mencionado no capítulo anterior, em razão do fenômeno globalizante e da universalização do postulado da dignidade

---

<sup>63</sup> Para fins desse item o termo jurisdição deve ser empregado em seu sentido estrito, ou seja, como sinônimo de função jurisdicional estatal, de modo que ao se tratar da imunidade de jurisdição, estar-se-á abordando a prerrogativa de ser imune à função jurisdicional do Estado.

<sup>64</sup> MADRUGA FILHO, Antenor Pereira. *A renúncia à Imunidade de Jurisdição pelo Estado Brasileiro e o Novo Direito da Imunidade de Jurisdição*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2003, pp. 178 et seq.

humana, passou-se a admitir aos poucos, no cenário externo, a tese da imunidade relativa ou restrita, em função do ato estatal originário da controvérsia submetida a juízo. Nesse aspecto, Jacob Dolinger bem sintetizou os motivos que ensejaram a mudança de pensamento acerca da aplicabilidade irrestrita da teoria da imunidade de jurisdição absoluta. Veja-se:

No século passado os Estados passaram a atuar em setores econômicos considerados até então como exclusivamente ‘privados’. E apesar de sua freqüente competição com indivíduos e entidades privadas, os governos continuaram exigindo o direito de invocar imunidade em processos judiciais decorrentes de questões surgidas de suas atividades competitivas. Não tardou a reação dos que consideravam que esta imunidade redundava numa injusta desvantagem para os particulares e às pessoas jurídicas de direito privado que transacionavam com os governos<sup>65</sup>.

Foi, ademais, com base nas razões acima mencionadas, que o jurista cubano Antonio Sánchez y Bustamante idealizou o seguinte dispositivo no Código de Direito Internacional que leva seu nome<sup>66</sup>:

Art. 335. **Se o Estado estrangeiro contratante ou seu chefe tiverem atuado como particulares, ou como pessoas privadas, serão competentes ou juízes ou tribunais para conhecer dos assuntos em que se exercitem ações reais ou mistas**, se essa competência lhes corresponder em relação a indivíduos estrangeiros de acordo com este Código<sup>67</sup>. (grifo nosso)

Tal fundamento parece ter sido determinante, no sentido de pôr termo ao costume internacional que considerava os Estados soberanos como absolutamente imunes à atividade jurisdicional de outros. Como exemplo de mudança efetiva nos padrões internacionais relacionados à adoção plena da imunidade absoluta de jurisdição, podemos citar o advento do *Foreign Sovereign Immunities Act – FSIA* (1976)<sup>68</sup>, dos EUA e do *State Immunity Act – SIA* (1978)<sup>69</sup>, no Reino Unido.

Assim, quando se poderá, então, falar na prevalência da imunidade de jurisdição absoluta e em quais hipóteses caberia sua relativização? Os casos de divergência entre duas

<sup>65</sup> DOLINGER, Jacob. A imunidade jurisdicional dos estados. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília: Senado Federal, a. 19, n. 76, p. 10, out./dez. 1982.

<sup>66</sup> O denominado Código de Bustamante, fruto da Convenção de Havana, foi aprovado no ano de 1928, em Santiago de Cuba, após a realização de uma série de Conferências Pan-Americanas. Encontra-se ratificado pelo Brasil, Bolívia, Chile, Costa Rica, Cuba, República Dominicana, Equador, Guatemala, Haiti, Honduras, Nicarágua, Panamá, Peru, Salvador e Venezuela (DOLINGER, Jacob. *Direito Internacional Privado – Parte Geral*. 7. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2003, pp. 76-81). A referida Convenção foi internalizada pelo Brasil, através do Decreto n. 18.871 de 13 de agosto de 1923.

<sup>67</sup> DOLINGER, Jacob; TIBURCIO, Carmen. *Vade-Mécum de Direito Internacional Privado*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2002, p. 203.

<sup>68</sup> FSIA Section 1602: Under international Law, states are not immune from the jurisdiction of foreign courts insofar as their commercial activities are concerned and their commercial property may be levied upon for the satisfaction of judgments rendered against them in connection with their commercial activities. (DOLINGER, Jacob; TIBURCIO, Carmen. *Vade-Mécum de Direito Internacional Privado*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2002, p. 170).

<sup>69</sup> SIA Part I: 3. (1) A State is not immune as respects proceedings relating to --

(a) a commercial transaction entered into by the State; or

(b) an obligation of the State which by virtue of a contract (whether a commercial transaction or not) falls to be performed wholly or partly in the United Kingdom. (MADRUGA FILHO, Antenor Pereira. *A Renúncia à Imunidade de Jurisdição pelo Estado Brasileiro e o novo Direito da Imunidade de Jurisdição*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2003, Anexo IV, p. 513).

nações soberanas, decorrentes de suas relações no âmbito internacional, poderiam ensejar a submissão de uma delas à função jurisdicional da outra? Trata-se de um dos temas mais difíceis e controversos no âmbito do Direito Internacional, uma vez que inexistem lei, nem tampouco Convenção em vigor no Brasil que disponham sobre o assunto.

Diante desses questionamentos, passa-se a analisar como o costume internacional e a jurisprudência pátria têm definido, na atualidade, as situações em que a imunidade de jurisdição pode ser relativizada e ainda ao que interessa ao presente estudo, se toda e qualquer hipótese de conflito entre duas nações soberanas poderá ensejar a sua resolução mediante a submissão de uma delas à função jurisdicional da outra.

### 2.1.1 Distinção entre atos de império e de gestão e a aplicação dos costumes internacionais

A teoria da imunidade relativa de jurisdição, a qual admite que um Estado seja submetido à função jurisdicional de outro, sem que para tanto haja qualquer violação à sua soberania, hodiernamente reúne maior aceitação internacional, isso porque, como visto, a atuação estatal no âmbito externo nem sempre se encontra fundada em atos de soberania ou de império (*iure imperii*). Com efeito, em alguns casos, o Estado poderá, no desenvolvimento de suas relações internacionais, também praticar atos de gestão (*iure gestionis*), comuns aos particulares. Nesse aspecto, se no desempenho da atividade de gestão houver qualquer lesão a um interesse particular, a admissão irrestrita da imunidade absoluta revelar-se-ia injusta, uma vez que através dela, poder-se-ia negar a reparação do direito eventualmente violado<sup>70</sup>, o que contrariaria inclusive os princípios da boa-fé e da segurança jurídica<sup>71</sup>.

Conclui-se, portanto, que a relativização da imunidade de jurisdição foi concebida a partir das duas diferentes categorias nas quais os atos estatais podem estar enquadrados quando do exercício das relações internacionais, quais sejam: atos de império, hipótese que envolve diretamente matéria de soberania; e atos de gestão, situação em que o Estado soberano invoca prerrogativas próprias dos particulares<sup>72</sup>. Assim, baseada na natureza do ato praticado no âmbito externo, se de império ou de gestão, a doutrina internacionalista passou a definir que nas hipóteses em que se verificasse a prática de ato de império ter-se-ia a aplicação da imunidade absoluta de jurisdição, enquanto que nos casos em que o ato fosse

<sup>70</sup> TIBURCIO, Carmen; BARROSO, Luís Roberto. Imunidade de jurisdição: o estado federal e os estados membros. In: TIBURCIO, Carmen. (Org.) *Temas de Direito Internacional*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006, parte 1, p. 130.

<sup>71</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Direito Constitucional Internacional*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1994, pp. 332-333.

<sup>72</sup> MADRUGA FILHO, Antenor Pereira. *A Renúncia à Imunidade de Jurisdição pelo Estado Brasileiro e o novo Direito da Imunidade de Jurisdição*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2003, pp. 246-247.

considerado como de gestão, a imunidade poderia ser relativizada, com a consequente submissão de um ente soberano à função jurisdicional de outro Estado.

Nesse sentido, com o objetivo de facilitar a diferenciação entre atos de gestão e de império, pelo operador do direito, Jean Flavien Lalive definiu que os denominados atos de soberania ou *iure imperii* se resumiriam nos seguintes: a) atos legislativos; b) atos concernentes à atividade diplomática; c) os relativos às forças armadas; d) atos da administração interna dos estados; e e) empréstimos públicos contraídos no estrangeiro<sup>73</sup>.

Contudo, em alguns casos, a linha divisória entre ato de império e de gestão, pode se revelar muito tênue e de difícil definição para que se identifique a subsistência ou não da imunidade absoluta de jurisdição, o que atraiu algumas críticas por parte da doutrina internacionalista<sup>74</sup>. Assim, no intuito de melhor delimitar a fronteira entre essas duas espécies de atos, Carmen Tiburcio e Luís Roberto Barroso ensinam que além da natureza do ato estatal, o intérprete do Direito Internacional deve também abordar a questão sob o prisma da finalidade do ato praticado, de forma que se possa extrair a característica que efetivamente prepondera no caso concreto, se de gestão ou de império<sup>75</sup>. Nessa linha de raciocínio, Jacob Dolinger esclarece a importância da diferenciação feita nessas bases, considerando-se a finalidade e a natureza do ato, e como ela pode levar a conclusões diametralmente opostas. Veja suas lições:

Os resultados decorrentes de cada um destes critérios são frequentemente divergentes. **Assim, por exemplo, os tribunais que aplicam o teste da finalidade decidirão que o suprimento de cigarros para um exército estrangeiro é uma transação imune à jurisdição, uma que vez que todo fornecimento a um exército constitui exercício de uma função estatal, como um contrato de botas para o exército é um ato de características soberanas.** Por outro lado, a Corte Suprema da Itália, aplicando o critério da natureza jurídica da transação, num processo relativo a um contrato para suprimento de couro para um exército estrangeiro, negou imunidade porque a finalidade da transação não altera a essência privada do contrato<sup>76</sup>. (grifo nosso)

Por sua vez, ainda no que tange à distinção entre atos de gestão e de imperio, deve ser salientada a posição de Agostinho Fernandes Dias da Silva, para quem esta matéria se revela ao Direito Internacional como uma questão de qualificação, de forma que a correta

<sup>73</sup> LALIVE, Jean-Flavien. L'Immunité de jurisdiction des états et des organizations internationales. In: *Recueil des Cours de L'Académie de Droit International de La Haye*, 1953, pp. 285 e 286, v. III, t. 84.

<sup>74</sup> No sentido das críticas, vide VALLADÃO, Haroldo. *Direito Internacional Privado*. Rio de Janeiro: Editora Freitas Bastos, 1978, p. 154, Vol. III. O próprio LALIVE critica a simples distinção entre atos de império e de gestão como forma de se identificar a observância ou não, no caso concreto, da imunidade absoluta de jurisdição, entretanto, ele mesmo reconhece que este é o método mais aceito internacionalmente. Op. Cit. p. 285.

<sup>75</sup> TIBURCIO, Carmen; BARROSO, Luís Roberto. Imunidade de jurisdição: o estado federal e os estados membros. In: TIBURCIO, Carmen. (Org.) *Temas de Direito Internacional*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006, parte 1, pp. 131 e 132.

<sup>76</sup> DOLINGER, Jacob. A imunidade jurisdicional dos estados. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília: Senado Federal, a. 19, n. 76, p. 13, out./dez. 1982.

definição da natureza do ato estatal praticado deve decorrer da observância e aplicação da *lex fori* de cada Estado envolvido na relação<sup>77</sup>:

**Assim, na prática, cada ato exercido por determinado Estado apresenta tantas versões ou qualificações quanto os sistemas jurídicos nacionais a cuja luz possa ser apreciado, pois se há uma unidade essencial do direito, inexistente, porém uma unidade universal do poder de julgar, inerente a cada soberania estatal<sup>78</sup>.**

(...)

**No tocante à qualificação dos atos de Estado estrangeiro, é evidente que ela não pode depender de lei estrangeira, porquanto a atividade do Poder Judiciário não poderia ficar ao sabor de outra lei que não a do foro. Caso contrário, haveria verdadeira intervenção de um Estado nos negócios internos do outro<sup>79</sup>.** (grifo nossos)

Diante dessas considerações, ao se levar em conta a *lex fori* para promover a diferenciação entre os atos de império e de gestão para fins de definição das hipóteses em que a imunidade de jurisdição deverá ser aplicada de forma absoluta, poder-se-ia considerar os ditames da Lei n. 6.185/1974, a qual preceitua em seu art. 2.º quais as atividades típicas do Poder Público, e que não podem ser exercidas ou mesmo delegadas ao setor privado, sendo elas as de: a) segurança pública; b) diplomacia; c) tributação; d) arrecadação e fiscalização de tributos federais e contribuições previdenciárias; e) Procuradoria da Fazenda Nacional; f) controle interno; e g) Ministério Público.

Parece, entretanto, que a teoria da qualificação, pela *lex fori*, merece ser utilizada como instrumento adicional capaz de auxiliar o operador do direito a definir as hipóteses em que o ato estatal pode ser considerado como de gestão ou de império, de modo que sua aplicação isolada é objeto de críticas por parte de alguns internacionalistas, pois através dela estar-se-ia negando a aplicação das normas internacionais. Segundo Antenor Pereira Madruga Filho, a partir do momento que se passa a admitir a diferenciação entre atos de gestão e atos de império para que se defina a aplicação ou não da imunidade de jurisdição absoluta, atribuindo-se esta distinção aos ditames da lei interna, retira-se do âmbito da lei e costumes internacionais a essência do problema apresentado, transformando essa questão numa matéria de direito interno<sup>80</sup>. Para o referido autor, o costume internacional não atribui à lei do foro a definição de quais atos devem considerados como decorrentes da soberania (*iure imperii*), de modo que a extensão correta do direito à imunidade de jurisdição deve ser ditado pelo próprio

<sup>77</sup> A referida teoria encontra amparo em Celso de Albuquerque Mello quando este afirma que “a distinção entre atos de império e atos de comércio deve ser feita, conforme a ‘lex fori’, respeitando as normas jurídicas internacionais existentes” (MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Direito Constitucional Internacional*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1994, p. 333).

<sup>78</sup> SILVA, Agostinho Fernandes Dias. *A Imunidade Internacional de Jurisdição Perante o Direito Constitucional Brasileiro*. Rio de Janeiro: Editora Freitas Bastos, 1984, p. 19.

<sup>79</sup> Id. Ibid. pp. 88 e 89.

<sup>80</sup> MADRUGA FILHO, Antenor Pereira. *A Renúncia à Imunidade de Jurisdição pelo Estado Brasileiro e o novo Direito da Imunidade de Jurisdição*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2003, p. 252.

Direito Internacional, concluindo que: “*se a regra da imunidade permanece no campo do direito internacional, também será ali onde encontraremos suas exceções*”<sup>81</sup>.

Nesse ponto, tendo em vista a grande dificuldade, em alguns casos de se diferenciar os atos de império dos de gestão, o moderno Direito Internacional, passou a se basear no costume internacional, de forma que a verificação da imunidade de jurisdição deve ser analisada caso a caso, mediante a verificação pontual do que estaria se passando e no exterior em situações análogas. Desta forma, a orientação atual é no sentido de se buscar as situações de imunidade de jurisdição, na jurisprudência, tratados e mesmo no direito comparado, para que efetivamente se perquiria o direito comum e melhor se defina em quais hipóteses teremos a aplicação da imunidade de jurisdição e sua forma absoluta e relativa, valendo-se inclusive dos meios instrumentais já descritos<sup>82</sup>. Tal concepção, ademais, começou a ser adotada no Brasil a partir posicionamento do então Ministro Francisco Rezek quando do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do AC n. 9.696, e cujo voto, fundamentou, exatamente no costume internacional, que a imunidade de jurisdição poderia em alguns casos ser relativizada<sup>83</sup>.

Entretanto, no que tange às eventuais divergências surgidas entre duas ou mais nações (Estados soberanos) no âmbito externo, quando das suas relações internacionais, objeto do presente estudo, o costume do direito das gentes aplicável, ainda continua sendo no sentido de se reconhecer a imunidade de jurisdição absoluta, uma vez que há na hipótese a expressão clara da prática de atos de soberania nacional (*iure imperii*). Nessa linha de

<sup>81</sup> MADRUGA FILHO, Antenor Pereira. *A Renúncia à Imunidade de Jurisdição pelo Estado Brasileiro e o novo Direito da Imunidade de Jurisdição*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2003. p. 253.

<sup>82</sup> Acerca da grande utilidade do Direito Comparado no estudo do Direito Internacional René David esclarece que este método ganha importância ao mostrar como um problema que é estudado tão somente no campo do direito interno pode ser regrado e resolvido de forma diferente e eficaz por outro ordenamento ou sistema (DAVID, René. *Droit comparé e praticiens du droit*. In: DAVID, René. *Le Droit Comparé: Droits d'hier, Droit de Demain*. Paris: Editora Economica, 1971, pp. 79 e 80). No mesmo sentido, Marilda Rosado de Sá Ribeiro, ao citar Henri Lévy Ullmann, esclarece que o estudo do Direito Comparado leva os povos a se compreender, conduzindo-os em seguida a melhor se entender, o que permite a superação dos mal-entendidos e da tensão internacional, bem como a diluição do paroquialismo e dos nacionalismos estreitos (RIBEIRO, Marilda Rosado de Sá. Importância do direito comparado. In: TIBURCIO, Carmen; BARROSO, Luís Roberto (Orgs.). *O Direito Internacional Contemporâneo. Estudos em Homenagem ao Professor Jacob Dolinger*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006, pp. 680 e 681).

<sup>83</sup> Do referido voto merece ser realçado o seguinte trecho: “Independentemente da questão de saber se há hoje maioria numérica de países adotantes da regra da imunidade absoluta, ou daquela da imunidade limitada – que prevalece na Europa ocidental e que já tem fustigado, ali, algumas representações brasileiras –, uma coisa é certíssima: **não podemos mais nesse Plenário, dizer que há uma sólida regra de direito internacional costumeiro, a partir do momento em que desertam dessa regra os Estados Unidos da América, a Grã-Bretanha e tantos outros países do hemisfério norte. Portanto, o único fundamento que tínhamos – já que as Convenções de Viena não nos socorrem a tal propósito – para proclamar a imunidade do Estado estrangeiro em nossa tradicional jurisprudência, desapareceu: podia dar-se por raquítico ao final da década de setenta, e hoje não há mais como invocá-lo**” (disponível no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal: <[www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)>. Acesso em: 04 out.2011). Também no sentido, de se perquirir a correta extensão da imunidade de jurisdição com base nos costumes internacionais, pode ser destacado o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça no AC 2/DF, de relatoria do Ministro Barros Monteiro, em cuja ementa pode-se ler: “sofrendo o princípio da imunidade absoluta de jurisdição certos temperamentos em face da evolução dos direito consuetudinário internacional, não é ele aplicável a determinados litígios decorrentes de relações rotineiras entre Estado estrangeiro e súditos do país em que o mesmo atua, de que é exemplo a reclamação trabalhista. Precedentes do STF e do STJ” (disponível no sítio eletrônico do Superior Tribunal de Justiça: <[www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br)>. Acesso em: 04 out. 2011).



raciocínio, se duas nações soberanas encontram-se em litígio no plano internacional, não se afigura razoável que uma delas recorra ou se submeta à função jurisdicional de outra no intuito de ver o conflito dirimido. Tal situação, além de atentar contra o já mencionado princípio *par in parem non habet imperium* (entre iguais não há império), colocaria em xeque a característica da isenção da atividade jurisdicional prestada por um dos países que são parte na desavença. Não é sem razão, que o *State Immunity Act – SIA* (1978) do Reino Unido estabelece que a imunidade de jurisdição deve continuar sendo observada na situações em que as partes envolvidas no conflito sejam Estados soberanos (SIA Part I: (2))<sup>84</sup>, de modo que a sua relativização deve ser aplicada apenas nos casos em que estiverem em jogo questões comerciais ou relações trabalhistas em que um Estado seja parte no litígio com um particular.

Tendo em vista essas considerações, bem como o costume internacional ainda em voga, apesar da recente flexibilização do conceito e da extensão da imunidade de jurisdição, é fato que as eventuais divergências surgidas no âmbito do relacionamento externo entre duas ou mais nações soberanas devem continuar a ser dirimidas de forma pacífica com base nos mecanismos internacionalmente aceitos (a) diplomáticos; b) políticos; e c) jurisdicionais), os quais foram objeto de análise no capítulo anterior, não sendo lícita, portanto, a submissão, nesses casos do um Estado que é parte no litígio, à jurisdição de outro, tendo em vista a natureza do ato de império.

### 2.1.2 A República Federativa do Brasil e a possibilidade de renúncia à imunidade de jurisdição

Outra questão que merece ser analisada, mesmo que de forma breve, no âmbito da solução controvérsias decorrentes das relações internacionais entre nações soberanas, se refere à possibilidade ou não de o Estado brasileiro renunciar à imunidade de jurisdição e recorrer ou se submeter a contenda da qual é parte, à função jurisdicional do outro Estado com o qual diverge.

A doutrina internacionalista, de modo geral, admite a possibilidade de um Estado soberano renunciar ao benefício da imunidade de jurisdição, o que poderá ocorrer de forma expressa, como é o caso de cláusula disposta em tratado através da qual se renuncia a

---

<sup>84</sup> SIA Part I: 3. (2) **This section is does not apply if the parties to the disputes are States** or have otherwise agreed in writing; (...). (MADRUGA FILHO, Antenor Pereira. *A Renúncia à Imunidade de Jurisdição pelo Estado Brasileiro e o Novo Direito da Imunidade de Jurisdição*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2003, Anexo IV, p. 513).

imunidade, ou tácita, hipótese em que, por exemplo, o Estado comparece espontaneamente a um juízo estrangeiro sem excepcioná-lo ou nele ingressa como autor.

Contudo, seguindo-se a posição acima descrita, parece que a renúncia à imunidade de jurisdição, por parte do Brasil, estaria cingida apenas às matérias relacionadas aos atos de gestão (*iure gestionis*)<sup>85</sup>. No que se refere aos denominados atos de império, os quais decorrem das relações havidas entre Estados soberanos no campo externo, e regulados pelo Direito Internacional Público, o Brasil continuaria obrigado à observância da imunidade de jurisdição, uma vez que sua Carta Constitucional, que se traduz na expressão máxima da vontade soberana de seu povo, não autoriza expressamente que seus órgãos representativos abram mão do exercício de sua soberania, e por via de consequência da sua imunidade de jurisdição. Nesse sentido, são válidos os ensinamentos de Luiz Carlos Sturzenegger, os quais, apesar de proferidos ainda à luz do texto constitucional de 1967, parecem continuar compatíveis com os ditames da nossa atual Carta de 1988:

Sendo a jurisdição um dos atributos do Estado como ente soberano, a imunidade de jurisdição se apresenta, da mesma forma, como um atributo inerente a essa autoridade soberana do Estado. Sendo a Nação titular dessa soberania, disso resulta que só mediante autorização constitucional – pois que a Constituição é a forma clássica de expressão da vontade soberana da Nação – podem os órgãos representativos do Estado abrir mão de sua imunidade jurisdicional. Não há, na Constituição brasileira, essa autorização. **Silente a Constituição, incorporado o princípio da imunidade de jurisdição e de execução ao direito interno, colocada a questão em sintonia com a concepção dominante no campo internacional e, sobretudo, observado o princípio de direito público, segundo o qual não é lícito atuar senão na forma autorizada pela lei, disso se conclui que: a) no silêncio da única fonte com poderes para permitir ao Estado brasileiro renunciar à imunidade assegurada pelo direito internacional, não podem seus órgãos representativos fazê-lo, quando da prática, no exterior, de atos qualificados de *jus imperii*; b) se se tratar de atos que não sejam como tal qualificados, a questão da renúncia à imunidade simplesmente não se coloca**<sup>86</sup>. (grifo nosso)

Por outro lado, Júlio Marino de Carvalho, apesar de concordar que o postulado da imunidade de jurisdição decorre do atributo da soberania o qual é inerente à cada Nação, admite que o Brasil possa renunciá-la, submetendo-se à função jurisdicional de outro país, desde que autorizado, para tanto, por lei ordinária. Veja suas lições:

**Visto a imunidade de jurisdição estatal ser um atributo de soberania, a sua renúncia (quando exigível) é matéria de natureza indubitavelmente constitucional. Nenhuma das Constituições brasileiras autorizou expressamente alguém a renunciar no exterior direitos da Nação.** Não seria mesmo de boa técnica legislativa encaixar na Lei Maior uma hipótese casuística dessa natureza, quando as leis políticas de outros Estados não cuidaram disso. É que um dispositivo genérico pode muito bem ter poder abrangente sobre o assunto. **Assim, na Constituição de 1988, não passa despercebido o que consta do art. 49, I, mediante o qual é confiado ao Congresso Nacional competência exclusiva para ‘resolver**

<sup>85</sup> TIBURCIO, Carmen; BARROSO, Luís Roberto. Imunidade de jurisdição: o estado federal e os estados membros. In: TIBURCIO, Carmen. (Org.) *Temas de Direito Internacional*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, parte 1, 2006, pp. 147 e 148.

<sup>86</sup> STURZENEGGER, Luiz Carlos. Imunidades de jurisdição e de execução dos Estados – proteção a bens de Bancos Centrais. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 174, pp. 21-23, out./dez. 1988.

definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional'. Segundo nosso pensar, este é o dispositivo que mais aproxima o intérprete do tema em foco, isto é, quando em face de controvérsias nascidas de tratados, acordos ou atos internacionais de qualquer natureza que interfiram em negócios da área econômica ou financeira. Contudo, para argumentar, mesmo que não seja possível por esforço hermenêutico, levar o citado dispositivo ao deslinde de todos os casos que envolvam renúncia jurisdicional, **o certo é que a renúncia do Estado só pode ser definida por ato congressual, porquanto envolve evidente problema de soberania pátria**<sup>87</sup>. (grifo nosso)

Em que pese essas duas correntes doutrinárias contrapostas, Carmen Tiburcio, ao citar Manuel A. Vieira, cujo professorado se encontra reproduzido em seguida, defende que mesmo em se aceitando a renúncia à imunidade de jurisdição por parte de qualquer Estado soberano, este ato deve se restringir às hipóteses que envolvem questões comerciais ou trabalhistas, as quais não estão relacionadas à soberania estatal, em razão da natureza do ato: *“Los tribunales son naturalmente incompetentes para juzgar actos de soberanía extranjera, pues ella es de orden público y debe ser establecida de oficio, y por lo tanto la renuncia es inoperante*<sup>88</sup>.” (grifo nosso)

Deve ser salientado, contudo, que o STJ tem admitido, em decisões recentes envolvendo litígios surgidos das relações internacionais entre Estados estrangeiros e particulares com domicílio no Brasil, e que se encontram ainda na fase de citação, ou seja, sem julgamento do mérito, a possibilidade de renúncia à imunidade de jurisdição por parte de determinado Estado estrangeiro demandado frente à Justiça brasileira, mesmo naquelas hipóteses relacionadas aos atos de soberania (*jure imperii*). Nesse sentido, é oportuna a leitura das seguintes ementas de acórdãos proferidos por aquela Corte:

ACÇÃO INDENIZATÓRIA DE DANOS PATRIMONIAIS E MORAIS. DIREITO INTERNACIONAL PÚBLICO. IMUNIDADE DE JURISDIÇÃO. TURISTA BRASILEIRO. INGRESSO EM PAÍS ESTRANGEIRO. IMPOSSIBILIDADE. DEPORTAÇÃO.

1. A questão relativa à imunidade de jurisdição, atualmente, não é vista de forma absoluta, sendo excepcionada, principalmente, nas hipóteses em que o objeto litigioso tenha como fundo relações de natureza meramente civil, comercial ou trabalhista.
2. Ação indenizatória proposta em desfavor de Estado estrangeiro ao argumento de ter sido indevida e despropositada a deportação de turista brasileiro atrai a imunidade jurisdicional em relação ao aludido Estado, visto que se trata de questão atinente à soberania estatal.
3. Reconhecida a imunidade de jurisdição, há de dar-se oportunidade ao Estado estrangeiro para que manifeste sua opção pelo direito à imunidade jurisdicional ou pela renúncia a essa prerrogativa.
4. Recurso ordinário conhecido e provido. (RO n. 78/SC, Quarta Turma, STJ, relator: Ministro João Otávio de Noronha) – (grifo nosso)

INTERNACIONAL, CIVIL E PROCESSUAL. ACÇÃO DE INDENIZAÇÃO MOVIDA CONTRA OS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA DO NORTE. INTERVENÇÃO DE

<sup>87</sup> CARVALHO, Júlio Marino de. A renúncia de imunidades no direito internacional, *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 80, n. 674, p. 45, dez. 1991.

<sup>88</sup> TIBURCIO, Carmen; BARROSO, Luís Roberto. Imunidade de jurisdição: o estado federal e os estados membros. In: TIBURCIO, Carmen. (Org.) *Temas de Direito Internacional*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006, parte1, p. 145.

CARÁTER POLÍTICO E MILITAR EM APOIO À DEPOSIÇÃO DO PRESIDENTE DA REPÚBLICA DO BRASIL. DANOS MORAIS E MATERIAIS. DEMANDA MOVIDA PERANTE A JUSTIÇA FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. ATO DE IMPÉRIO. IMUNIDADE DE JURISDIÇÃO. POSSIBILIDADE DE RELATIVIZAÇÃO, POR VONTADE SOBERANA DO ESTADO ALIENÍGENA. PREMATURA EXTINÇÃO DO PROCESSO AB INITIO. DESCABIMENTO. RETORNO DOS AUTOS À VARA DE ORIGEM PARA QUE, PREVIAMENTE, SE OPORTUNIZE AO ESTADO SUPPLICADO A EVENTUAL RENÚNCIA À IMUNIDADE DE JURISDIÇÃO.

I. Enquadrada a situação na hipótese do art. 88, I, e parágrafo único, do CPC, é de se ter como possivelmente competente a Justiça brasileira para a ação de indenização em virtude de danos morais e materiais alegadamente causados a cidadãos nacionais por Estado estrangeiro em seu território, **decorrentes de ato de império, desde que o réu voluntariamente renuncie à imunidade de jurisdição que lhe é reconhecida.**

II. Caso em que se verifica precipitada a extinção do processo de pronto decretada pelo juízo singular, sem que antes se oportunize ao Estado alienígena a manifestação sobre o eventual desejo de abrir mão de tal prerrogativa e ser demandado perante a Justiça Federal brasileira, nos termos do art. 109, II, da Carta Política.

III. Precedentes do STJ.

IV. Recurso ordinário parcialmente provido, determinado o retorno dos autos à Vara de origem, para os fins acima. (RO n. 57/RJ, Terceira Turma, STJ, relator para o acórdão: Ministro Aldir Passarinho Junior) – (grifo nosso)

Verifica-se, portanto, que a imunidade de jurisdição, a princípio não deve ser argumento suficiente para que os magistrados indefiram de plano a inicial de uma ação movida por um particular em face de uma nação soberana perante o judiciário nacional. Nessa linha de raciocínio, o indeferimento da citação em razão do ato de império seria uma forma de impedir o exercício da renúncia por parte do Estado estrangeiro, porventura, demandado, fato plenamente admitido pelo Direito Internacional e que não guarda relação com a relativização ou não do postulado da imunidade de jurisdição, e decorre única e exclusivamente do exercício da soberania<sup>89</sup>. Entretanto, há de se frisar que a referida pesquisa não foi identificada qualquer decisão proferida por nossos tribunais que tivesse apreciado ou se manifestado acerca de alguma hipótese em que a República Federativa do Brasil tenha eventualmente renunciado à sua imunidade de jurisdição no caso de ato de império e no

<sup>89</sup> Merece ser ressaltado, que o próprio STJ em outras oportunidades não foi totalmente uniforme no seu entendimento, tendo já chancelado o indeferimento de plano de petição inicial, por ter entendido que a matéria submetida à apreciação do judiciário brasileiro envolvia atos de império, sendo caso de imunidade absoluta de jurisdição, a qual não comportaria exceções. Como exemplo, podem ser citadas as seguintes ementas de acórdãos: DIREITO INTERNACIONAL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO. BARCO AFUNDADO EM PERÍODO DE GUERRA. ESTADO ESTRANGEIRO. IMUNIDADE ABSOLUTA. 1. A questão relativa à imunidade de jurisdição, atualmente, não é vista de forma absoluta, sendo excepcionada, principalmente, nas hipóteses em que o objeto litigioso tenha como fundo relações de natureza meramente civil, comercial ou trabalhista. 2. **Contudo, em se tratando de atos praticados numa ofensiva militar em período de guerra, a imunidade *acta jure imperii* é absoluta e não comporta exceção.** 3. **Assim, não há como submeter a República Federal da Alemanha à jurisdição nacional para responder a ação de indenização por danos morais e materiais por ter afundado barco pesqueiro no litoral de Cabo Frio durante a Segunda Guerra Mundial.** 4. Recurso ordinário desprovido. (RO n. 72/RJ, Quarta Turma, STJ, relator: Ministro João Otávio de Noronha); e DIREITO INTERNACIONAL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO. VÍTIMA DE ATO DE GUERRA. ESTADO ESTRANGEIRO. **IMUNIDADE ABSOLUTA. 1. A imunidade *acta jure imperii* é absoluta e não comporta exceção.** Precedentes do STJ e do STF. 2. **Não há infelizmente como submeter a República Federal da Alemanha à jurisdição nacional para responder a ação de indenização por danos morais e materiais por ato de império daquele País, consubstanciado em afundamento de barco pesqueiro no litoral de Cabo Frio - RJ, por um submarino nazista, em 1943, durante a Segunda Guerra Mundial.** 3. Recurso ordinário conhecido e não provido (RO n. 66/RJ, Quarta Turma, STJ, relator: Ministro Fernando Gonçalves).

exercício da sua soberania, de forma que esta questão ainda encontra-se analisada apenas no âmbito doutrinário.

De todo modo, e apenas a título argumentativo, deve ser salientado, independentemente da posição doutrinária adotada, que toda e qualquer decisão proferida por autoridade judicial estrangeira numa contenda na qual a República Federativa do Brasil venha ser parte, apenas poderá produzir efeitos jurídicos internamente mediante a homologação prévia por parte Superior Tribunal de Justiça – STJ, nos termos da redação do art. 105, inciso I, “i” da Constituição da República<sup>90</sup>, sendo que atualmente a orientação *interna corpore* daquela Corte é no sentido de se negar homologação a quaisquer sentenças estrangeiras que porventura tenham o condão de ofender a soberania ou a ordem pública<sup>91</sup>, fato que corrobora com o posicionamento de que nas contendas decorrentes das relações internacionais entre nações ou que decorram de ato de império, o Brasil não poderá renunciar à sua imunidade de jurisdição, por ser esta matéria afeita à sua soberania.

Tendo em vista essas considerações, pode-se chegar às seguintes conclusões:

- a. Via de regra, a República Federativa do Brasil não poderá ser parte, nem tampouco se submeter à jurisdição estrangeira quando tratar a hipótese de atos de império, especialmente no caso de divergências surgidas de suas relações com outras nações soberanas;
- b. A República Federativa do Brasil poderá ser parte e se submeter à função jurisdicional estrangeira caso a contenda decorra de atos de gestão decorrentes de suas relações internacionais com particulares.

Como será visto nos itens adiante, as definições, ora abordadas acerca da imunidade de jurisdição e sua possível renúncia por parte da República Federativa do Brasil, serão de grande utilidade para análise da defesa e eficácia da aplicabilidade do procedimento arbitral enquanto mecanismo pacífico jurisdicional de soluções de controvérsias surgidas na esfera das relações mantidas entre e por nações soberanas, pois será com base nesses conceitos que

---

<sup>90</sup> Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

I – processar e julgar originariamente:

(...)

i) a homologação de sentenças estrangeiras e a concessão de *exequatur* às cartas rogatórias;

<sup>91</sup> Resolução n. 9 do STJ, de 04 de maio de 2004: Art. 6.º **Não será homologada sentença estrangeira** ou concedido *exequatur* a carta rogatória que **ofendam a soberania ou a ordem pública**.

se poderá definir sobre a legitimidade de o Estado brasileiro firmar compromisso arbitral em âmbito internacional.

## 2.2 A arbitragem como meio alternativo e eficaz para solução de contendas surgidas dos tratos entre as nações

No âmbito da resolução das controvérsias entre nações, com o surgimento das primeiras cortes internacionais de justiça, no início do Século XX, a arbitragem não é mais considerada como único meio jurisdicional de soluções de conflitos. Como visto, e diferentemente das cortes internacionais de justiça, a composição dos tribunais arbitrais<sup>92</sup> não se dá através de juízes profissionais, mas mediante a indicação de árbitros, cuja atuação estará cingida à resolução de determinado conflito ou grupo de conflitos que lhe são apresentados, devendo ser dissolvida quando da prolação da decisão final, ou em última instância, com o julgamento de eventual recurso caso admitido, não sendo, o foro arbitral, portanto permanente<sup>93</sup>.

Em linha com o que já foi abordado, afigura-se que o método arbitral, enquanto meio pacífico para solução de divergências no âmbito externo poderá ser invocado pelas nações soberanas no intuito de se dirimir eventuais conflitos surgidos em razão das suas relações internacionais na defesa de cada interesse racional em jogo, seja na prática dos denominados atos de gestão (*iure gestionis*) ou de império (*iure imperium*). Dentro desse contexto, faz-se mister a distinção entre a arbitragem de Direito Internacional Privado (com a participação com parte de um Estado soberano) daquela de Direito Internacional Público, que envolve a divergência invocada por dois entes soberanos de direito público e objeto principal da presente abordagem, sendo certo que, em ambas as situações, a constituição do referido procedimento, decorrerá do consenso obtido entre as partes envolvidas na contenda, levando-se em conta ainda que, no cenário internacional, todo e qualquer conflito pode ser considerado

---

<sup>92</sup> Por se tratar de um método jurisdicional para solução de divergências internacionais, as expressões tribunal arbitral, corte arbitral ou conselho arbitral são utilizadas como sinônimas.

<sup>93</sup> Os denominados tribunais permanentes de arbitragem, como *e.g.* a Corte Permanente de Arbitragem (constituído pelas Convenções de Haia de 1899 e 1907) e o Tribunal *Ad hoc* do MERCOSUL (regulado atualmente pelo Protocolo de Olivos de 2002), não são, segundo Francisco Rezek, cortes verdadeiras em sua acepção plena, pois em realidade se constituem em uma lista permanente de pessoas extremamente qualificadas para atuar como árbitros, na hipótese de serem escolhidas pelos Estados em litígio. No caso da Corte Permanente de Arbitragem com sede em Haia, pode-se atualmente encontrar em torno de duzentos nomes, cuja indicação acontece através dos governos que patrocinam a referida entidade, os quais poderão indicar no máximo quatro pessoas (REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público - Curso Elementar*. 12. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, pp. 364 e 365). Pelo Brasil, integram a referida lista os professores Celso Lafer, Nadia de Araujo, Antônio Cachapuz e Eduardo Grebler (relação disponível no sítio eletrônico da Corte Permanente de Arbitragem: <[www.pca-cpa.org](http://www.pca-cpa.org)>. Acesso em: 12 out. 2011.

‘arbitrável’ se esta for a vontade dos contendores <sup>94</sup> e se a lei interna das partes em litígio assim permitir.

Por ser a arbitragem internacional para resolução de contendas entre nações um procedimento consensual, sua instauração, como já mencionado, dependerá de previsão convencional, seja mediante um compromisso (consentimento *ex post* e específico para uma determinada divergência); uma cláusula compromissória especial que submeta à instância arbitral apenas aqueles conflitos surgidos da interpretação ou aplicação do tratado em que esteja inserida; ou uma cláusula compromissória geral que autorize o procedimento para todos ou as divergências que possam ser originadas a partir do tratado que a contém; ou então um tratado geral de arbitragem, que sujeite a este meio, todo e qualquer litígio, porventura surgido entre seus signatários. Nessa linha, a cláusula compromissória pode ser considerada como acessória ao tratado a que pertence, enquanto que o tratado de arbitragem é um tratado autônomo devendo ser observado pelas partes signatárias<sup>95</sup>.

O compromisso firmado pelas partes em desavença é, portanto, a ‘lei que regulará’ o procedimento arbitral (seja qual for a modalidade), e com base nele ter-se-á a definição do objeto do litígio, das regras do processo a descrição da matéria, das condições de designação do(s) árbitro(s) e seus poderes, e eventualmente a delimitação do direito aplicável à hipótese.

Atualmente, pode-se afirmar que, de uma forma geral, o procedimento arbitral em âmbito externo, instaurado para se dirimir conflitos entre duas ou mais nações, tem como característica básica a participação de pelo menos um membro imparcial, que não esteja vinculado a qualquer das partes em litígio nem seja indicado por estas, mas em conjunto, pelos árbitros escolhidos, ou por terceiro estranho à lide<sup>96</sup>, devendo ser ressaltado que o modelo do árbitro único, embora admitido, tem perdido espaço para os tribunais arbitrais composto por três ou cinco árbitros<sup>97</sup>.

Nesse aspecto, em sendo a arbitragem um meio jurisdicional totalmente consensual, cuja indicação dos julgadores decorre também do acordo entre as partes, tem-se que o aspecto, já mencionado nesse estudo, acerca da falta de confiança plena das partes envolvidas

---

<sup>94</sup> DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; PELLET, Alain. *Direito Internacional Público*. Tradução de Vítor Marques Coelho. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbekian, 2002, p.890.

<sup>95</sup> Cf. DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; PELLET, Alain. Op. Cit. pp. 888-890; SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, pp. 144-145.

<sup>96</sup> SOHN, Luis B. Settlement of disputes relating to interpretation and application of treaties. In: *Recueil des Cours de L’Academie de Droit International de la Haye*, t. 150, 1976, p. 266.

<sup>97</sup> Segundo REZEK, nos primórdios da arbitragem, e durante muito tempo, a escolha do árbitro recaía sobre determinados chefes de Estados. O referido autor afirma ser ainda comum, nos dias de hoje, que as partes em conflito prefiram por árbitro, estadista de primeiro nível, em que pese estarem cientes de que o estudo do caso e a redação do *decisum* fiquem, na realidade, a cargo de conselheiros jurídicos, nem sempre os mais qualificados (REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público - Curso Elementar*. 12. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 364).

no conflito na isenção juízes e bastante presente no caso dos tribunais internacionais, não se apresentará no referido procedimento, o qual merece ser utilizado cada vez mais no âmbito internacional como forma de resolução de divergências, surgindo como alternativa eficaz, caso o meio diplomático (pela negociação direta), método mais utilizado, não tenha se revelado eficiente.

### 2.2.1 Submissão do Estado brasileiro à cláusula arbitral no âmbito externo

Relativamente à possibilidade de o Estado brasileiro firmar compromisso arbitral e, por conseguinte, atuar como parte em arbitragem internacional, num primeiro momento, pode-se concluir pela sua legitimidade; decorra a controvérsia a ser solvida da prática de ato de soberania na relação com outros países (*iure imperii*) ou de gestão (*iure gestionis*). Contudo, deve ser salientado que em razão do ato praticado na esfera internacional, ter-se-ão abordagens e argumentos jurídicos diferentes no sentido de viabilizar a submissão da República Federativa do Brasil ao procedimento arbitral.

Na hipótese de divergências surgidas entre o Brasil e outras nações, quando da prática de atos de soberania, e foco da presente abordagem, já se pôde verificar que nossa Constituição viabiliza e legitima que o Estado brasileiro se submeta à arbitragem internacional, própria do Direito Internacional Público, quando em seu art. 4.º, preconiza a defesa e manutenção da paz em sentido amplo (inciso VI), e estimula a adoção dos meios existentes para solução pacífica dos conflitos (inciso VII), dentre os quais está incluído o procedimento arbitral<sup>98</sup>. Nesse contexto, como também já comentado, essa espécie de arbitragem (de Direito Internacional Público) terá origem mediante a celebração de um tratado internacional, denominado como compromisso arbitral, o qual por sua vez deverá seguir todos os trâmites exigidos para celebração de qualquer tratado internacional<sup>99</sup>.

Apesar de se defender que a República Federativa do Brasil, por força constitucional tenha que orientar suas ações na esfera internacional na busca pela solução pacífica das divergências (art. 4.º, incisos VI e VII), merece mais uma vez ser ressaltado, que a submissão das contendas decorrentes da prática dos atos de império à arbitragem ou uma Corte internacional, se revela facultativa, tendo em vista o conceito da soberania, e decorrerá do consenso entre as partes, a ser materializado em tratado firmado para esse fim e precedido de

---

<sup>98</sup> MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2000, p. 230.

<sup>99</sup> DOLINGER, Jacob; TIBURCIO, Carmen. *Direito Internacional Privado (parte especial) – Arbitragem Comercial Internacional*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2003, p. 390.



autorização do Congresso Nacional (arts. 49, inciso I e 84, inciso VIII da CRFB)<sup>100</sup>. De todo modo, parece que o Brasil, em que pese a facultatividade de submissão das controvérsias decorrentes de suas relações internacionais com outras nações à arbitragem ou mesmo a uma Corte Internacional, deverá por princípio constitucional estar sempre disposto a se submeter a essas práticas.

Dentro desse contexto, a possibilidade de submissão pelo Estado brasileiro, de suas contendas internacionais, ao procedimento arbitral ou mesmo a uma Corte internacional, não merece ser encarada como uma eventual renúncia à sua soberania, ao contrário, tal prática deve sem dúvida ser considerada como altruísta por privilegiar os princípios da boa-fé e do *pacta sunt servanda* na busca e manutenção da paz, os quais são preconizados pelos princípios de Direito Internacional e acolhidos por nossa ordem constitucional. Por seu turno, a referida submissão, também não se traduz em renúncia por parte do Brasil e dos países envolvidos na contenda ao princípio imunidade de jurisdição, isso porque ao se optar pela solução da divergência pela arbitragem ou por um Tribunal internacional, não haverá submissão de qualquer das partes à jurisdição da outra, havendo na hipótese, equidistância por parte dos julgadores, fato que mantém íntegro o postulado *par in parem non habet imperium* (entre iguais não há império).

Por outro lado, no que tange à possibilidade de o Estado brasileiro firmar compromisso arbitral e, por conseguinte, atuar como parte em arbitragem internacional de direito privado, também se pode com base num primeiro julgamento lógico, concluir pela sua legitimidade, especialmente, se for levada em consideração a teoria da imunidade de jurisdição relativa já analisada, e aplicável especialmente naquelas situações em que as divergências decorram da prática de atos de gestão, próprios dos particulares, pela República Federativa do Brasil, sendo importante nesses casos também a perquirição da finalidade do ato praticado. Ora, se nas hipóteses em que o Brasil atua como particular, se admite relativização da imunidade de jurisdição e até mesmo sua renúncia, porque nesses casos, a República Federativa do Brasil não poderia se submeter à arbitragem<sup>101</sup>?

Deve ser salientado, contudo, que a referida posição não é totalmente pacífica na doutrina nacional, a qual em sua maioria preconiza que a arbitragem não pode ser estabelecida pelo Estado brasileiro sem haja fundamento legal autorizativo prévio, tendo em vista o

---

<sup>100</sup> ARAÚJO, Luis Ivani de Amorim. *Curso de Direito Internacional Público*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 329.

<sup>101</sup> Seguindo essa mesma linha de raciocínio pode-se citar: LIMA, Cláudio Vianna de. A lei de arbitragem e o art. 23, XV, da Lei de Concessões. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 209, pp. 91 e 104, jul./set. 1997; VALENÇA FILHO, Cláudio. Arbitragem e contratos administrativos. *Revista de Direito Bancário, do Mercado de Capitais e da Arbitragem*, São Paulo, n. 8, p. 359, abr./jun. 2000.

princípio da legalidade (art. 37, *caput*, da CRFB), com o que não deixamos de concordar. Nessa esteira, há autores que preconizam, de forma mais ou menos ampla, a possibilidade de o Estado brasileiro firmar compromisso arbitral nos contratos administrativos em geral, inclusive os internacionais, sobressaindo na hipótese três posições doutrinárias, a saber:

- a. A primeira legitima a arbitragem para qualquer contrato administrativo com base no art. 54, *caput*, da Lei n. 8.666/1993<sup>102</sup>, o qual estabelece ser aplicável de forma supletiva aos contratos administrativos, os princípios da teoria geral dos contratos<sup>103</sup>;
- b. A segunda tenta extrair de leis que autorizam, em determinadas situações específicas, a submissão da Administração Pública à arbitragem (e.g. Lei de concessões pública (Lei n. 8.987/1995, art. 23, inciso XV); Lei do Petróleo (Lei n. 9.478/1997, arts. 27 e 43); Lei de parceria público-privada (Lei n. 11.079/2004, art. 11), uma permissão geral no sentido de que o procedimento arbitral seja adotado em qualquer circunstância<sup>104</sup>; e
- c. A terceira, por derradeiro, defende que face ao princípio da legalidade, faz-se mister que haja autorização legal específica no sentido de se legitimar a submissão do Estado brasileiro à arbitragem, até mesmo em razão da indisponibilidade do interesse público, postulado que deverá prevalecer salvo disposição legal em contrário<sup>105</sup>.

Por mais razoável que possa parecer, a submissão do Estado brasileiro em procedimentos arbitrais para se tentar dirimir eventual divergência decorrente de contratos administrativos firmados internacionalmente, a terceira corrente, acima descrita, encontra-se em melhor sintonia com os princípios da legalidade e da indisponibilidade do interesse público, até mesmo em conta do art. 1.º da Lei de Arbitragem (Lei n. 9.307/1996) o qual estabelece que somente poderão recorrer à arbitragem aquelas pessoas capazes de contratar no

---

<sup>102</sup> Art. 54. Os contratos administrativos de que trata essa lei regulam-se pelas suas cláusulas e pelos preceitos de direito público, aplicando-lhes, supletivamente, os princípios da teoria geral dos contratos e as disposições de direito privado.

<sup>103</sup> Cf. DALLARI, Adilson de Abreu. Arbitragem na concessão de serviço público. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília: Senado Federal, a. 32, n. 128, p. 65, out./dez. 1995.

<sup>104</sup> Posição suportada por: TÁCITO, Caio. Arbitragem nos litígios administrativos. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 210, p. 112, out./dez.1997.

<sup>105</sup> Nesse sentido, TIBURCIO, Carmen. A Emenda Constitucional n. 45 e temas de direito internacional. In: TIBURCIO, Carmen. (Org.) *Temas de Direito Internacional*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006, parte1, p. 74.

intuito de dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis, razão pela qual se torna imperiosa a existência de lei no sentido de tornar disponível, caso a caso, o interesse estatal. Ademais, deve ser ressaltado que este também parece ter sido o posicionamento do Supremo Tribunal Federal – STF, quando do julgamento do caso Lage, ocasião em que foi admitida a submissão por parte União ao procedimento arbitral, o qual se encontrava previamente autorizado pelo Decreto n. 9.521/1946<sup>106</sup>.

Levando-se em conta todo o exposto, conclui-se, que tanto a submissão por parte do Estado brasileiro à arbitragem de Direito Internacional Público, em razão de divergências havidas nas relações do Brasil com outras nações, quanto na de Direito Internacional Privado, aplicável aos conflitos surgidos das relações externas em que o Brasil atua como particular, são plenamente possíveis, devendo, contudo, serem precedidas de autorização legislativa, com fundamento no art. 49, inciso I c/c art. 84, inciso VIII da CRFB (hipóteses de arbitragem de Direito Internacional Público) ou no art. 37, *caput*, da CRFB (nos casos de arbitragem de Direito Internacional Privado).

### 2.2.2 Efeitos do laudo arbitral nas contendas internacionais em que o Brasil seja parte

Um aspecto que merece ser ainda enfrentado, na hipótese de a República Federativa do Brasil vir a participar como parte de uma arbitragem internacional na intenção de resolver eventual conflito, se refere exatamente à validade e executoriedade do laudo arbitral decisório, levando-se em conta principalmente a sua compatibilidade com a ordem interna nacional.

Conforme já abordado, parece inexistir qualquer incerteza quanto à possibilidade de o Brasil se submeter enquanto parte litigante a um procedimento arbitral em sede internacional seja ele de Direito Internacional Público ou Privado, uma vez que a própria Constituição incentiva que quando das suas relações externas ele privilegie quaisquer dos métodos pacíficos de solução de controvérsias (art. 4.º, inciso VII), dentre os quais a própria arbitragem.

---

<sup>106</sup> Incorporação. Bens e direitos das Empresas Organização Lage e do espólio de Henrique Lage. Juízo Arbitral. Cláusula de irrecorribilidade. Juros de Mora. Correção Monetária. 1. Legalidade do Juízo Arbitral, que o nosso Direito sempre admitiu e consagrou, até mesmo nas causas contra a Fazenda. Precedente do Supremo Tribunal Federal. 2. Legitimidade da cláusula de irrecorribilidade de sentença arbitral, que não ofende a norma constitucional. (...) (*Agravo de Instrumento n. 52.181, Supremo Tribunal Federal, relator: Ministro Bilac Pinto*). Também no sentido de exigência de lei autorizativa específica, pode ser citada decisão proferida pelo antigo Tribunal Federal de Recursos na AC n.º 137.279/DF.

Com efeito, a arbitragem internacional de Direito Público já foi por algumas vezes prestigiadas pelo Brasil<sup>107</sup>, devendo ser salientado que hodiernamente nosso país encontra-se inclusive vinculado ao sistema de solução de controvérsias do MERCOSUL, instituído pelo Anexo ao Protocolo de Ouro Preto de 1994 e pelo Protocolo de Olivos de 2002, os quais prevêm como última razão para a resolução de conflitos surgidos entre os países integrantes daquele bloco econômico, o recurso à arbitragem *Ad hoc*, que pode ser provocada de forma unilateral por qualquer dos Estados litigantes. Do mesmo modo, deve também ser salientada a ligação do Brasil com o Órgão de Solução de Controvérsias da OMC, o qual já foi objeto de acionamento em questões recentes envolvendo divergências em matéria de comércio exterior.

Pode ser mencionado, a título exemplificativo, que pelo menos três laudos arbitrais já foram proferidos pelo Tribunal Arbitral *Ad hoc* do MERCOSUL para pôr termo a litígios de ordem mercantil havidos entre o Brasil e a Argentina, tendo sido cumpridos espontaneamente pelos dois países sem que houvesse qualquer questionamento<sup>108</sup>.

Afigura-se, portanto, mais do que legítima, sob o prisma constitucional a participação do Brasil em procedimentos arbitrais no intuito de ver dirimida qualquer questão controversa advinda de suas relações internacionais. Contudo, apesar de a submissão pelo Brasil de suas eventuais contendas a uma corte arbitral encontrar-se em consonância com a Constituição, desde que autorizado por lei no caso de arbitragem de Direito Internacional Privado, ou na hipótese de arbitragem de Direito Internacional Público mediante a celebração de tratado para esse fim precedido de autorização do Congresso Nacional, deve-se ter em mente que as conclusões do eventual laudo a ser proferido não poderão atentar contra a soberania e a ordem pública nacional, para que possa ser aplicado de forma voluntária pelo Brasil.

A ordem pública pode ser traduzida como um conceito de natureza filosófica e moral, sendo, portanto relativo e alterável diante das circunstâncias sociais, culturais, econômicas e históricas de cada nação, e por essa razão indefinível. Nesse ponto, segundo Jacob Dolinger o princípio da ordem pública pode ser entendido como reflexo da filosofia

---

<sup>107</sup> Vide nota n. 53.

<sup>108</sup> 1. Dissenso acerca do Comunicado DECEX/SECEX ns. 37/1997 e 7/1998, através dos quais o Brasil exigia licenças de importação, a princípio não autorizadas pelo Tratado de Montevideu de 1980. O laudo arbitral proferido em 1997 foi favorável à Argentina, determinando que o Brasil eliminasse tais exigências.

2. Controvérsia sobre os eventuais subsídios financeiros e fiscais concedidos pelo governo brasileiro à produção e à exportação de carne suína. Nessa hipótese, a alegação argentina contra a suposta prática brasileira foi considerada improcedente pelo laudo proferido em 1999 (vide comentários no item 4.2.4 do Capítulo VI).

3. Caso da aplicação de medidas de salvaguardas sobre produtos têxteis brasileiros pelo governo argentino (Resolução n. 861/1999 do Ministério da Economia argentino). A referida norma foi considerada incompatível com o quadro jurídico do MERCOSUL pelo laudo proferido em 2000. (laudos disponíveis no sítio eletrônico: <<http://www.tprmercosur.org>>. Acesso em: 26 fev. 2012).

sócio-político-jurídica de toda legislação, que representa a moral básica de uma nação e que protege as necessidades econômicas do Estado, devendo ser aferido através da sensibilidade média de uma sociedade em determinada época, de modo que aquilo que for considerado chocante a esta média, deverá ser rejeitado pela doutrina e repellido pelos tribunais<sup>109</sup>.

Feitas essas considerações, verifica-se num primeiro momento que a validade e os efeitos do laudo arbitral proferidas em contendas de Direito Internacional Público ou Privado, devem se subordinar ao princípio da ordem interna e bem como estar consonância com o conceito de soberania, para que seja cumprido sem que haja qualquer questionamento individual ou coletivo perante a Justiça local, face ao princípio constitucional da inafastabilidade do Poder Judiciário (art. 5.º, inciso XXXV da CRFB), o que será objeto de maiores comentários no capítulo V do presente estudo. Nessa esteira, considerando que a arbitragem se caracteriza como método de solução de controvérsias internacionais, sua decisão deve se pautar na legislação, costumes e princípios de Direito Internacional e de modo que no procedimento arbitral de Direito Internacional Público a legislação interna dos Estados-partes se apresenta como irrelevante para as cortes arbitrais.

Superado esse ponto, pode-se indagar, ainda, se a obrigatoriedade de cumprimento do laudo proferido em consequência de procedimento arbitral no qual o Brasil tenha sido parte, ficaria condicionada à homologação judicial ou mesmo à eventual referendo legislativo.

À luz dos arts. 35 a 40 da Lei n. 9.307/1996, apresenta-se que apenas aqueles laudos arbitrais proferidos no âmbito da arbitragem de Direito Internacional Privado em que o Brasil seja eventualmente parte, estaria sujeito à homologação judicial por parte o Superior Tribunal de Justiça – STJ nos termos art. 105, inciso I, alínea ‘i’ da Constituição da República Federativa do Brasil para que possa gozar de executoriedade perante o judiciário nacional.

Por outro lado, os laudos confeccionados nas arbitragens de Direito Internacional Público com vistas a solucionar conflitos havidos entre o Brasil e outra (s) nação (ões), por serem interestatais, dispensam tais formalidade tendo em vista o princípio da imunidade de jurisdição e o atributo da soberania, de modo que nesse caso, como já mencionado, o cumprimento e executoriedade da referida decisão estará condicionada ao atendimento pelo Brasil dos princípios da boa-fé e do *pacta sunt servanda*, mesmo que eventualmente suas conclusões não atentem contra a soberania ou a ordem interna, prevalecendo *in casu* a liberdade dos Estados quanto à sua concretização

---

<sup>109</sup> DOLINGER, Jacob. *Direito Internacional Privado (parte geral)*. 7. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2003, pp. 392-393.

No que tange à necessidade de referendo da decisão arbitral pelas Casas Legislativas, esta também parece não ser aplicável, sendo, para tanto, suficiente o consentimento legislativo prévio da submissão da contenda à arbitragem internacional de Direito Público ou Privado. Tal conclusão decorre da lógica do sistema jurídico pátrio, pois nas hipóteses de decisões arbitrais que visem por termo aos conflitos próprios de Direito Internacional Privado em que a República Federativa do Brasil atua como particular, a decisão arbitral para gozar de executoriedade, como visto necessita de homologação judicial por parte do STJ, de modo que nesse caso a chancela parlamentar posterior não se impõe; por sua vez relativamente àqueles laudos que visem solucionar controvérsias havidas entre nações e decorrentes da prática de atos de império, tem-se que seu cumprimento por parte do Brasil cabe tão somente ao seu Poder Executivo, não dependendo de chancela judicial ou legislativa *a posteriori*<sup>110</sup>.

---

<sup>110</sup> Cf. GIARDINA, Andrea. La mise en oeuvre au niveau national des arrêts e des décisions internationales. In: *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye*, v. 165, 1979, pp. 252 e 315.

### 3 A RELAÇÃO ENTRE O DIREITO INTERNACIONAL E O DIREITO INTERNO E SUAS CONSEQUÊNCIAS NO CAMPO TRIBUTÁRIO

#### 3.1 O Direito Internacional e sua incorporação ao ordenamento jurídico brasileiro. Monismo e Dualismo

Face ao atributo da soberania inerente às nações independentes, dentre elas a República Federativa do Brasil, a questão do reconhecimento, aplicação e incorporação dos tratados de Direito Internacional à ordem jurídica interna, se traduz num tema ainda hoje controverso e polêmico, o qual suscita inúmeras discussões e cujo equacionamento passa pela análise de duas correntes jurídicas denominadas monista e dualista. A referida matéria, ademais, ganha especial relevância dentro estudo ora proposto, uma vez que os conflitos internacionais eventualmente submetidos aos diversos mecanismos existentes para sua solução, em especial aos jurisdicionais, devem necessariamente ser dirimidos à luz do Direito Internacional e seus princípios, de modo que a eficácia e a aplicabilidade do resultado do processo de resolução de controvérsias entre as nações dependem da sua compatibilidade com o direito interno das partes envolvidas no litígio<sup>111</sup>, sendo, portanto, de fundamental importância, nessas hipóteses, que as fontes internacionais sejam privilegiadas pelas partes litigantes face ao direito interno, sob pena de os referidos procedimentos revelarem-se inócuos<sup>112</sup>.

Basicamente a teoria dualista, liderada por Triepel e Anzilotti, prevê que o direito interno e o Direito Internacional constituem dois sistemas distintos e segregados e que não se sobrepõem, apenas se tangenciam<sup>113</sup>. Como as relações regidas por um sistema e outro são diversas, não haveria que se falar em conflito entre ambas<sup>114</sup>, de modo que uma característica marcante dessa corrente é exatamente a impossibilidade de reconhecimento e aplicação direta dos tratados internacionais pelo ordenamento jurídico interno, o que estaria sempre condicionado à sua internalização através da edição de uma norma formal de direito interno.

---

<sup>111</sup> LINDENCRONA, Gustaf. Recent development of tax treaty arbitration. In: *Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration (IFA)*. Proceeding of a Seminar held in Florence, Italy, in 1993, during the 47<sup>th</sup> Congress of the International Fiscal Association. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1994, pp. 8-9.

<sup>112</sup> SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, pp.234-236.

<sup>113</sup> DOLINGER, Jacob. *Direito Internacional Privado (parte geral)*. 7. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, p. 91, 2003.

<sup>114</sup> Nessa esteira, Pedro Baptista Martins ensina: “O direito interno e o direito externo divergem em suma, no conceito dualista, por suas fontes e por seus objetos. São dois compartimentos estanques, dois círculos fechados que se acham em contato íntimo, mas que jamais se sobrepõem. Não regendo, como não regem, as relações, é impossível que jamais se estabeleça uma concorrência entre as duas fontes e, pois, que se verifiquem conflitos entre as suas normas”. (MARTINS, Pedro Baptista. *Da Unidade do Direito e da Supremacia do Direito Internacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 28).

Com base nessa premissa, tem-se como consequência da corrente dualista a equiparação na ordem interna, dos tratados de direito internacional a determinados veículos de introdução e elaboração de normas jurídicas, de forma que o aplicador do tratado estará interpretando e aplicando o próprio direito doméstico e não o Direito Internacional, podendo haver, portanto, uma clara segregação da exegese a ser conferida ao tratado em âmbito interno e àquela na arena externa. Com efeito, para essa doutrina, a interpretação da norma de incorporação do tratado de Direito Internacional dar-se-á do mesmo modo que a conferida às leis domésticas, ou seja, haverá interpretação não do tratado em si, mas da própria lei interna. Por seu turno, no âmbito externo a interpretação do tratado ocorrerá segundo as normas e princípios do Direito Internacional<sup>115</sup>.

Por outro lado, em posição diametralmente oposta, o monismo prevê que a ordem jurídica é uma só, não havendo que se falar num ordenamento internacional e outro interno, os quais estariam totalmente integrados, tendo Hans Kelsen como principal idealizador<sup>116</sup>, e a partir da qual, posteriormente, decorreram três escolas distintas: a) a defendida pelo próprio Kelsen e que alude primazia do direito internacional sobre o direito interno, cuja norma fundamental decorre em última análise da regra de direito internacional público (monismo radical); b) outra que sustentava a prevalência do direito interno, a qual não ganhou corpo em razão das suas semelhanças com o dualismo, tendo sido por ele absorvida; e c) uma terceira, conhecida como monismo moderado, que equiparava os dois sistemas, dependendo a prevalência de uma da ordem cronológica de criação da norma.

A corrente monista que apregoa a primazia do Direito Internacional encontra-se prevalente na doutrina internacionalista pátria, sendo inclusive amplamente acolhida pelos Cortes internacionais, devendo ser ressaltado que no início do século passado, a superioridade do direito internacional sobre o direito interno de cada Estado já havia sido reconhecida através de parecer consultivo exarado pela Corte Internacional de Justiça – CIJ, em 31 de julho de 1930, nos seguintes termos: “*é princípio geral reconhecido, do direito internacional, que nas relações entre potências contratantes de um tratado, as disposições de uma lei não podem prevalecer sobre a dos tratados*”<sup>117</sup>.

---

<sup>115</sup> ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, pp. 21-22.

<sup>116</sup> KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Editora Martins Fontes, 1995, pp. 364-377.

<sup>117</sup> BARROSO, Luís Roberto. Constituição e tratados internacionais: alguns aspectos da relação entre direito internacional e direito interno. In: DIREITO, Carlos Alberto Menezes; CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto; PEREIRA, Antônio Celso Alves (Orgs.). *Novas perspectivas do Direito Internacional Contemporâneo, Estudos em Homenagem ao Professor Celso D. de Albuquerque Mello*. Rio de Janeiro, São Paulo e Recife: Editora Renovar, Capítulo I, 2008, p. 187.



Deve ser assinalado, ainda que a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, da qual o Brasil é signatário e que foi recentemente internalizada pelo Decreto n. 7.030 de 14 e dezembro de 2009, preconiza a prevalência do Direito Internacional sobre o direito doméstico, quando dispõe em seu art. 27 que “*uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado*”, salvo na hipótese de o texto convencional estar em manifesta violação com a norma fundamental, nos termos do art. 46, item 1<sup>118</sup>.

Atualmente, os textos constitucionais da maior parte dos países europeus possuem dispositivos acerca das relações havidas entre o direito interno e o Direito Internacional, normalmente no sentido de considerar este último como parte integrante e indissociável do primeiro<sup>119</sup>. No plano sul-americano e do MERCOSUL, Argentina e Paraguai, são exemplos de nações cuja lei maior também contém normas expressas sobre a prevalência do Direito Internacional ao direito infraconstitucional interno<sup>120</sup>.

Diante dessas considerações, qual seria então, a posição adotada pelo Brasil no que tange à adoção do monismo ou do dualismo jurídico?

A ordem constitucional brasileira estabelece que a celebração de tratados internacionais é de competência exclusiva do Presidente da República, sujeita contudo ao referendo por parte do Congresso Nacional, materializado através da edição de um decreto legislativo, o que autorizará a ratificação do que foi convencionado em âmbito externo (arts. 49, inciso I e 84, inciso VIII da CRFB). Após a autorização congressual, caberá ao Presidente da República editar Decreto que terá o condão de marcar o início dos efeitos e da vigência no plano interno do que fora acordado no plano internacional.

Tendo em vista essa previsão, alguns internacionalistas apregoam que o sistema brasileiro optou pela adoção do dualismo jurídico, pois o tratado internacional apenas se integra ao direito interno após a edição de um decreto legislativo seguido da edição de um decreto presidencial<sup>121</sup>.

Outros autores, por seu turno, argumentam que o sistema pátrio se configura num monismo moderado, uma vez que o decreto legislativo apenas aprova a celebração do tratado,

---

<sup>118</sup> Art. 46, item 1: Um Estado não poderá invocar o fato de que seu consentimento em obrigar-se por um tratado foi expresso em violação de uma disposição de seu direito interno sobre competência para concluir tratados, a não ser que essa violação seja manifesta e diga respeito a uma regra de seu direito interno de importância fundamental.

<sup>119</sup> Nesse sentido, art. 10 da Constituição italiana; art. 55 da Constituição Francesa; art. 94 da Constituição alemã.

<sup>120</sup> Vide art. 75, item 22 da Constituição argentina; e art. 137 e 141 da Constituição paraguaia.

<sup>121</sup> Cf. ARAUJO, Nadia de. *Direito Internacional Privado*. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006, p. 151; BINENBOJM, Gustavo. Monismo e dualismo no Brasil: uma dicotomia afinal irrelevante. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 350, abr./jun. 2000, p. 47; TÔRRES, Heleno. *Plurirributação Internacional sobre as Rendas das Empresas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, pp. 395 e 396.

enquanto que o decreto executivo objetiva conferir publicidade e imperatividade à norma convencional celebrada no plano internacional<sup>122</sup>.

A razão, contudo, parece estar ao lado daquele que defendem a teoria monista (seja ela moderada ou radical) em detrimento da dualista, apesar de o texto constitucional brasileiro ter sido silente quanto à prevalência do direito interno ou do Direito Internacional, definição que ficou a cargo da jurisprudência, como se verá mais a frente. A exigência de promulgação do Decreto presidencial se dá tanto para as situações em que os tratados tenham que ter vigência para reger as relações internacionais quanto para as internas. Não há, portanto, que se falar em dualismo, pois esse sistema pressupõe a promulgação de lei formal que reproduza integralmente os termos do tratado para que ele possa vigor no plano interno, fato não exigido pela ordem jurídica nacional. Ademais, no dualismo, a lei interna passa a ter existência própria e desvinculada do próprio tratado que reproduziu, o qual vige tão somente no plano externo. Nessa linha de raciocínio, a denúncia do tratado resulta na sua revogação seja no plano interno quanto no internacional, sem que para tanto se faça necessária a revogação do decreto presidencial editado para que o texto convencional vigore internamente<sup>123</sup>.

Mais uma vez, deve-se destacar, dentro da presente abordagem, a importância da relação entre o direito doméstico e o direito internacional, como um obstáculo a ser transposto pelos países para que venham eventualmente submeter suas contendas externas aos mecanismos internacionalmente aceitos para solução de controvérsias, em especial os jurisdicionais, uma vez que como já adiantado, tais divergências deverão ser, necessariamente, solucionadas com base no Direito Internacional, de forma que a admissão do chamado *treaty override* por parte dos Estado-litigantes, situação em que determinada nação, mediante a aplicação de ato legislativo interno posterior ou mesmo anterior, supera as normativas convencionais surgidas por meio de um acordo internacional<sup>124</sup>, terá o condão de esvaziar por completo tais procedimentos, face às chances remotas do cumprimento do acordo ou da decisão pelas nações envolvidas.

---

<sup>122</sup> Cf. TIBURCIO, Carmen. A Emenda Constitucional n. 45 e temas de direito internacional. In: TIBURCIO, Carmen. (Org.) *Temas de Direito Internacional*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006, parte 1, p. 55; ARIOSI, Mariângela. *Conflito entre Tratados Internacionais e Leis Internas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 211.

<sup>123</sup> TIBURCIO, Carmen. Op. Cit. p. 55.

<sup>124</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio. In: ROCHA, Sergio André. *Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007.

### 3.2 As convenções Internacionais e sua posição frente ao direito interno

Feitas as considerações acerca das teorias monista e dualista no âmbito de reconhecimento e incorporação do Direito Internacional pelo direito interno, pode-se passar à análise dos conflitos havidos entre as fontes internas e externas, pois dada a natural divergência entre as disposições de ordenamentos jurídicos diferentes, é bastante usual que a ordem interna entre em conflito com o direito convencional, o que suscita dúvidas acerca de qual norma deve prevalecer e ser aplicada a uma situação concreta.

Apesar da tendência mundial no sentido de se reconhecer a primazia do Direito Internacional sobre as normas internas infraconstitucionais, deve ser frisado que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, à semelhança dos textos constitucionais anteriores, se manteve silente quanto à relação havida entre a ordem jurídica interna e a internacional (à exceção dos §§ 2º. e 3.º do art. 5º, os quais serão objeto de comentários a seguir), fato que dificulta sem dúvida a integração econômica e regional, suscitando críticas inclusive por parte da doutrina estrangeira especializada. Nesse sentido, asseveram Dromi, Ekmekdjian e Rivera:

Nada obstante, esta Constituição tem sido destacada no direito constitucional comparado como um exemplo contrário à tendência generalizada à abertura dos mercados, em especial em relação àqueles nos quais existe um processo de integração em marcha (tal como iniciado no âmbito do MERCOSUL entre Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai)<sup>125</sup>.

Face à omissão do Constituinte originário acerca de qual direito deve prevalecer na hipótese de conflito entre a ordem jurídica e a internacional, tal definição fica a cargo da doutrina e especialmente da jurisprudência, devendo-se destacar que em razão desse fato, ainda nos dias atuais, o conflito de fontes continua sendo uma das questões jurídicas mais polêmicas e discutidas no ordenamento brasileiro.

Conforme já mencionado, no Brasil a doutrina majoritária encontra-se filiada à corrente monista radical que defende a primazia do Direito Internacional face ao direito interno infraconstitucional. Por sua vez, a orientação que passou a ser forjada pelo Supremo Tribunal Federal a partir do julgamento do Recurso Extraordinário n. 80.004/SE, e cujo aresto será objeto de maiores comentários por ocasião do item 3.2.2, foi no sentido da adoção de um monismo moderado de equivalência das duas ordens jurídicas (interna e internacional), de

---

<sup>125</sup> DROMI, Roberto; EKMEKDJIAN, Miguel A.; RIVERA, Julio C. *Derecho Comunitario*. 2. ed. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1996, p. 45.

forma que a eventual solução de antinomias observada entre elas não deve acontecer pelo critério hierárquico, mas pela aplicação dos critérios cronológico e da especialidade.

Dentro desse contexto e segundo a doutrina internacionalista o aplicador do direito poderá notadamente se deparar com três tipos possíveis de conflito entre o direito interno e o internacional, ou seja, aqueles os havidos entre: a) a Constituição e o tratado; b) a legislação infraconstitucional (lei ordinária e complementar) e o tratado; e c) a ordem interna e tratados que versem sobre direitos humanos. Todas essas hipóteses serão analisadas em seguida.

### 3.2.1 Tratado vs. Constituição

Como já abordado no primeiro capítulo, a ideia da soberania ilimitada do Poder Constituinte não merece mais acolhida por parte do Direito Internacional e Constitucional, de modo que atualmente não se afigura mais legítimo dotar a Constituição de todo e qualquer conteúdo normativo sem que se atenha a princípios, valores e condições básicos internacionalmente aceitos. Assim, com base nessa premissa, à primeira vista, consegue-se vislumbrar a possibilidade de considerar inválida uma norma constitucional que eventualmente estivesse em confronto com determinadas normas internacionais tidas como fundamentais e provenientes dos costumes dos povos civilizados. Segundo Luís Roberto Barroso tal seria o caso de preceitos que determinassem a submissão jurídica de um país vizinho que apregoassem a sua anexação, ofendendo a sua soberania. Igual juízo poderia recair também sobre uma disposição que defendesse o genocídio. Nesse aspecto, outros exemplos podem ser imaginados, os quais, entretanto sempre beirariam o absurdo, de forma que nas hipóteses aventadas, poder-se-ia afirmar a supremacia do Direito Internacional sobre o Direito Constitucional<sup>126</sup>.

Ademais, foi lastreado exatamente na possibilidade de se enxergar a moral e os princípios como um fundamento de validade das normas, pensamento desenvolvido por Ronald Dworkin<sup>127</sup> e já visto por ocasião do Capítulo I, que Otto Bachof formulou sua teoria acerca das chamadas normas constitucionais inconstitucionais, fato que em sua compreensão poderia ensejar a declaração de inconstitucionalidade e invalidade de leis tidas como imorais, a qual seria inclusive extensiva para as normas constitucionais que porventura não

---

<sup>126</sup> BARROSO, Luís Roberto. Constituição e tratados internacionais: alguns aspectos da relação entre direito internacional e direito interno. In: DIREITO, Carlos Alberto Menezes; CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto; PEREIRA, Antônio Celso Alves (Orgs.). *Novas perspectivas do Direito Internacional Contemporâneo, Estudos em Homenagem ao Professor Celso D. de Albuquerque Mello*. Rio de Janeiro, São Paulo e Recife: Editora Renovar, 2008, Capítulo I, p. 192.

<sup>127</sup> DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2002, pp. 46 et seq.

observassem disposições de cunho *supralegal*, positivadas ou não, no texto constitucional<sup>128</sup>. Nesse aspecto, a subordinação dos preceitos constitucionais aos padrões morais internacionais, se aproxima da visão de Kelsen, apesar de sua contínua defesa na separação total entre moral e Direito, pois dentro da sua visão escalonada do ordenamento jurídico a Constituição deveria se reportar em última análise ao Direito Internacional, que no seu entender confere a orientação da sua legitimidade, de modo que sobressai como norma fundamental para uma nação independente o dever de honrar os compromissos que assumiu em âmbito internacional (*pacta sunt servanda*)<sup>129</sup>.

É inegável a influência que o Direito Internacional tem sobre o direito interno das democracias ocidentais, contudo, em razão da tradição brasileira jurídica ter cunho romano-germânico, na qual a lei positivada ainda possui grande importância para o desenvolvimento das decisões judiciais, tem-se que a possibilidade de declaração da invalidade de norma constitucional decorrente do Poder Constituinte derivado, ainda levará muito tempo para ser aceita pelos tribunais pátrios<sup>130</sup>, até porque, a atual Constituição de 1988, é totalmente principiológica, de forma que seu texto encontra-se necessariamente em consonância com os preceitos e valores morais internacionalmente aceitos<sup>131</sup>.

Destaque-se que, por muito tempo, a doutrina nacional discutiu se prevaleceria a norma internacional face à constitucional. Oscar Tenório, apesar de ter afirmado que na Europa a posição dominante era no sentido de que as alterações constitucionais não invalidariam os tratados, reconhecia que no Brasil em razão da ideia de supremacia constitucional, os tratados e convenções de Direito Internacional deveriam guardar compatibilidade com a Constituição, de modo que em caso de eventual antinomia entre essas fontes, a norma constitucional deveria prevalecer, fosse ela anterior ou superveniente<sup>132</sup>. No

<sup>128</sup> BACHOF, Otto. *Normas constitucionais inconstitucionais?* Tradução de José Manuel M. Cardoso da Costa. Coimbra: Almedina, 1994, pp. 57-67.

<sup>129</sup> KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Editora Martins Fontes, 1995, pp. 374-383.

<sup>130</sup> Deve ser salientado que Supremo Tribunal Federal – STF, por ocasião do julgamento da ADI n. 939 - DF proposta em face da Emenda Constitucional n. 03/1993, entendeu pela possibilidade da existência de norma inconstitucional proveniente do Poder Constituinte derivado, quando houver violação do denominado núcleo imutável da Constituição (cláusulas pétreas). Dentro desse contexto, o STF, na hipótese, entendeu que as garantias e direitos individuais não se limitam ao elenco previsto no art. 5.º da Constituição Federal, podendo ser encontrados em outros dispositivos constitucionais, como é o caso específico das limitações ao Poder de Tributar, fato que eivava pelo vício da inconstitucionalidade parte da Emenda Constitucional n. 3, que instituiu o IPMF (Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras), sem que para tanto fosse observado o princípio da anterioridade do tributo.

<sup>131</sup> Nesse sentido vide MAIA, Antônio Cavalcanti. Nos vinte anos da Carta Cidadã: do pós-positivismo ao neoconstitucionalismo. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira; SARMENTO, Daniel; BINENBOJM, Gustavo (Orgs.). *Vinte Anos da Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, pp. 117-130; SARMENTO, Daniel. O neoconstitucionalismo no Brasil: riscos e possibilidades. In: SARMENTO, Daniel. *Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, pp. 113-130; CARNEIRO, Daniel Dix. O positivismo jurídico e sua evolução como pensamento: um histórico de sucesso ou de fracasso? *Revista de Direitos e Garantias Fundamentais da Faculdade de Direito de Vitória*, n. 09, pp. 105-141, out./dez. 2011.

<sup>132</sup> TENÓRIO, Oscar. *Direito Internacional Privado*. 11. ed. Rio de Janeiro: Biblioteca Freitas Bastos, 1976, p.93, Vol. I.

mesmo sentido, é a posição de José Francisco Rezek que até muito recentemente foi juiz da Corte Internacional de Justiça e cujos ensinamentos são bastante oportunos:

Assim, posto o primado da Constituição em confronto com a norma *pacta sunt servanda*, é corrente que se preserve a autoridade da lei fundamental do Estado, ainda que isto signifique a prática de um ilícito pelo qual, no plano externo, deve aquele responder. Embora sem emprego de linguagem direta, a Constituição brasileira deixa claro que os tratados se encontram aqui sujeitos ao controle de constitucionalidade, a exemplo dos demais componentes infraconstitucionais do ordenamento jurídico. Tão firme é a convicção de que a lei fundamental não pode sucumbir, em qualquer espécie de confronto, que nos sistemas mais obsequiosos para com o Direito das Gentes, tornou-se encontrável o preceito segundo o qual todo tratado conflitante com a Constituição só pode ser concluído depois de se promover a necessária reforma constitucional<sup>133</sup>.

Discussões teóricas à parte, hodiernamente no Brasil, tanto doutrina quanto a jurisprudência pátria são quase unânimes no sentido de que no conflito havido entre tratado e o texto constitucional<sup>134</sup>, deverá prevalecer este último sem que se precise atentar para qualquer critério cronológico ou de especialidade. Tem-se, portanto, que em razão do princípio da supremacia da Constituição, consignado nos arts. 102, inciso III, alínea ‘b’ e 105, inciso II, alínea ‘a’ da CRFB, aquele tratado firmado em clara violação aos seus ditames deverá ser considerado inválido<sup>135</sup>. Deve-se ressaltar, contudo, que caso a incompatibilidade com a Magna Carta ocorra em razão de Constituição advinda em momento posterior, ele não será mais aplicado no plano interno, não se devendo falar em revogação do ato convencional, uma vez que ele não perde sua vigência no plano interno até que seja formalmente denunciado.

Por outro lado, podem ainda ser vislumbrados argumentos na esfera do Direito Internacional no sentido de consolidar a supremacia constitucional. Nesse contexto, o já mencionado Código de Bustamante<sup>136</sup>, classifica em seu artigo 4.º, na categoria de leis de ordem pública internacional, os preceitos constitucionais de cada nação<sup>137</sup>, o que impõe o

<sup>133</sup> REZEK, José Francisco. *Direito dos Tratados*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 462.

<sup>134</sup> No sentido da supremacia do Direito Internacional sobre a Constituição: ACCIOLY, Hidelbrando; NASCIMENTO E SILVA, G. E do, *Manual de Direito Internacional Público*. 12. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1996, pp. 56-57; RANGEL, Vicente Marotta. Os conflitos entre o Direito Interno e os Tratados Internacionais. *Boletim da Sociedade Brasileira de Direito Internacional*, Rio de Janeiro, n. 45-46, pp. 29-64, jan./dez. 1967.

<sup>135</sup> Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

(...)

III - julgar, mediante recurso, extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

(...)

b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal

(...)

Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

(...)

II – julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos Tribunais dos Estados, dos Distrito Federal e Território, quando a decisão recorrida contrariar tratado ou lei federal ou, ou negar-lhes vigência.

<sup>136</sup> Vide nota n. 66.

<sup>137</sup> Art. 4.º Os preceitos constitucionais são de ordem pública internacional.

necessário respeito por parte das Convenções de Direito Internacional Privado ao texto constitucional dos países signatários, de forma que se houver qualquer incompatibilidade do Direito Convencional com a Constituição, esta deverá prevalecer. Adicionalmente, conforme já citado acima e ainda nessa esteira de raciocínio, mais uma vez frisa-se que a própria Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados admite a não observância por parte do país signatário do texto convencional que estiver em manifesta violação com a norma fundamental, nos termos do art. 46, item 1.

Apesar de praticamente pacificada no Brasil a prevalência do Direito Constitucional perante o Direito Convencional<sup>138</sup>, não se pode deixar de ser mencionado um movimento diverso na Europa, com o qual se busca a efetivação da supremacia do direito comunitário sobre o direito interno, mesmo o constitucional, uma vez que em uma comunidade integrada como almeja ser a Europeia, não se pode admitir que o direito comunitário seja diverso em cada país. Nesse aspecto, tem-se que muitas das Constituições europeias exigem a revisão constitucional como condição para que o tratado comunitário possa ser aderido na hipótese de conflitar *a priori* com a Carta Maior de cada país.

Como exemplo claro dessa tendência, em decisão que pode ser considerada como paradigmática, o Tribunal Constitucional Federal da Alemanha (*Bundesverfassungsgericht*) ao analisar recurso constitucional no qual se questionava a participação da Alemanha na União Europeia, mediante a adesão ao Tratado de Maastricht, posicionou-se pela sua legitimidade, tendo ressaltado que a Alemanha poderia integrar uma comunidade de Estados com base supranacional, transferindo inclusive certos poderes e responsabilidades a órgãos comunitários, desde que verificadas as seguintes condições: a) a transferência seja expressa, não se podendo haver interpretação extensiva; b) os parlamentos nacionais legitimem a delegação de competências aos órgãos comunitários; c) as funções atribuídas aos órgãos da comunidade não sejam aquelas mais substanciais, assegurando-se o controle por parte do Tribunal Constitucional das funções de soberania que porventura venha extrapolar àquelas que foram conferidas<sup>139</sup>.

---

<sup>138</sup> O Supremo Tribunal Federal - STF já se manifestou no sentido da supremacia da Constituição face ao Direito Internacional quando do julgamento do RE n. 172.720-9 que restou assim ementado: INDENIZAÇÃO. DANO MORAL. EXTRAVIO DE MALA EM VIAGEM AÉREA - CONVENÇÃO DE VARSÓVIA - OBSERVAÇÃO MITIGADA. **CONSTITUIÇÃO FEDERAL. SUPREMACIA.** O fato de a Convenção de Varsóvia revelar, como regra, a indenização tarifada por danos materiais não exclui a relativa aos danos morais. Configurados esses pelo sentimento de desconforto, de constrangimento, aborrecimento e humilhação decorrentes do extravio de mala, **cumpra observar a Carta Política da República, incisos V e X do artigo 5.º, no que se sobrepõe a tratados e convenções ratificados pelo Brasil.** (disponível no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal: <[www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)>. Acesso em: 22 abr.2012).

<sup>139</sup> *Neue Juristische Wochenschrift* 47:3047 e segs., a versão em língua inglesa do acórdão encontra-se na *International Legal Materials* XXXIII:388 e segs. Para uma análise mais acurada da referida decisão vide BARROSO, Luís Barroso. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2001, pp. 25-27.

Dentro desse contexto, considerando o desenvolvimento lento, mas gradual do MERCOSUL, bloco econômico regional integrado pelo Brasil, juntamente com a Argentina, Paraguai e Uruguai, e ainda a previsão constitucional incentivando a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações (parágrafo único do art. 4.º), não se pode descartar que no futuro o Direito Internacional Comunitário se torne prevalente sobre o constitucional como ocorre hoje na Europa, de modo que as Constituições de cada nação passem a se adequar ao Direito Convencional na busca de uma unidade comunitária.

### 3.2.2 Tratado vs. legislação infraconstitucional (Leis Ordinária e Complementar)

Como já foi objeto de menção anterior, a maior parte da doutrina internacionalista brasileira encontra-se perfilhada ao movimento monista radical, o qual preconiza a supremacia das fontes internacionais ao direito interno, sejam elas anteriores ou posteriores às internas. Assim, com base nessa corrente, as leis internas com vigência anterior e que eventualmente conflitassem com determinado tratado internalizado, seriam por ele revogadas; por outro lado, na hipótese de uma lei interna superveniente ao instrumento convencional, ela somente poderia ser aplicada caso não houvesse qualquer tipo de conflito, pois os Estados não poderiam deixar de observar os compromissos internacionalmente assumidos perante outras nações<sup>140</sup>.

No Brasil, a jurisprudência sobre o conflito entre lei interna e tratado era tida como uniforme no sentido da prevalência do tratado sobre a norma infraconstitucional de Direito interno, alinhando-se, portanto à doutrina majoritária que preconizava a corrente monista radical. Dentre esses precedentes, pode ser considerado paradigmático o julgamento do RE n. 71.154/PR, publicado no DJ de 27 de agosto de 1971 e cujo trecho do voto da lavra do Ministro Oswaldo Trigueiro abaixo reproduzido aponta nesse sentido:

Já no julgamento da Apelação Cível n. 9.587, o Supremo Tribunal Federal foi mais explícito, declarando como se lê na ementa respectiva, que **“o tratado revoga as leis que lhe são anteriores; não pode, entretanto, ser revogado pelas posteriores, se estas não o fizeram expressamente ou não o denunciaram”** (Revista de Direito Administrativo, 34/106). Esse ponto de vista foi também adotado, embora incidentalmente ao voto vencedor de Philadelfo Azevedo, como relator da Apelação 7.872, na qual se decidiu sobre a interpretação

<sup>140</sup> No sentido do monismo radical podem ser citados: MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de Direito Internacional Público*. 15. ed.. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2004, p. 128, Vol. I.; RANGEL, Vicente Marotta. Os conflitos entre o Direito Interno e os Tratados Internacionais. *Boletim da Sociedade Brasileira de Direito Internacional*, Rio de Janeiro, n. 45-46, pp. 29-64, jan./dez. 1967; TENÓRIO, Oscar. *Direito Internacional Privado*. 11. ed. Rio de Janeiro: Biblioteca Freitas Bastos, 1976, p.93, Vol. I.



de cláusula de tratado, relativo a direitos aduaneiros, celebrado entre Brasil e Uruguai<sup>141</sup>.  
(grifo nosso)

Deve-se salientar, entretanto, que de setembro de 1975 a junho de 1977, desenrolou-se no Supremo Tribunal Federal o julgamento do RE n. 80.004/SE, no qual parece ter havido uma mudança de postura em relação ao tema. Tendo em vista a divisão doutrinária monismo-dualismo, verifica-se que, após o julgamento do Recurso Extraordinário nº 80.004/SE, o Supremo Tribunal Federal adotou a posição do monismo moderado, ou seja, de equivalência das duas ordens jurídicas, prevalecendo aquela fonte que fosse editada mais recentemente, merecendo ser ressaltado que o referido acórdão foi lavrado por maioria de votos, tendo sido vencido o Ministro Xavier de Albuquerque, único componente da Corte à época a invocar em seus fundamentos os precedentes anteriores no sentido da prevalência do Direito Internacional. Veja-se a ementa do referido acórdão:

Convenção de Genebra. Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas promissórias. Aval apostado à Nota Promissória não registrada no prazo legal. Impossibilidade de ser o avalista acionado pelas vias ordinárias. Validade do Decreto n. 427, de 22.01.1969.

**Embora a Convenção de Genebra que previu uma lei uniforme sobre letras de câmbio e notas promissórias tenha aplicabilidade no direito interno brasileiro, não se sobrepõe ela às leis do país, disso decorrendo a constitucionalidade e conseqüente validade do Decreto-lei n. 427/1969 que instituiu o registro obrigatório da Nota Promissória em Repartição Fazendária, sob penas de nulidade do título.** Sendo o aval um instituto do direito cambiário, inexistente será ele se reconhecida a nulidade de título cambial a que foi apostado. Recurso Extraordinário conhecido e provido. (RE n. 80.004, Tribunal Pleno, STF, relator: Ministro Xavier de Albuquerque) – (grifo nosso)

A referida decisão foi objeto de críticas por parte dos internacionalistas brasileiros, que até aquele momento enxergavam na jurisprudência do STF, a adoção da corrente monista com prevalência do Direito Internacional. Nesse aspecto, Celso D. de Albuquerque Mello seja talvez o crítico mais voraz desse acórdão ao qualificá-lo como um “*retrocesso, inaceitável*”, invocando ao seu favor uma série de julgados antigos proferidos pela Corte no sentido de que um tratado não pode ser revogado por lei que o sobrevenha. No seu entender, ainda, a decisão em comento, proferida pelo STF foi baseada em autores ultrapassados, podendo desestabilizar as relações internacionais mantidas pelo Brasil, pois não haveria segurança jurídica em âmbito externo se a qualquer nação fosse lícito deixar de cumprir determinado acordo internacional baseando-se apenas em sua legislação interna, sem que se trilhasse o processo formal de denúncia<sup>142</sup>.

<sup>141</sup> Disponível no sítio eletrônico: <[www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)> (Acesso em: 15 mai. 2012).

<sup>142</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de Direito Internacional Público*. 15. ed.. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2004, p. 131, Vol. I.

Jacob Dolinger, contudo, ao deter-se com maior atenção sobre a matéria ora analisada e em posição diametralmente oposta à defendida por Celso D. de Albuquerque Mello, observou que a orientação do Supremo Tribunal Federal pelo monismo moderado, já vinha de longa data, concluindo que o espanto de algumas vozes da doutrina internacionalista, deveu-se, em seu sentir, a uma leitura equivocada da jurisprudência anterior face à crença doutrinária na primazia do Direito Internacional, de forma que ele não vislumbra qualquer mudança radical no posicionamento da Corte. Com efeito, a partir da referida análise, os julgados de que os monistas radicais se valem para defender a prevalência do Direito Internacional, versavam sobre conflito entre norma convencional posterior e lei interna, enquanto que o acórdão lavrado quando do julgamento do RE n. 80.004/SE cuidava de hipótese diferente em que a lei nacional era posterior ao tratado<sup>143</sup>.

Apesar de coerente e lógica a análise feita por Jacob Dolinger no sentido de estabelecer diferenças concretas entre o acórdão proferido no RE n. 80.004/SE e os julgados apresentados pelos internacionalistas, de modo que em seu entender não haveria que se falar em qualquer mudança de posição por parte daquela Corte, é fato que as decisões anteriores, apesar de versarem sobre tratado posterior à lei interna com a qual conflitava, encontravam-se fundamentadas na superioridade do Direito Internacional e não na sua equiparação à lei interna, fato que somente foi expressamente consolidado quando da lavra do referido acórdão, a partir do qual não mais pairou qualquer dúvida quanto à orientação. Nessa linha, parece realmente que a teoria de equiparação hierárquica da norma convencional à lei ordinária interna passou efetivamente a ser adotada apenas a partir do acórdão proferido nos autos do RE n. 80.004/SE, de forma que o posicionamento jurisprudencial do Supremo restou clarificado no sentido de que os tratados internacionais são incorporados ao ordenamento jurídico nacional com o mesmo *status* das leis ordinárias, sendo que eventual caso de antinomia entre essas fontes deve ser solucionado não com base na hierarquia normativa, mas sim nos métodos cronológico e da especialidade.

A posição do Supremo Tribunal Federal – STF quanto à paridade hierárquica entre tratado internacional e lei ordinária exarada no RE n. 80.004/SE voltou à tona mais uma vez e com maior veemência, por ocasião do julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI n. 1.480/DF, cujo objeto discutia a compatibilidade do art. 4.º da Convenção n. 158 da Organização Internacional do Trabalho - OIT, e que dispunha sobre a demissão sem justa causa do empregado, limitando as situações em que esta seria aplicável,

---

<sup>143</sup> DOLINGER, Jacob. *Direito Internacional Privado (parte geral)*. 7. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2003, pp. 106-109.

com o inciso I, do art. 7.º da Constituição da República do Brasil, o qual estabelece que as condições e dos direitos dos trabalhadores no caso de demissão sem justa causa sejam objeto de Lei Complementar. Dentro desse contexto, o grande debate nesse julgamento girou em torno da possibilidade de a Convenção Internacional devidamente internalizada, tratar ou não de matéria reservada à Lei Complementar<sup>144</sup>.

Nesse particular, tem-se que as principais questões colocadas para discussão nessa hipótese não estavam diretamente relacionadas à condição hierárquica dos tratados internacionais frente à legislação ordinária interna, mas à relação hierárquica havida entre a Constituição e o Direito Internacional, cuja supremacia foi reiterada e principalmente à possibilidade de tratado internacional dispor sobre determinado objeto reservado pela Constituição à Lei Complementar, o que foi decidido negativamente pela Suprema Corte. É oportuna a reprodução de algumas passagens da ementa do referido aresto:

PROCEDIMENTO CONSTITUCIONAL DE INCORPORAÇÃO DOS TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS. **É na Constituição da República, e não na controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas, que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro. (...)**

(...)

SUBORDINAÇÃO NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. **No sistema jurídico brasileiro, os tratados ou convenções internacionais estão hierarquicamente subordinados à autoridade normativa da Constituição da República.** Em conseqüência, nenhum valor jurídico terão os tratados internacionais, que, incorporados ao sistema de direito positivo interno, transgredirem, formal ou materialmente, o texto da Carta Política. **O exercício do *treaty-making power*, pelo Estado brasileiro, não obstante o polêmico art. 46 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados** (ainda em curso de tramitação perante o Congresso Nacional), **está sujeito à necessária observância das limitações jurídicas impostas pelo texto constitucional. (...)**

(...)

PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO. - **Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em conseqüência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa.** Precedentes. No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. **A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico ("lex posterior derogat priori") ou, quando cabível, do critério da especialidade.** Precedentes.

TRATADO INTERNACIONAL E RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR. O primado da Constituição, no sistema jurídico brasileiro, é oponível ao princípio *pacta sunt servanda*, inexistindo, por isso mesmo, no direito positivo nacional, o problema da concorrência entre tratados internacionais e a Lei Fundamental da República,

<sup>144</sup> Merece ser ressaltado, contudo, que o mérito da referida ADI não foi julgado tendo em vista a perda do seu objeto em razão da denúncia feito pelo Presidente da República à Convenção n. 158 da Organização Internacional do Trabalho.

cuja suprema autoridade normativa deverá sempre prevalecer sobre os atos de direito internacional público. Os tratados internacionais celebrados pelo Brasil, **ou aos quais o Brasil venha a aderir, não podem, em consequência, versar matéria posta sob reserva constitucional de lei complementar. É que, em tal situação, a própria Carta Política subordina o tratamento legislativo de determinado tema ao exclusivo domínio normativo da lei complementar, que não pode ser substituída por qualquer outra espécie normativa infraconstitucional, inclusive pelos atos internacionais já incorporados ao direito positivo interno.** (ADI n. 1.480/DF, Tribunal Pleno, STF, relator: Ministro Celso de Mello) - (grifo nosso)

Verifica-se, portanto, que o STF, por ocasião desse julgamento, reiterou sua posição no sentido da inexistência de hierarquia entre as normas convencionais incorporadas ao direito brasileiro e as leis ordinárias, de modo que eventual conflito entre essas duas espécies normativas devem se resolver pelos critérios cronológico e de especialidade. Outro aspecto que sobressai dessa decisão se traduz na conclusão por parte daquela Corte no sentido de que é na Constituição Federal que devem ser buscados os parâmetros para a solução dos conflitos entre fontes interna e internacionais, e não nos debates doutrinários sobre o tema, em que pese as Cartas Políticas brasileiras (inclusive a de 05 de outubro de 1988) nunca terem veiculado norma geral no sentido da prevalência ou não do Direito das Gentes, exceção feita ao § 3.º do art. 5.º, inserido no texto constitucional pela EC n. 45/2004 e que será objeto de análise específica por ocasião do item 3.2.3.

A partir dessa conclusão, Sergio André Rocha defende que, passados vários anos da decisão proferida nos autos do RE n. 80.004/SE, não haveria mais que se falar em uma omissão por parte do Constituinte no que tange à ausência de disposição constitucional acerca das relações entre o Direito infraconstitucional e o Direito Internacional, mas sim em verdadeiro silêncio eloquente intencional, isso porque, caso a interpretação conferida pela Suprema Corte não estivesse em linha com a vontade do Constituinte, ele já teria partido para o caminho da correção legislativa mediante a alteração do texto da Constituição, de forma a evidenciar a supremacia do Direito Internacional, ressalvando ainda que no seu entender, a Constituição de 1988 não teria sido forjada para permitir a inserção do Brasil dos movimentos de integração regional, tidos como realidade no mundo globalizado atual<sup>145</sup>.

Seguindo essa linha de raciocínio, ademais, poder-se-ia facilmente aventar que o art. 27 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969, o qual estabelece a primazia do Direito Internacional frente ao direito infraconstitucional, e que foi recentemente internalizada pelo Brasil, deveria ser tido como inconstitucional, pois sob essa ótica, somente à Carta Política caberia dispor sobre a relação e eventuais antinomias havidas entre as fontes

---

<sup>145</sup> ROCHA, Sergio André. *Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007, p. 47.

internas e internacionais, de forma que a princípio não seria legítimo que outras espécies normativas invadissem tal competência.

Contudo, levando-se em conta o atual cenário do Direito Constitucional contemporâneo, em que a abertura do Estado constitucional se torna cada vez maior às ordens jurídicas supranacionais de proteção dos direitos humanos, conforme já abordado no Capítulo I desse estudo, pode-se vislumbrar que num futuro próximo a atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca do conflito entre ordem interna infraconstitucional e o Direito Internacional pode e merece ser reapreciada por aquela Corte, isso porque, como bem leciona José Joaquim Gomes Canotilho, não se deve reduzir o programa de leitura normativo-constitucional, de forma positivística somente ao texto da Constituição, cabendo ao intérprete densificar ao máximo, em profundidade as normas e princípios constitucionais, de modo a alargar o bloco da constitucionalidade a princípios não escritos<sup>146</sup>.

Nesse ponto, Peter Häberle ensina que o Estado Constitucional Cooperativo, identificado como aquele que não se apresenta como um Estado Constitucional voltado para si mesmo, disponibilizando-se como referência para outros Estados Constitucionais que compõem uma determinada sociedade, e nos quais, ganha especial relevância o papel dos direitos humanos e fundamentais, é realidade no mundo contemporâneo, de modo que o intérprete da Constituição não pode vedar os olhos a tal fenômeno. Ainda que numa perspectiva internacional, na maior parte das vezes, a cooperação entre as nações se traduza como mera coordenação no sentido de se ordenar a coexistência pacífica, delimitando-se o âmbito das soberanias nacionais, para o Direito Constitucional pátrio, tal movimento, pode sem dúvida alguma induzir tendências que apontam para um enfraquecimento dos limites entre o interno e o externo, fato que converge para uma primazia do direito comunitário sobre o doméstico<sup>147</sup>.

Considerando essa premissa, deve-se destacar a existência de quatro disposições presentes na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 que têm o condão de remeter o aplicador do Direito para uma realidade normativa diferenciada face à concepção tradicional do Direito Internacional Público, em razão da maior abertura constitucional ao Direito Internacional. A primeira cláusula, que já foi objeto de abordagem quando do Capítulo I, encontra-se insculpida no parágrafo único do art. 4.º da Carta Magna, a qual estabelece que a República Federativa do Brasil deverá buscar a integração econômica, social e cultural dos

---

<sup>146</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993, p. 982.

<sup>147</sup> HÄBERLE, Peter. *El Estado Constitucional*. Tradução de Héctor Fix-Fierro. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2003, pp. 75-77.

povos da América Latina, no intuito de se formar uma comunidade latino-americana na de nações, revelando uma clara determinação do Constituinte originário pela integração do Brasil em organismos supranacionais, estabelecendo inclusive uma limitação ao exercício da sua soberania, o que pode ensejar uma submissão da ordem interna infraconstitucional ao Direito Internacional e comunitário. Já as demais cláusulas, são as constantes dos §§ 2.º, 3.º e 4.º do art. 5.º, as quais respectivamente rezam que: a) os direitos e garantias expressos na Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte; b) os tratados e convenções sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais; e c) o Brasil se submete à jurisdição de Tribunal Penal Internacional a cuja criação tenha manifestado adesão<sup>148</sup>.

Tais disposições, aliadas ao Direito Comparado, mostram a tendência do constitucionalismo moderno de se prestigiar as normas internacionais face ao direito infraconstitucional, especialmente no caso de proteção dos direitos do homem, o que colocaria os tratados e convenções como espécies normativas distintas das demais e em posição de *supralegalidade*, podendo versar inclusive sobre temas reservados às diversas categorias legais (Lei Complementar, Lei Ordinária, Medidas Provisórias, etc.). Dentro desse contexto, pode-se defender que o Direito Internacional integraria o denominado bloco de constitucionalidade, densificando as regras constitucionais acima comentadas (parágrafo único do art. 4.º e §§ 2.º e 3.º do art. 5.º) no sentido de conferir-lhe primazia frente a legislação infraconstitucional.

Nessa linha de pensamento, merece ser ressaltado que o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE n. 466.343/SP, o qual versava sobre a constitucionalidade da prisão civil do depositário infiel, e que será objeto de maiores comentários no item seguinte, aparentemente já começou a acenar com a possibilidade de rever seu posicionamento tradicional quanto à paridade hierárquica entre tratados e legislação ordinária, sendo válida a transcrição de trechos do voto doutrinário exarado pelo Ministro Gilmar Mendes e que apontam nesse sentido:

Ora, se o texto constitucional dispõe sobre a criação de normas internacionais e prescinde de sua conversão em espécies normativas internas – na esteira do entendimento no RE 71.154/PR, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, Pleno, DJ 25.8.1971 – deve o intérprete constitucional inevitavelmente concluir que os tratados internacionais constituem, por si sós,

---

<sup>148</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 6. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, pp. 657-658.

espécies normativas infraconstitucionais distintas e autônomas, que não se confundem com as normas federais, tais como decreto legislativo, decretos executivos, medidas provisórias, leis ordinárias ou leis complementares.

**Tanto é assim que o art. 105, III, “a”, da Constituição Federal, reserva a possibilidade de interposição de recurso especial contra decisão judicial que ‘contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência’. Note-se que a equiparação entre ‘tratado’ e ‘lei federal’ no mencionado dispositivo não indica paridade com ‘lei federal ordinária’, mesmo porque o termo ‘lei federal’ contempla outras espécies normativas, como decreto, lei complementar, decreto-legislativo, medida provisória, etc.**

**Na verdade, a equiparação absoluta entre tratados e leis ordinárias federais procura enquadrar as normas internacionais em atos normativos internos, o que não tem qualquer sustentação na estrutura constitucional.** Constitui ‘solução simplista’ à complexa questão da aplicação das normas internacionais, conforme já apontara o saudoso Min. PHILADELPHO DE AZEVEDO no julgamento de 11.10.1943 (Apelação Cível n. 7.872/RS).

**Como exposto, o tratado internacional não necessita ser aplicado na estrutura de outro normativo interno nem ter status paritário com qualquer deles, pois tem assento próprio na Carta Magna, com requisitos materiais e formais peculiares.**

**Dessa forma, à luz dos atuais elementos de integração e abertura do Estado à cooperação internacional, tutelados no texto constitucional, o entendimento que privilegie a boa-fé e a segurança dos pactos internacionais releva-se mais fiel à Carta Magna<sup>149</sup>.** (grifo nosso)

Apesar de a matéria tratada por ocasião do julgamento do RE n. 466.343/SP ter versado sobre antinomias havidas entre tratado de direitos humanos (no caso o Pacto de San José da Costa Rica e a legislação interna ordinária), que serão motivo de abordagem específica no item seguinte do presente estudo, tem-se, que o referido voto, pode ser considerado como marco importante no histórico jurisprudencial do STF acerca do conflito entre tratado e leis infraconstitucionais, pois além de revelar o anacronismo existente, na ainda prevalente posição daquela corte sobre o tema, sinaliza a necessidade de que sua jurisprudência evolua no sentido de consagrar a orientação de que os tratados internacionais, de uma forma geral, tenham posição hierárquica infraconstitucional, mas *supralegal* constituindo-se em espécies normativas próprias que podem versar sobre qualquer matéria, o que inclusive se coaduna com os ditames da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados<sup>150</sup>.

Verifica-se, portanto, que apesar de a matéria afeita ao conflito entre fontes internas e internacionais já ter sido objeto de análise e pacificação pelo STF quando do julgamento do RE n. 80.004/SE, no sentido da paridade hierárquica dos tratados às leis ordinárias, de forma que a prevalência de uma ou outra espécie deve ser verificada pelo método cronológico (monismo moderado), parece haver sinalização clara por parte da doutrina constitucional e internacionalista contemporânea, bem como de membros daquela Corte de que o referido

<sup>149</sup> Extraídos do sítio eletrônico <[www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)> (Acesso em: 15 mai 2012).

<sup>150</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 106-107.

posicionamento merece ser revisitado, com o objetivo de adequar essa interpretação tradicional às novas realidades da vida internacional e constitucional, o que sem dúvida traz insegurança e incertezas jurídicas às relações internacionais mantidas no âmbito do Direito Internacional Público e Privado.

### 3.2.3 Tratados de direitos humanos vs. ordem interna

A partir da promulgação da Constituição de 1988, passou-se a travar, no cenário jurídico nacional, inúmeras discussões acerca do tratamento que deve ser conferido àqueles tratados internacionais que versam sobre direitos humanos, tendo em vista a disposição constante do § 2.º do art. 5.º o qual estabelece que aqueles direitos e garantias previstos no texto constitucional não excluem outros dispostos em normas convencionais às quais a República Federativa do Brasil tenha manifestado sua adesão. Com efeito, a referida previsão constitucional deu lugar a importantes debates doutrinários e jurisprudenciais acerca de qual posição hierárquica os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos deveriam assumir em âmbito interno, fato originou quatro correntes de pensamento doutrinário, a saber:

- a. a vertente que reconhece a natureza supraconstitucional dos tratados e convenções em matéria de Direitos Humanos;
- b. o posicionamento que atribui caráter constitucional aos referidos diplomas internacionais;
- c. a tendência que reconhece o *status* de lei ordinária a esse tal documento internacional;
- d. a interpretação que entende pelo caráter *supralegal* dos tratados e convenções sobre Direitos Humanos.

A primeira posição que tem como grande defensor na doutrina pátria, Celso de Albuquerque Mello, está alicerçada no super princípio da dignidade da pessoa humana, bem como na teoria da soberania limitada, e preconiza que os tratados de direitos humanos possuem caráter supraconstitucional, formando uma ordem superior ao próprio ordenamento constitucional, de modo que os Poderes Constituintes, originário ou derivado, não teriam



força suficiente para suprimir eventual normativa internacional subscrita pelo Brasil no âmbito dos direitos humanos<sup>151</sup>.

Contudo, apesar de a referida posição possuir grande lógica face à unicidade que o postulado da dignidade da pessoa humana pretende conferir à interpretação constitucional contemporânea, fato que inclusive tem o condão de limitar o atributo da soberania como já visto, não se pode olvidar, a dificuldade de sua adoção no cenário nacional, tendo em vista o reconhecimento já chancelado pelo STF do princípio da supremacia formal e material da Constituição sobre o ordenamento jurídico, devendo ser salientado que entendimento diverso inviabilizaria o controle de constitucionalidade dos referidos diplomas internacionais, fato expressamente admitido pelo art. 102, inciso III, alínea 'b' da CRFB. Ademais, pode-se vislumbrar, ainda, que a referida vertente encontra-se esvaziada por dois motivos aparentes: a um em razão da natureza principiológica adotada pela Constituição de 1988 que expressamente abriu seu texto aos ditames externos e aos preceitos morais internacionalmente aceitos, de forma que seus dispositivos estão em consonância estrita com o Direito Internacional; e a dois por conta da inserção pela EC n. 45/2004 do § 3.º ao art. 5.º da Constituição, que estabeleceu a possibilidade de os tratados que versarem sobre direitos humanos serem alçados à condição de Emenda Constitucional se aprovados em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.

Por outro lado, há quem defenda a aplicabilidade da segunda vertente, qual seja: de que os tratados de direitos humanos deveriam ser equiparados à norma constitucional, com base no § 2.º do art. 5.º da CRFB, o qual, como já mencionado, dispõe que os direitos e garantias expressos na Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. Tal dispositivo se traduziria numa *cláusula aberta de recepção* de outros direitos previstos em textos convencionais subscritos pelo Brasil, o que conferiria aos referidos diplomas internacionais, caráter de norma constitucional com vigência e aplicação imediata nos planos interno e externo a partir da sua ratificação, sem que haja, contudo, necessidade de qualquer intervenção legislativa (§ 1.º, do art. 5.º da CRFB). Nesse caso, o *status* de norma constitucional seria assegurado tão somente aos tratados internacionais de

---

<sup>151</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. O § 2.º do art. 5.º da Constituição Federal. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, pp. 25-26.

proteção aos direitos do homem, considerando-se a sua especialidade em relação às demais normas convencionais, que teriam estatura infraconstitucional<sup>152</sup>.

No Brasil, Antônio Augusto Cançado Trindade é o maior protagonista dessa corrente, tendo sido da sua lavra a proposta de inserção do atual § 2.º ao art. 5.º da CRFB, à Assembléia Nacional Constituinte de 1987. Assim, com base numa verdadeira interpretação autêntica do texto maior, na visão deste autor os §§ 1.º e 2.º do art. 5.º deveriam ter o condão de serem garantes da aplicabilidade direta e da estatura constitucional dos tratados de direitos humanos dos quais o Brasil seja parte<sup>153</sup>.

Deve-se ressaltar, entretanto, que apesar de bastante lógico e até interessante tal pensamento, face à abertura cada vez maior dos textos constitucionais contemporâneos ao postulado da dignidade da pessoa humana, ele parece ter se enfraquecido em razão do advento da EC n. 45/2004, que inseriu o § 3.º ao art. 5.º da Constituição e estabeleceu a possibilidade de os tratados de direito humanos galgarem à condição de norma constitucional desde que aprovados mediante a observância do quorum exigido para promulgação das emendas constitucionais, ou seja, mediante aprovação em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos seus membros<sup>154</sup>. Ademais, o STF até a promulgação da referida Emenda Constitucional, nunca reconheceu ao § 2.º do art. 5.º da CRFB, a amplitude preconizada por Cançado Trindade, tanto que por ocasião do julgamento do HC n. 72.131/RJ, o então Ministro Moreira Alves formalizou em seu voto vencedor, que o referido dispositivo não seria aplicável aos tratados admitidos na ordem jurídica pátria posteriormente ao advento da Constituição de 1988, pela simples razão de que não se admitia emenda constitucional realizada por meio de ratificação<sup>155</sup>.

Parece que a inserção do § 3.º ao art. 5.º da CRFB pela EC n. 45/2004 se traduziu numa declaração eloquente do constituinte derivado no sentido de que aqueles tratados que já haviam sido ratificados pelo Brasil, anteriormente à reforma constitucional, e que porventura

---

<sup>152</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 6. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 652.

<sup>153</sup> Nesse ponto, assevera Antônio Cançado Trindade: “Assim, a novidade do art. 5.º (2) da Constituição de 1988 consiste no acréscimo, por proposta que avancei, ao elenco dos direitos constitucionalmente consagrados, dos direitos e garantias expressos em tratados internacionais sobre proteção internacional dos direitos humanos em que o Brasil é parte. Observe-se que os direitos se fazem acompanhar necessariamente das garantias. É alentador que as conquistas do Direito Internacional em favor da proteção do ser humano venham a projetar-se no Direito Constitucional, enriquecendo-o, e demonstrando que a busca de proteção cada vez mais eficaz da pessoa humana encontra guarida (CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto. *A Proteção Internacional dos Direitos Humanos: Fundamentos Jurídicos e Instrumentos Básicos*. São Paulo: Editora Saraiva, 1991, p. 631). Também no sentido da hierarquia constitucional dos tratados de direitos humanos, pode-se citar: PIOVESAN, Flávia. *Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional*. 12. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, pp. 103-138.

<sup>154</sup> Em que pese a inserção do § 3º ao art. 5.º da CRFB, Flávia Piovesan continua entendendo que aqueles tratados de direitos humanos ratificados pelo Brasil são normas materialmente constitucionais à luz do disposto no § 2.º, mas que se submetidas ao procedimento previsto naquele novel dispositivo passarão também a ser formalmente constitucionais. (PIOVESAN, Flávia. *Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional*. 12. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 131.).

<sup>155</sup> Voto disponível no sítio eletrônico <[www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)> (Acesso em: 02 jun. 2012).

não tenham trilhado o processo especial de aprovação no Congresso Nacional, não possuem paridade com as normas constitucionais. Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco preconizam, ainda, que a referida alteração constitucional teve o condão de reforçar a já comentada insuficiência da terceira corrente que confere o *status* de lei ordinária dos tratados e convenções internacionais (fossem eles de direitos humanos ou não) e que vem sendo reiterada pela jurisprudência pátria desde o julgamento do RE n. 80.004/SE. Para esses autores, a partir da reforma constitucional em comento, a sustentação desse posicionamento encontra-se cada vez mais difícil em vista dos argumentos já analisados no item 3.2.2, especialmente por conta da abertura cada vez maior do texto constitucional aos princípios e preceitos constitucionais<sup>156</sup>.

A quarta e última tese acerca do tema prega o caráter *supralegal* dos tratados internacionais que versam sobre direitos humanos, a qual, aliás, se revelou vitoriosa quando do julgamento do RE n. 466.343/SP pelo plenário do Supremo Tribunal Federal que à unanimidade de votos entendeu pela inadmissibilidade absoluta da prisão civil do devedor fiduciante e do depositário infiel em face da Convenção Americana de Direitos Humanos (Pacto de San José da Costa Rica), ocasião em que se discutiu de forma exaustiva os instrumentos convencionais de direitos humanos revestiriam ou não *status* constitucional em razão dos §§ 2.º e 3.º do art. 5.º da CRFB. Com efeito, o referido julgamento pôs termo a uma dicotomia jurisprudencial que há muito havia entre o STF e o STJ, especialmente no que tange à possibilidade da prisão civil do devedor fiduciante, em mora com as prestações financeiras e cujo bem objeto do contrato não tenha sido encontrado por ocasião do procedimento de busca e apreensão, hipótese em legitimaria a restrição da liberdade face à sua equiparação à condição de depositário infiel nos termos do art. 4.º do Decreto-Lei n. 911/1969<sup>157</sup>.

Em suma, a controvérsia posta naquela oportunidade para apreciação do Supremo relacionava-se ao fato de que o art. 7.º, item 7, da Convenção Americana de Direitos Humanos ao estabelecer uma limitação da prisão civil apenas à dívida de alimentos, impedia a

---

<sup>156</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 6. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 654.

<sup>157</sup> Especialmente nos casos da prisão civil por dívida do depositário infiel, o STF durante muitos anos adotou posição extremamente conservadora no sentido de que não haveria revogação da norma que admitia a prisão civil do depositário infiel (parte final do inciso LXVII do art. 5.º da CRFB) pela Convenção Americana de Direitos Humanos que previa tão somente a prisão do devedor de alimentos, uma vez que não vislumbrava equiparação dos tratados humanos à norma constitucional (vide STF, DJU 1.º de agosto de 2003, HC n. 72.131/RJ, relator: Min. Marco Aurélio; STF, DJU 05 de setembro de 2003, RE n. 206.482/SP, relator: Ministro Maurício Corrêa; e STF, DJU 02 de fevereiro de 2001, HC n. 76.561/SP, relator: Min. Carlos Velloso). Por outro lado, o STJ, na maior parte das vezes, salvo poucas exceções, adotava entendimento contrário, na direção de que a prisão civil do devedor fiduciante (vide STJ, DJU de 28 de fevereiro de 2000, Embargos de Divergência no REsp n. 149.518/GO, relator: Min. Ruy Rosado; STJ, DJU de 05 de junho de 2000, HC n. 7.859/SP, relator: Min. Sálvio F. Teixeira).

extensão da coerção prisional às hipóteses do depositário infiel, situação que a princípio estaria legitimada pela parte final do inciso LXVII do art. 5.º da CRFB. Nesse contexto, a Suprema Corte decidiu, por maioria de votos, que diante da Supremacia da Constituição sobre os atos convencionais, a previsão constitucional da possibilidade de prisão civil do depositário infiel não teria sido revogada pela adesão do Brasil ao Pacto de San José da Costa Rica, mas deixado de ter aplicabilidade face ao efeito inibidor da referida norma internacional relativamente à legislação infraconstitucional que disciplinava a matéria, o que ficou assim ementado:

PRISÃO CIVIL. Depósito. Depositário infiel. Alienação fiduciária. Decretação da medida coercitiva. Inadmissibilidade absoluta. Insustentabilidade da previsão constitucional e das normas subalternas. Interpretação do art. 5º, inc. LXVII e §§ 1º, 2º e 3º, da CF, à luz do art. 7º, § 7, da Convenção Americana de Direitos Humanos (Pacto de San José da Costa Rica). Recurso improvido. Julgamento conjunto do RE n. 349.703 e dos HCs n. 87.585 e n. 92.566. É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade do depósito. (RE n. 466.343/SP, Tribunal Pleno, STF, relator: Min. Cezar Peluso)

Como já mencionado anteriormente, esse julgamento revela grande importância paradigmática para a jurisprudência pátria, pois nele, o STF, após anos, abandonou pela primeira vez o entendimento acerca da paridade hierárquica existente entre norma convencional e lei ordinária, alçando os tratados sobre direitos humanos a um patamar especial dentro da hierarquia normativa, dividindo-se, porém os votos dos Ministros quanto ao lugar a ser ocupado por essa espécie normativa.

A corrente vencida, sustentada pelos Ministros Cezar Peluso, Celso de Mello, Ellen Gracie e Eros Grau, conferia caráter materialmente constitucional aos tratados de direitos humanos, inclusive àqueles ratificados antes do advento da EC n. 45/2000, posição doutrinária defendida por Cançado Trindade, de forma que tais instrumentos convencionais seriam dotados por preceito constitucional (§ 2.º do art. 5.º da CRFB) de supremacia e prevalência relativamente ao ordenamento interno. Por seu turno, a vertente vencedora, liderada pelo voto do Ministro Gilmar Mendes e apoiada por Carlos Ayres Brito e Carlos Menezes Direito, sustenta que apenas aqueles tratados internacionais sobre direitos humanos que obedecem às condições previstas no § 3.º do art. 5.º da Constituição Federal poderão ascender ao status constitucional, hipótese em que teriam posição hierárquica semelhante a das emendas constitucionais, de modo que enquanto tais requisitos não forem observados, estariam dotados de *supralegalidade*, posicionando-se entre as leis ordinárias e as normas constitucionais.

Muito embora, no que tange aos demais instrumentos convencionais, o referido julgamento, não tenha, num primeiro momento, alterado a posição anterior do Supremo exarada nos autos do RE n. 80.004/SE, que alude acerca da paridade hierárquica com a legislação ordinária, pode-se bem extrair de toda essa rica discussão, uma clara constatação de que a interpretação clássica da Constituição acerca dos conflitos entre as fontes internas e internacionais não se encontra, como já antecipado, totalmente em linha com as novas realidades da vida internacional contemporânea, o que sugere, no entendimento de Alberto Xavier uma ‘revisitação crítica’ da matéria por aquela Corte<sup>158</sup>. Tal conclusão, aliás, encontra-se formalizada no outrora mencionado voto doutrinário confeccionado pelo Ministro Gilmar Mendes no RE 466.343/SP, e cujas passagens abaixo reproduzidas não deixam dúvidas acerca dessa tendência:

Importante deixar claro, também que a tese da legalidade ordinária, na medida em que permite às entidades federativas internas do Estado brasileiro o descumprimento unilateral do acordo internacional, vai de encontro aos princípios internacionais fixados pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 1969, a qual, em seu art. 27, determina que nenhum Estado pactuante “pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado”.

Ainda que a mencionada convenção ainda não tenha sido ratificada pelo Brasil<sup>159</sup>, é inegável que ela codificou princípios exigidos como costume internacional, como decidiu a Corte Internacional de Justiça no caso Namíbia (*Legal Consequences for States IF the Continued Presence of South Africa in Namibia (South West Africa) notwithstanding Security Council Resolution 276 (1970), First Advisory Opinion*, ICJ Reports 1971, p. 16, §§ 94-95).

(...)

**Portanto, parece evidente que a possibilidade de afastar a aplicação de normas internacionais por meio de legislação ordinária (*treaty override*), inclusive no âmbito estadual e municipal, está defasada com relação às exigências de cooperação, boa-fé e estabilidade do atual cenário internacional, sem sombra de dúvidas, precisa ser revista por essa Corte<sup>160</sup>. (grifo nosso)**

Assim, com base nessa premissa, reforça-se o caráter paradigmático do acórdão proferido no RE n. 466.343/SP, de modo que o reconhecimento de uma posição *supralegal*, contudo infraconstitucional, merece não ficar restrita, tão somente à categoria especial dos tratados que versam sobre direitos humanos que não tenham observado os ditames do § 3.º do at. 5.º da CRFB, devendo ser ampliado a todo e qualquer tratado internacional, sendo esta posição a que melhor se compatibiliza com a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, bem como às experiências constitucionais contemporâneas experimentadas por algumas nações europeias e latino-americanas.

<sup>158</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 104-105.

<sup>159</sup> Conforme já mencionado nesse estudo, a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969 foi objeto de internalização pelo Brasil através do Decreto n. 7.030, de 14 de dezembro de 2009.

<sup>160</sup> Voto disponível no sítio eletrônico: <[www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)> (Acesso em: 02 jun. 2012).

A partir das considerações feitas acerca da relação havida entre o direito interno e o direito internacional, de uma maneira geral, bem como das diversas posições existentes sobre a matéria, há condições suficientes para se avançar no estudo proposto, o que viabiliza a abordagem, nas linhas que seguem, dos eventuais conflitos surgidos entre os tratados e a legislação doméstica no âmbito tributário, além dos métodos existentes para a sua solução, ressaltando, mais uma vez, a importância dessa análise no contexto das soluções de controvérsias internacionais, pois, como já mencionado anteriormente, se um dos países litigantes ou mesmo ambos, na hipótese de divergências quando da aplicação de um tratado internacional tributário, tem como política legislativa privilegiar sua legislação doméstica em detrimento da internacional, tal fato terá o condão de esvaziar por completo a submissão da contenda aos métodos jurisdicionais para solução de divergências, uma vez que a possibilidade da não observância da decisão exarada à luz do Direito Internacional é grande.

### **3.3 A relação dos Tratados Internacionais em matéria tributária com o ordenamento interno**

O poder de tributar, segundo Heleno Tôrres, decorre do exercício, pelas nações independentes, do atributo da soberania, traduzindo-se no plano interno, numa breve síntese, na autonomia para determinação dos fatos tributáveis com vistas a possibilitar a entrada de receitas suficientes para financiamento das atividades inerentes ao Estado, seja pela aplicação dos tributos existentes, mediante o desempenho das diversas competências tributárias constitucionalmente previstas, no caso de Estados federais, ou pela criação de outras espécies tributárias, se conveniente e oportuno e desde que haja autorização constitucional para tanto. Por sua vez, no âmbito externo, a soberania tributária revela-se num problema a ser regulado pelo Direito Internacional, pois em razão do seu aspecto negativo, refuta a interferência de outras soberanias sobre o funcionamento do Sistema Tributário das diversas nações, de modo que, a princípio, os contribuintes que estejam sob a égide de uma autoridade tributária soberana, não poderiam sofrer efeitos de autoridades e leis alienígenas<sup>161</sup>.

---

<sup>161</sup> TÔRRES, Heleno. *Plurirributação Internacional sobre as Rendas das Empresas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, pp. 49-50. Nesse sentido, aduz ainda Carlos M. Giuliani Fonrouge: “Existen dos órdenes de limitaciones al poder tributario: uno de carácter general, que corresponde a los principios jurídico de La tributación y que en nuestro país han sido incorporados al texto de la Constitución Nacional, por lo cual asumen el carácter de principios constitucionales de orden general; otro derivado de la organización política de los Estados (también de naturaleza constitucional) y su existencia en el orden internacional, que se vincula con el problema de la doble imposición, el cual, en consecuencia, puede asumir carácter intranacional o internacional”. (FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Temas de Derecho Tributário*. Buenos Aires: Universidade de Buenos Aires, 1968, p. 105).

Porém, a coexistência, no plano externo, de várias nações soberanas, o crescimento cada vez maior do comércio internacional, além da cooperação econômica podem induzir à possibilidade de múltiplas incidências tributárias sobre uma única manifestação de riqueza ou fato gerador, que eventualmente esteja ligado sucessiva e simultaneamente a diferentes competências fiscais internacionais, especialmente se não houver um claro limite por parte do Direito Internacional aos efeitos extraterritoriais que eventualmente sejam conferidos pelas legislações tributárias dos entes soberanos envolvidos. A diversidade dos sistemas tributários adotados pelos Estados soberanos, e das previsões normativas neles contidas, atribuindo tratamento diferente para o mesmo fato impositivo, decorrem, no âmbito internacional da ausência de uma harmonização tributária por parte das normas externas<sup>162</sup>.

Os conflitos de competência tributária, hoje muito frequentes na esfera internacional pela dinâmica cada vez maior da sociedade mundial, se caracterizam num sério obstáculo ao efetivo atendimento do princípio da capacidade contributiva, o qual estabelece que a tributação tenha cunho proporcional e progressivo à riqueza de cada indivíduo exteriorizada pelo fato impositivo, pois o concurso do exercício de duas ou mais soberanias fiscais pode resultar numa superposição de gravames e na dupla imposição fiscal, o que se torna mais latente em razão da inexistência no ordenamento internacional de um princípio que vede o *bis in idem*.

Em geral, a dupla tributação decorre da relação recíproca de independência entre os Estados soberanos, que em razão do desprezo de cada um deles em relação ao que ocorre dentro dos limites territoriais dos demais, não se apercebem de como algumas situações tributáveis são tratadas domesticamente, isso porque, o exercício das pretensões tributárias de uma nação possui como limite seu próprio território. Assim, a adoção de critérios distintos para delimitação da competência tributária no âmbito externo pelos diversos países pode conduzir à dupla incidência tributária, que normalmente acontece quando uma pessoa física ou jurídica possui domicílio ou sede em um determinado Estado, mas desenvolve transações e percebe renda em Estado diverso, podendo ser, a princípio, tributado de forma simultânea por ambos, o que se revela numa situação extremamente desfavorável ao sujeito passivo, e que numa hipótese extremada pode culminar no confisco.

Desse modo, levando-se em consideração que um mesmo fato impositivo, no plano externo, pode ser objeto de dupla ou múltipla incidência tributária, por parte de dois ou mais Estados soberanos, merece uma atenção especial por parte do Direito Internacional no intuito

---

<sup>162</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 91.

de se evitar que um determinado contribuinte tenha sua riqueza absorvida total ou parcialmente, impedindo-se um efeito confiscatório, de modo que as medidas bi ou multilaterais, firmadas através de acordos ou convenções internacionais se revelam na solução mais eficaz para obstar ou eliminar a dupla ou múltipla incidência tributária no plano externo.

Betina Grupenmacher aduz que a mais séria consequência da dupla ou múltipla tributação internacional se traduz na injustiça tributária pelo não atendimento ao princípio da capacidade contributiva, o qual no âmbito externo é de difícil aplicação face ao atributo da soberania dos Estados que autodeterminam seus sistemas tributários, ignorando a sistemática de tributação dos demais. Afigura-se inequívoco, portanto, que a solução dos problemas da dupla imposição fiscal deve se guiar por um fundamento de solidariedade internacional na busca de se superar as desigualdades fiscais havidas entre os Estados. É com base nesse espírito, que os Estados soberanos, no âmbito da comunidade internacional, acabam firmando convenções com vistas a se absterem de exercer seu poder tributário<sup>163</sup>.

Nesse contexto, os tratados internacionais firmados entre as diversas nações, ao versarem sobre matéria tributária, estabelecem, via de regra, medidas de concessões mútuas, bi ou multilaterais no intuito de se evitar a dupla ou múltipla tributação internacional, com o fim precípua de se privilegiar, a capacidade contributiva do indivíduo, pessoa física ou jurídica que eventualmente esteja conectado de alguma forma a dois entes soberanos tributantes. Deve-se ressaltar, contudo, que além das medidas visando a solução de conflitos de competência tributária, os tratados internacionais poderão disciplinar ainda a colaboração administrativa entre Estados em matéria de tributos<sup>164</sup> colimando a eliminação de barreiras alfandegárias e restrições tarifárias à circulação de produtos, além de outras medidas de efeito equivalente que objetivem o trânsito de bens serviços e fatores produtivos entre os países signatários<sup>165</sup>.

Pode-se bem concluir, com base nessas colocações, que os tratados internacionais que, porventura, versam sobre matéria tributária, buscam quase sempre atender questões que vem ao encontro dos interesses dos contribuintes (sujeitos passivos), mediante a supressão, redução ou mesmo flexibilização da carga tributária aplicável sobre determinado fato imponível que eventualmente esteja conectado a dois entes tributantes internacionais, o que incentiva o incremento das atividades econômicas internacionais e o desenvolvimento econômico e social das nações.

---

<sup>163</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 94.

<sup>164</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 67.

<sup>165</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 112.



Assim, considerando a necessária e cada vez maior integração econômica entre as nações, é fato que as Convenções que tratam sobre matérias tributárias têm ganhado grande importância no cenário mundial, seja para facilitar a circulação de bens e serviços mediante a redução ou eliminação de gravames alfandegários, ou mesmo para se evitar a dupla tributação, de forma que, o eventual conflito entre as fontes tributárias internacionais e o ordenamento jurídico interno, ganha especial relevância, isso porque, como se verá no item seguinte (3.3.1), diferentemente dos demais ramos do direito nacional, cuja dúvida ainda persiste quanto à prevalência ou não do direito internacional frente à legislação infraconstitucional, existe disposição específica no regramento pátrio no sentido de se conferir primazia aos tratados que versem sobre direito fiscal (art. 98 do CTN<sup>166</sup>), mas cuja aplicabilidade e extensão ainda é objeto de controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais, o que sem dúvida gera insegurança àqueles contribuintes estrangeiros que pretendam desenvolver atividade econômicas no Brasil.

### 3.3.1 O art. 98 do CTN e a superioridade hierárquica dos Tratados Internacionais em matéria tributária

Até o advento da decisão exarada nos autos do RE n. 80.004/SE, que adotou a paridade hierárquica entre lei ordinária e as normas convencionais, e que merece ser revisitada, o posicionamento do Supremo Tribunal Federal tendia, como já salientado, no sentido de que os tratados deveriam ser privilegiados em detrimento do direito interno infraconstitucional, de forma que estariam em patamar hierárquico superior àquele, o que inclusive teve o condão de influenciar os elaboradores do atual Código Tributário Nacional, que contava à época daquele julgamento com aproximadamente 10 (dez) anos de vigência, no sentido de inserir em seu texto, o art. 98, preceito declaratório que dispunha que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, devendo ser observados pela que lhes sobrevenha, fato que posteriormente foi confirmado por Gilberto de Ulhôa Canto, um dos juristas que integrou a comissão que trabalhou na elaboração do anteprojeto:

(...) o artigo consagrou o princípio que ao tempo do Código era tranquilamente aceito pela jurisprudência de nossos tribunais. (...) **Por volta de 1942, por aí, ou antes, talvez, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar um caso, que por coincidência era um caso de direito tributário, em que se invocava um tratado de comércio e navegação entre o**

---

<sup>166</sup> Art. 98. Os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

**Brasil e o Uruguai, em abono do reconhecimento da isenção de Imposto de Importação, e tendo como relator essa figura exponencial que foi Philadelfo Azevedo, firmou o princípio da prevalência do tratado, muito embora após sua promulgação várias leis de caráter geral tivessem estabelecido a incidência do Imposto de Importação.** Considerou a Corte que essas leis não eram poderosas o bastante para tornar sem efeito a norma isentiva do tratado, porque este, depois de aprovado pelo Brasil, pela forma que a Constituição prevê, se integra na legislação interna, mas tem pré-eminência sobre as normas nacionais contrárias, até que seja denunciado. A esta orientação o Supremo Tribunal se ateve por muitos anos. **Quando elaboramos o anteprojeto do CTN consignamos o princípio, porque tínhamos convicção de que além de prevalecer na jurisprudência, era certo. Acontece que, recentemente, em 1.º de junho de 1977, julgando o RE n. 80.004, o Supremo Tribunal Federal mudou de posição, contra o voto do relator, Min. Xavier de Albuquerque** ('RTJ', vol. 83, n.ºs 809 E SEGS.)<sup>167</sup>. (grifo nosso)

Com base nesses comentários, parece que o objetivo inicialmente almejado pelos elaboradores do Código Tributário Nacional, seria de tão somente positivar o posicionamento que até o momento da sua consecução, aparentava ser seguido e mantido pela Suprema Corte, no que tange à relação havida entre o Direito Internacional e o direito interno infraconstitucional, a ponto inclusive de Sergio André Rocha ter afirmado que o art. 98 decorreu “*de um açodamento do legislador tributário, que no exercício do futurismo tentou antever qual seria a posição que se cristalizaria na Corte Suprema*”<sup>168</sup>.

Apesar das especulações acerca do real intuito do legislador quando da elaboração do art. 98 do CTN, é fato que não se pode ignorar a existência do referido dispositivo no cenário nacional, o que coloca o Direito Tributário como sendo o único ramo do direito pátrio que possui regra expressa concebendo a primazia do Direito Internacional frente ao direito infraconstitucional, a ponto de alguns internacionalistas lastreados nesse preceito, defenderem que o Brasil seria adepto do monismo radical<sup>169</sup>. Contudo, como bem assevera Jacob Dolinger, o art. 98 do CTN deve ser interpretado e aplicado como regra especialíssima de direito fiscal, de modo que em seu juízo ele merece ser considerado apenas como uma exceção à posição de paridade hierárquica entre tratado e lei ordinária ainda em voga perante o Supremo Tribunal Federal<sup>170</sup>.

Feitas essas considerações iniciais, acerca da gênese do art. 98, merece ser destacado que a primeira parte do referido dispositivo tem sido objeto de críticas por parte da doutrina,

<sup>167</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa. Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 267, p. 27, jul./set. 1979.

<sup>168</sup> ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 35.

<sup>169</sup> Nesse sentido, podem ser citados: TENÓRIO, Oscar. *Direito Internacional Privado*. 11. ed. Rio de Janeiro: Biblioteca Freitas Bastos, 1976, p. 93, Vol. I.; VALLADÃO, Haroldo. *Direito Internacional Privado*, 5. ed. Rio de Janeiro: Editora Freitas Bastos, 1980, p. 96, Vol. I.

<sup>170</sup> DOLINGER, Jacob. *Direito Internacional Privado (parte geral)*. 7. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2003, p. 109. Deve-se salientar, contudo, como já comentado no presente estudo, que com a recente internalização pela República Federativa do Brasil da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969, bem como em razão do desfecho do julgamento do RE n. 466.343/SP, parece haver uma forte tendência por parte do Supremo Tribunal Federal no sentido de rever o posicionamento de paridade hierárquica entre tratado em legislação ordinária exarado nos autos do RE n. 80.004/SE.

uma vez que não seria de todo correto se afirmar que o tratado revoga a lei interna. Com efeito, e seguindo os ensinamentos de Alberto Xavier, não se estaria diante de um efeito abrogativo, uma vez que a lei interna mantém a sua eficácia plena fora das hipóteses subtraídas à sua aplicação pelo tratado<sup>171</sup>. Em verdade haveria sim, uma limitação de eficácia da lei que se tornaria relativamente inaplicável a determinado círculo de pessoas e situações<sup>172</sup>.

A não ser por esse aspecto de cunho técnico-normativo, tem-se que a eventual antinomia decorrente da edição de tratado tributário internacional que seja contrário à regra de direito interno preexistente, não é objeto de grandes discussões, uma vez que a subsistência da norma convencional que seja posterior à lei ordinária vigente encontra-se contemplada pela tradicional posição do STF manifestada nos autos do RE n. 80.004/SE, de forma que haverá na hipótese a aplicação do critério cronológico. Contudo, há de ser ressaltada a existência de grandes debates travados na doutrina e na jurisprudência, acerca de eventuais conflitos, porventura havidos entre tratados internacionais tributários e leis ordinárias posteriores, os quais passam inclusive pela análise da possível incompatibilidade do art. 98 do CTN com o atual texto constitucional, bem como de sua extensão, especialmente se for considerado que o posicionamento tradicional do Supremo Tribunal Federal acerca da matéria é divergente daquele que inspirou a sua concepção<sup>173</sup>.

Segundo Sergio André Rocha, o maior problema relacionado ao art. 98 do CTN é que ele deveria ter nascido para ser neutro, ou seja, mera reprodução do posicionamento que seria acolhido e mantido pelo Supremo Tribunal Federal. Entretanto, a partir do momento em que aquela Corte consolidou posicionamento diverso, tal dispositivo acabou suportando a responsabilidade de ser a norma, que alinhada com a doutrina majoritária, bem como com a experiência estrangeira, teria abraçado a supremacia do Direito Internacional sobre o ordenamento infraconstitucional. Diante desse cenário, vozes doutrinárias começaram a pôr em xeque a constitucionalidade do referido preceito, diante da importância a que foi alçado<sup>174</sup>.

Deve-se esclarecer, contudo, que a maior parte da doutrina internacionalista e tributária se posicionou pela compatibilidade do art. 98 do CTN com o texto constitucional de 1988, sob o argumento principal de que o Código Tributário Nacional, ao ter sido recepcionado pelo texto constitucional com *status* de Lei Complementar, passou a ser vetor de

---

<sup>171</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 91.

<sup>172</sup> TÔRRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, pp. 401-402. Também nesse sentido, vide as observações de RIBEIRO, Maria de Fátima. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional – Lei n. 5.172, de 25.10.1966*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, pp. 204-205.

<sup>173</sup> ROCHA, Sergio André. *Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007, pp. 74-76.

<sup>174</sup> Id. *Ibid.* p. 60.

normas gerais de Direito Tributário, nos termos do art. 146 da CRFB. Seguindo-se essa linha de raciocínio, alguns autores entendem que o art. 98 do CTN pode ser considerado como uma restrição ao sistema jurídico quanto à produção normativa no intuito de evitar hipóteses de desobediência por parte da legislação infraconstitucional ao conteúdo das convenções que versem sobre matéria tributária, fato que teria sido autorizado pelo texto constitucional quando delegou à lei complementar traçar regras gerais acerca do Direito Tributário (art. 146)<sup>175</sup>.

Por outro lado, merece ser ressaltada a existência de vozes dissonantes que pregam a não recepção do art. 98 do CTN pelo atual texto constitucional, sob o argumento de que ele teria usurpado competência exclusiva da Constituição Federal, até porque segundo entendimento do STF manifestado nos autos da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI n. 1.480/DF (vide comentários no item 3.2.2), é no texto constitucional que devem ser buscados os parâmetros para a solução dos conflitos entre fontes interna e internacionais, sendo que as Cartas Políticas brasileiras (nelas incluída a de 05 de outubro de 1988) nunca veicularam expressamente norma geral no sentido da prevalência ou não do Direito das Gentes, de modo que um dispositivo infraconstitucional, seja qual for sua natureza formal, não poderia fazê-lo<sup>176</sup>.

Entretanto, seguindo a linha esposada pelo Min. Gilmar Mendes em seu voto doutrinário lavrado nos autos do RE n. 466.343/SP, e que foi objeto de considerações nos itens 3.2.2 e 3.2.3 acima, parece que a compatibilidade da previsão que confere prevalência ao Direito Internacional frente ao ordenamento infraconstitucional, ditada tanto pelo art. 98 do CTN, quanto pelo art. 27 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, internalizada pelo Decreto n. 7.030 de 14 e dezembro de 2009, pode bem ser extraída da Constituição de 1988, tendo em vista principalmente, o atual cenário do Direito Constitucional contemporâneo que apregoa o chamado Estado Cooperativo, mediante a abertura dos textos constitucionais às

---

<sup>175</sup> No sentido da constitucionalidade do art. 98 do CTN, pode-se citar: TÔRRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, pp. 309-400; XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 91-92; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 549; TAVOLARO, Agostinho Toffoli. A supremacia dos tratados internacionais em face da legislação interna. *Revista de Direito Tributário e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 44, pp. 52-55, mai./jul. 2002; REZEK, José Francisco. Jurisprudência do Supremo e direito tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 37, pp. 122-123, jul./nov. 1986; GODOI, Marciano Seabra de. Os tratados ou convenções internacionais para evitar a dupla tributação e sua hierarquia normativa no direito brasileiro. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 1.001-1.002, Vol. II.

<sup>176</sup> Sustentam a não recepção do art. 98 do CTN pela Constituição de 1988: ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, pp. 35-38; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 218-219; AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 9. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2003, p. 178; CHIESA, Clélio. *A Competência do Estado Brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*. São Paulo: Max Limonad, 2002, pp. 62-63; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Apresentação. In: ROCHA, Sergio André. Op. Cit.

ordens jurídicas internacionais supranacionais de proteção dos direitos humano, o que sem dúvidas converge para uma primazia do direito externo sobre o doméstico. Como já mencionado, oportunamente, há clara tendência do constitucionalismo moderno de se prestigiar as normas internacionais face ao direito infraconstitucional, o que teria o condão de alçar, os tratados e convenções a uma linhagem normativa diversa das demais e em posição de *supralegalidade*, e que poderiam versar inclusive sobre temas reservados às várias categorias legais (Lei complementar, Lei Ordinária, Medidas Provisórias, etc.).

Teses doutrinárias a parte, afigura-se relevante para o presente estudo, que a alegada possível incompatibilidade do art. 98 do CTN com o atual texto constitucional nunca foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal, ao contrário, esta Corte por diversas vezes reconheceu a vigência e aplicabilidade do referido dispositivo, embora tenha limitado sua extensão aos denominados tratados contratuais, afastando o seu alcance dos chamados tratados normativos, posição exarada inicialmente pelos Ministros Cunha Peixoto e Cordeiro Guerra, por ocasião do julgamento do RE n. 80.004/SE, e que posteriormente foi consolidada quando do julgamento dos REs n. 100.105 (DJU de 27 de abril de 1984) e n. 99.376 (DJU de 27 de abril de 1984), ambos de relatoria do Ministro Moreira Alves<sup>177</sup>, sendo que após o advento da Constituição de 1988, essa linha de entendimento passou também, a ser acolhida pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme se pode depreender da ementa do acórdão proferido nos autos do REsp. n. 228.324<sup>178</sup>:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS. OPERAÇÕES DE CÂMBIO RELATIVAS À GUIA DE IMPORTAÇÃO. PROTOCOLO DE PROTEÇÃO COMERCIAL BRASIL-URUGUAI. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. Em se tratando de matéria tributária, a superveniência de legislação nacional não revoga disposição contida em tratado internacional contratual, consoante dispõe o art. 98 do CTN.

<sup>177</sup> Nos votos constantes em ambos os REs, os quais tratavam do mesmo objeto, o Ministro Moreira Alves, manifestou-se acerca da constitucionalidade do art. 98 nos seguintes termos: “As considerações desenvolvidas pelo acórdão recorrido, para sustentar que, em nosso sistema jurídico, a lei ordinária posterior pode revogar tratado anteriormente celebrado, não são aplicáveis à questão em causa, porquanto, mesmo os que têm dúvidas sobre a constitucionalidade do disposto no artigo 98 do CTN (“Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pelas que lhes sobrevenha”), adstringem essa dúvida aos tratados normativos, não abarcando, nela, os tratados contratuais, como se vê, por exemplo, nos votos dos Srs. Ministros Cunha Peixoto, Cordeiro Guerra e Leitão de Abreu, no RE 80.004 (RTJ 83, págs. 824, 929 e 838). No caso presente, a questão diz respeito ao Tratado de Montevideú, que não é tratado normativo, mas, sim tratado contratual, razão porque se lhe aplica, sem dúvida alguma, a norma do artigo 98 do CTN”. Trecho disponível no sítio eletrônico: <[www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)> (Acesso em: 04 jul. 2012). **Merece, contudo ser ressaltado, que embora tenha se destacado a limitação do art. 98 do CTN aos tratados contratuais, a posição do Ministro Moreira Alves era considerada mais abrangente, de forma que no seu entendimento deveria ter estendida sua aplicação a todo e qualquer tratado, fosse ele normativo ou contratual. Nesse aspecto, veja-se sua afirmação quando do voto proferido nos autos do RE n. 90.824: “De feito, em matéria tributária, independentemente da natureza do tratado internacional, se observa o princípio contido no artigo 98 do Código Tributário Nacional”.** Trecho disponível no sítio eletrônico: <[www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)> (Acesso em: 04 jul. 2012). O posicionamento acerca da possível não recepção do art. 98 do CTN pelo atual texto constitucional, aparentemente teve a “sua pá de cal”, quando do desfecho do julgamento do RE n.º 229.096/RS, quando o relator, Ministro Ilmar Galvão, reconheceu taxativamente a sua compatibilidade com a Constituição de 1988.

<sup>178</sup> Nesse contexto, são inúmeras as decisões proferidas pelo STJ orientadas pelo entendimento de que o art. 98 do CTN seria aplicado apenas aos tratados contratuais, veja-se: REsp n. 34.932 (DJU de 13 de setembro de 1993); REsp n. 37.065 (DJU de 21 de fevereiro de 1994); REsp. n. 47.244 (DJU de 27 de junho de 1994); REsp. 196.560 (DJU de 10 de maio de 1999).

2. Recurso especial não-provido. (REsp. n. 228.324/RS, Segunda Turma, STJ, relator: Ministro João Otávio de Noronha)

Assim, pode-se afirmar que a jurisprudência tradicional dos tribunais superiores, firmou-se no sentido de reconhecer a aplicabilidade do art. 98 do CTN àqueles tratados tidos como contratuais, fato que é objeto de críticas veementes por parte da doutrina internacionalista e tributária, tendo Alberto Xavier, como um dos opositores mais ferozes desse entendimento, como se pode depreender das suas lições abaixo transcritas:

**Enfim, a dicotomia tratados-contratos e tratados normativos não tem hoje qualquer validade científica, nem jamais foi invocada na doutrina a respeito da discussão sobre a força hierárquica dos tratados em relação à lei interna.**

“A distinção entre tratados contratuais e tratados normativos vem padecendo de uma incessante perda de prestígio”. Esta é a asserção lapidar de José Francisco Rezek, corroborada, aliás, em termos unânimes pela doutrina juspublicista contemporânea nacional e estrangeira.

**A fragilidade desta classificação dos tratados é que dela não decorrem efeitos jurídicos distintos para cada uma das espécies de contratos identificados. Na verdade, as normas de direito internacional e de direito interno relativas à validade, eficácia, interpretação e extinção dos tratados não dependem da designação a estes dada no âmbito de determinada classificação<sup>179</sup>. (grifo nosso)**

Depreende-se que a principal censura dirigida às decisões que recorrem à classificação dos tratados internacionais em contratuais e normativos para fins de se avaliar a sua hierarquia dentro do ordenamento jurídico brasileiro, está relacionada à falta de embasamento jurídico da própria dicotomia, isso porque, mesmo naquelas avenças internacionais, em geral, bilaterais voltadas para a singela troca de bens ou serviços, é usual que se tenha também o elemento normativo, de modo que o denominado tratado contratual é algo que talvez nunca se encontre em estado de total pureza. Afigura-se verdadeiro que o chamado tratado contratual tende a criar regras que visam regular as relações entre os entes signatários, porém as referidas regras não têm o condão de perder com isso o seu caráter normativo<sup>180</sup>. Tem-se, por derradeiro, que a crítica decisiva quanto à falta de juridicidade da

<sup>179</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 93-94. Pode-se citar, ainda, no sentido das críticas à posição tomada pelos tribunais quanto extensão do art. 98 do CTN apenas aos tratados contratuais, os ensinamentos de Celso D. de Albuquerque Mello: “Pode-se acrescentar ainda que o STJ tem recorrido à classificação dos tratados em tratado-lei e tratado-contrato, quando visa consagrar o primado do tratado em relação à lei conforme estipula o Código Tributário Nacional e só dá o STJ primazia ao tratado-contrato. **Ora, o STJ distingue o que o Código Tributário Nacional não o faz. Tratado-lei e tratado-contrato é uma classificação que não tem qualquer valor científico e a própria doutrina não chegou a um acordo sobre o que caracteriza cada um deles. E mais, nada impede que um mesmo tratado tenha cláusula de tratado-lei e de tratado-contrato.** Esta observação visa apenas a mostrar o despreparo dos nossos tribunais no DIP” (MELLO, Celso D. de Albuquerque. O § 2.º do art. 5.º da Constituição Federal. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 27).

<sup>180</sup> REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público - Curso Elementar*. 12. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 29.

classificação utilizada, está na constatação de que não há qualquer hierarquia entre tratado-lei e tratado-contrato<sup>181</sup>.

Esta argumentação seria suficiente para se concluir pelo não cabimento do posicionamento jurisprudencial que durante muito tempo se lastreou na classificação dicotômica dos tratados internacionais, entre normativos e contratuais, atribuindo aos denominados tratados normativos tributários, paridade com a legislação infraconstitucional brasileira, decorrente de uma interpretação restritiva que limita a aplicação do art. 98 do Código Tributário Nacional<sup>182</sup>. Porém, como já foi objeto de menção nesse estudo, parece que a referida orientação merece ser revisitada como um todo, pois não leva em consideração as novéis disposições constantes da Constituição Federal de 1988, em matéria de vigência de tratado (parágrafo único do art. 4.º e §§ 2.º e 3.º do art. 5.º), os quais vertem no sentido da superioridade hierárquica dos tratados em geral, os quais teriam caráter *supralegal*, independentemente da sua natureza.

Merece ser ressaltado, entretanto, que mais recentemente, o Superior Tribunal de Justiça em acórdão proferido do REsp n. 426.945/PR, de relatoria do Ministro José Delgado, parece ter rompido com a orientação até então em voga naquela Corte, e que foi seguida de forma paradigmática no voto vencido do Ministro Teori Albino Zavascki, ao se alegar, com toda razão, que aquele posicionamento foi lapidado antes da Constituição de 1988, não se adequando, portanto, ao momento atual que se encontra aberto às normas e princípios de Direito Internacional. Veja-se a ementa do acórdão:

TRIBUTÁRIO. REGIME INTERNACIONAL. DUPLA TRIBUTAÇÃO. IRRPF. IMPEDIMENTO. ACORDO GATT. BRASIL E SUÉCIA. DIVIDENDOS ENVIADOS A SÓCIO RESIDENTE NO EXTERIOR. ARTS. 98 DO CTN, 2.º DA LEI 4.131/62, 3º DO GATT.

**Os direitos fundamentais globalizados, atualmente, estão sempre no caminho do impedimento da dupla tributação. Esta vem sendo condenada por princípios que estão acima até da própria norma constitucional.**

O Brasil adota para o capital estrangeiro um regime de equiparação de tratamento (art. 2.º da Lei 4131/62, recepcionado pelo art. 172 da CF), legalmente reconhecido no art. 150, II, da CF, que, embora se dirija, de modo explícito, à ordem interna, também é dirigido às relações externas.

O art. 98 do CTN permite a distinção entre os chamados tratados-contratos e os tratados-leis. **Toda a construção a respeito da prevalência da norma interna com o poder de revogar os tratados, equiparando-os à legislação ordinária, foi feita tendo em vista os designados tratados-contratos, e não os tratados-leis.**

<sup>181</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 95.

<sup>182</sup> A distinção entre tratados contratuais e normativos é tão polêmica e de difícil verificação que a própria doutrina não se entende ao definir em qual espécie se enquadram, por exemplo, as Convenções firmadas pelo Brasil para se evitar a dupla tributação da renda. Para Alberto Xavier, tais normativas se enquadrariam como espécies de tratados contratuais (XAVIER, Alberto. Op. Cit. p. 95), por seu turno, Sergio André Rocha os considera como tratados normativos (ROCHA, Sergio André. *Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007, p. 96).

**Sendo o princípio da não-discriminação tributária adotado na ordem interna, deve ser adotado também na ordem internacional, sob pena de desvalorizarmos as relações internacionais e a melhor convivência entre os países.**

Supremacia do princípio da não-discriminação do regime internacional tributário e do art. 3.º do GATT.

Recurso especial provido. (REsp. n. 426.945/PR, Primeira Turma, STJ, relator para o acórdão: Ministro José Delgado) – (grifo nosso)

Apesar de ter uma formulação não muito transparente, além de lastreado em bases científicas precárias, o referido acórdão parece ter tido o mérito de se rebelar contra a visão retrógrada até então majoritária perante o Superior Tribunal de Justiça, inaugurando, assim, a possibilidade de uma reconsideração da matéria que leve em conta as realidades, mudanças e exigências do constitucionalismo internacional contemporâneo, o que, diga-se de passagem, parece já ter começado a se desenhar, como já visto, no âmbito do Supremo Tribunal Federal<sup>183</sup>.

Diante das incertezas acerca da primazia hierárquica dos tratados tributários frente ao direito infraconstitucional, parte da doutrina tem se manifestado no sentido de que a prevalência dos tratados tributários firmados para se evitar a dupla imposição, não deve ocorrer pelo critério da hierarquia, mas sim da sua especialidade em relação à legislação interna<sup>184</sup>. A especialidade das normas convencionais nesse caso afigurar-se-ia defensável, pois em se tratando de acordos bilaterais, elas tratariam de questões específicas relacionadas ao tratamento tributário das operações realizadas entre residentes dos dois países signatários. Assim, em razão do caráter especial que se revestem estes tipos de acordo, eles deveriam prevalecer sobre o direito doméstico. Entretanto, o grande problema desse critério é que a observância acerca do caráter especial da normativa convencional se revela casuística, podendo ser, conforme o caso de muito difícil apreciação por parte do intérprete e aplicador do direito<sup>185</sup>, de forma que o critério da superioridade hierárquica se revela mais salutar e seguro aos contribuintes e aplicadores do direito.

Como já mencionado, as normativas convencionais em matéria tributária, se traduzem numa liberalidade por parte dos Estados signatários, que implica na renúncia ao exercício da sua soberania tributária, de forma que para ser aplicada internamente pelas autoridades fiscais, deverá haver uma posição consolidada no sentido de se dar prevalência à aplicação do tratado, pois a tendência natural por parte dos agentes fazendários é do exercício

<sup>183</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 96.

<sup>184</sup> Nesse sentido postulam: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 1999, pp. 166-168; GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 118; BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 169; MACIEL, Taísa Oliveira. *Tributação dos Lucros das Controladas e Coligadas Estrangeiras*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2007, p. 151; ROCHA, Sergio André. *Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007, pp. 106-110.

<sup>185</sup> ROCHA, Sergio André. Op. Cit., p. 107.



pleno do poder de tributar instituído constitucionalmente, mediante a aplicação da legislação doméstica.

A pacificação jurisprudencial dessa matéria, cuja discussão, se arrasta por anos, tem o condão de, sem dúvida alguma, conferir maior segurança jurídica aos contribuintes estrangeiros que pretendam desenvolver suas atividades no Brasil, isso porque, os questionamentos suscitados acerca da extensão e aplicabilidade do art. 98 do CTN, bem como da ausência de hierarquia formal entre os tratados e a legislação infraconstitucional, fazem com que as autoridades fiscais brasileiras sejam induzidas, mesmo inconscientemente, a privilegiar a normativa tributária interna em detrimento da internacional, utilizando esta última, inclusive, como pretexto interpretativo para se afastar a aplicação das normas convencionais, o que será objeto de análise no capítulo seguinte. Tal fato, ademais como já mencionado, se revela num obstáculo que precisa ser ultrapassado pelo Brasil, caso se pretenda conferir efetividade aos meios pacíficos de solução de controvérsias no âmbito tributários, especialmente no que tange aos procedimentos jurisdicionais, uma vez que se o país, através dos seus agentes, continuar insistindo em privilegiar o seu ordenamento infraconstitucional interno frente ao convencional, a submissão dessas contendas aos referidos métodos revelar-se-á inócua, uma vez que a solução dos eventuais litígios será lastreada no direito internacional.

### 3.3.2 Reflexões sobre a aplicabilidade das cláusulas de recepção previstas nos §§ 2.º e 3.º do art. 5.º da CRFB aos Tratados Internacionais Tributários

Questão que merece ainda ser enfrentada no âmbito do conflito existente entre o direito interno infraconstitucional e os tratados internacionais que versam sobre matéria tributária, se refere à possibilidade, ou não, de tais atos convencionais terem natureza de normas de direitos humanos, para fins de aplicação dos §§ 2.º e 3.º do art. 5.º da CRFB, alcançando assim a *supralegalidade*, *status* hierárquico conferido pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do RE n. 466.343/SP, àquelas espécies normativas, isso porque, se tais tratados puderem ser considerados como normas de direitos humanos, necessariamente estariam num patamar superior à legislação infraconstitucional, independentemente das discussões travadas em relação à real extensão do art. 98 do CTN, bem como da tese da paridade existente entre tratado e lei ordinária adotada pelo STF por ocasião do julgamento do RE n. 80.004/SE, ocorrido no já longínquo ano de 1977, apesar de

esse estudo se posicionar, conforme já defendido, no sentido de que o caráter *supralegal* deve ser estendido a todo e qualquer tratado, seja qual for o seu objeto.

No que tange ao Direito Constitucional Tributário, parece não pairar dúvidas sobre a existência de direitos fundamentais que protegem a pessoa do contribuinte contra atos arbitrários do Estado. Nesse contexto, Ricardo Lobo Torres traz um rol de direitos com vertente tributária que podem ser revestidos como fundamentais à pessoa humana, tais como: a) não ser preso por dívida tributária; b) não ser compelido a pagar tributo cobrado pela autoridade fazendária para apenas, após oferecer defesa contra sua imposição; c) não ter a liberdade de locomoção ou do exercício da atividade econômica restringidos em razão da imposição de tributos exorbitantes; d) não ser submetidos a tributos confiscatórios; e) impossibilidade de se ter gravado fiscalmente o mínimo existencial, ou seja, a renda mínima para perfazer as necessidades básicas do contribuinte e sua família; f) ter direito à igualdade e universalidade da tributação; g) somente contribuir com o erário dentro dos limites da sua capacidade contributiva; h) possuir segurança jurídica no que tange aos preceitos da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade da tributação<sup>186</sup>. O referido autor esclarece ainda que o poder de tributar deve ser totalmente limitado pelos direitos humanos, de modo que o seu exercício pelo Estado encontra-se permanentemente restringido pelos direitos e garantias fundamentais da pessoa<sup>187</sup>.

Com base nessa premissa e suportados pelo disposto no § 2.º do art. 5.º da Constituição Federal, Alberto Xavier e Luís Eduardo Schoueri sustentam que os tratados que versam sobre matéria tributária, inclusive aqueles firmados no intuito de se evitar a dupla tributação, deveriam ser tidos como garantias estabelecidas em favor dos contribuintes, de forma que não podem deixar de serem observados pelas leis internas, uma vez que em última análise tais normativas teriam o intuito de preservar o princípio da capacidade contributiva, restringindo a dupla tributação internacional<sup>188</sup>.

Tendo em vista essas considerações, afigura-se claro que vários direitos e garantias fundamentais dispostos em tratados internacionais firmados pelo Brasil podem estar relacionados aos denominados direitos humanos tributários e que assim sendo, tais normas poderiam ser alcançadas pelo preceituado no § 2.º do art. 5.º da Constituição Federal, o que

---

<sup>186</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Direitos humanos e tributação. In: *Anais das XX Jornadas do ILADT. Tema 1 Derechos Humanos y Tributación*. Brasil: ABDF, 2000, pp. 11-34; ROCHA, Sergio André. *Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007, p. 62.

<sup>187</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os Direitos Humanos e a Tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 14, Vol. III.

<sup>188</sup> Cf. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 96; SCHOUERI, Luís Eduardo. Acordos de bitributação e lei interna – Investimentos na Ilha da Madeira – Efeitos da Lei n. 9.249/95. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 17, p. 97, fev. 1997.

por si só já lhe daria o caráter de *supralegalidade* nos termos da decisão exarada nos autos do RE n. 466.343/SP, podendo inclusive ser alçadas ao patamar de normas material e formalmente constitucionais na hipótese de ser observado o rito previsto no § 3.º do mesmo dispositivo.

Contudo, parece que a referida questão não se afigura tão simples, especialmente no que se refere à consideração das convenções para se evitar a dupla imposição fiscal, que são muito comuns no cenário internacional, como integrantes de um direito fundamental da pessoa humana enquanto contribuinte.

Segundo Sergio André Rocha, é bem verdade que em se considerando as finalidades existentes para a celebração dos tratados internacionais para evitar a dupla imposição fiscal, tais como a preservação da capacidade contributiva, a neutralidade da incidência fiscal como forma de se preservar a atividade econômica, a distribuição das receitas fiscais entre os Estados signatários, a estabilidade nas relações empresariais entre os residentes dos Estados contratantes, dentre outras, pode-se extrair a existência de um princípio da não-tributação internacional. Entretanto, no seu entendimento, o citar Robert Alexy, princípio nesse caso deve ser entendido como uma finalidade que deve ser alcançada o máximo possível, respeitando-se as limitações fáticas e jurídicas. Dessa forma, a não-bitributação deve ser entendida como um fim a ser alcançado, não se configurando um direito do homem-contribuinte, isso porque, inexistente na Constituição ou em qualquer tratado internacional um direito ou garantia que impeça a dupla tributação internacional<sup>189</sup>.

Em verdade, o fenômeno da bitributação internacional acontece quando um determinado contribuinte encontra-se em situação de sujeição a duas jurisdições estatais soberanas distintas, e cujas legislações domésticas estão legitimadas a lhe exigir o pagamento de tributos sobre o mesmo fato imponible e gerador de riqueza. Dessa feita, em que pese ser do interesse das várias nações, evitar as hipóteses de dupla ou múltipla tributação, de modo que esta situação acarrete num arrefecimento econômico, é certo que nenhum país encontra-se obrigado por um princípio *supralegal* a renunciar suas receitas fiscais em detrimento de outro, sendo oportunas, dentro desse contexto, as palavras de Daniel Sandler:

As regras de direito internacional não proíbem a dupla tributação. O direito internacional permite a tributação de rendimentos de fonte estrangeira desde que uma conexão suficiente exista entre o contribuinte e o país tributante, como por exemplo: a residência ou cidadania do contribuinte ou da fonte de seu rendimento. Não há um princípio territorial de direito internacional que proíba a aplicação da lei doméstica para a tributação doméstica de rendimentos de fonte estrangeira. Costume internacional não proíbe a dupla tributação,

---

<sup>189</sup> ROCHA, Sergio André. *Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007, p. 63.

enquanto a legislação de cada país envolvido é consistente com o direito internacional. Evidentemente, esse princípio encontra-se sujeito às limitações para que um país torne efetiva a tributação em primeiro lugar e principalmente porque um país não irá dar efetividade a uma lei tributária de outro<sup>190</sup> (tradução livre para o português).

Com base nessas colocações, o objetivo precípua dos tratados internacionais para se evitar a dupla imposição da renda, parece ser no sentido de funcionar como mecanismo de rateio de receitas tributárias entre os países signatários, protegendo conseqüentemente a capacidade contributiva dos contribuintes conectados as duas ou mais jurisdições fiscais. Tanto essa afirmação é correta, que somente enunciar a aplicação do princípio da não-bitributação não equaciona o problema principal surgido, que é exatamente a definição dos critérios determinantes, face às operações realizadas, de qual país irá efetivamente renunciar à receita fiscal, que ordinariamente poderia tributar.

Outro argumento que pode ser invocado no sentido de que as convenções para se evitar a dupla tributação da renda não devem ser consideradas como um direito ou garantia fundamental do contribuinte, está no fato de que elas podem ser denunciadas por quaisquer dos Estados signatários, isso porque, na seara dos direitos humanos, vige o princípio da irreversibilidade dos direitos já reconhecidos, e segundo Fábio Konder Comparato, o poder de denunciar uma convenção internacional somente faria sentido na hipótese desta cuidar de direitos disponíveis<sup>191</sup>. Face ao referido entendimento, em matéria de tratados internacionais que versem sobre direitos humanos, inexistente a possibilidade jurídica da sua denúncia, pois se está diante de direitos indisponíveis e de deveres insuprimíveis. Assim, para que as convenções firmadas pelo Brasil, no intuito de se evitar a bitributação, pudessem ter natureza de direitos fundamentais, elas deveriam, estar imunes a toda e qualquer forma de revogação e de denúncia, o que não acontece<sup>192</sup>.

Diante, do exposto, em que pese os direitos das pessoas enquanto contribuintes poderem ser considerados como direitos e garantias fundamentais, quer parecer que especificamente no que se refere aos tratados firmados pelo Brasil no intuito de evitar a dupla tributação, respeitadas as posições em contrário sustentadas por Alberto Xavier e Luís Eduardo Schoueri, elas não têm o condão de veicular, direitos fundamentais afeitos aos

---

<sup>190</sup> SANDLER, Daniel. *Tax Treaties and controlled Foreign Company Legislation: Pushing the boundaries*. 2nd. ed. London: Kluwer Law International, 1998, p. 16.

<sup>191</sup> COMPARATO, Fábio Konder. *A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos*. 3. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2004, pp. 66-67.

<sup>192</sup> O Brasil nos últimos anos passou por duas situações de denúncia de convenções para evitar a dupla tributação: a primeira quando ele próprio promoveu a denúncia da convenção firmada com Portugal, e a segunda, quando foi surpreendido por situação equivalente por parte da Alemanha. (SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio. In: ROCHA, Sergio André. *Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007, p. 12).

contribuintes<sup>193</sup>. Ressaltando-se, contudo, que tal entendimento não se estende para outras Convenções firmadas que tenham cunho tributário, e que verse especificamente sobre direitos do homem enquanto contribuinte.

### 3.3.3 O fenômeno do *treaty override* no Direito Tributário Internacional e a imposição da responsabilidade internacional

O denominado fenômeno do *treaty override*, como já mencionado anteriormente, se traduz inicialmente numa situação em que determinada nação, mediante a aplicação de ato legislativo interno posterior ou mesmo anterior, supera as normativas convencionais surgidas por meio de um acordo internacional. Diante desse fato, haverá por parte de determinado Estado signatário, voluntária inaplicabilidade das normas convencionais em razão da aplicação deliberada do seu direito interno, em detrimento das normas previstas no tratado, ou tendo em vista a edição posterior de normativas tributárias que sejam conflitantes com o disposto no texto convencional e que eventualmente limite a sua aplicação<sup>194</sup>.

De uma maneira geral, a quebra do tratado (*breach of treaty*) por parte dos Estados signatários, deveria ser resolvida através de uma adequada coordenação entre a convenção firmada e as respectivas legislações domésticas e não com a inadimplência voluntária da convenção<sup>195</sup>, razão pela qual a existência de preceitos internos que atribuam primazia ao direito internacional se revela de extrema importância dentro do constitucionalismo contemporâneo.

No caso do direito brasileiro, como se viu, o art. 98 do CTN seria a norma interna que conferiria a prevalência do direito convencional frente à normativa infraconstitucional doméstica, quando claramente em sua segunda parte, estabelece que os tratados internacionais deverão ser observados pela legislação doméstica que lhes sobrevenha, limitando o princípio *lex posterior derogat lex priori*, no intuito de manter íntegro o princípio do *pacta sunt servanda* no âmbito externo. Desse modo, seja em razão da pretensa superioridade hierárquica dos tratados que versam sobre matéria tributária, frente à legislação interna, ou mesmo em vista do princípio da especialidade, por serem estas convenções firmadas, normas especiais em relação às constantes no ordenamento jurídico doméstico, a princípio não haveria espaço

---

<sup>193</sup> ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 31.

<sup>194</sup> TÔRRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 415.

<sup>195</sup> GARBARINO, Carlo. *La Tassazione del Reddito Transnazionale*. Padova: CEDAM, 1990, p. 499.

para o *treaty override* na prática legislativa nacional tributária, que segundo Heleno Tôrres se traduziria numa violação das obrigações do Estado assumidas perante o Direito Internacional<sup>196</sup>.

Como bem se asseverou no curso do presente estudo, em razão do posicionamento jurisprudencial tradicional que atribui paridade hierárquica entre a legislação ordinária e as normas convencionais, além de limitar a extensão do art. 98 do CTN aos denominados tratados contratos, autoridades brasileiras, sejam elas, legislativas, judiciais ou executivas, podem ser levadas, a privilegiar a normativa tributária interna em detrimento da internacional, utilizando esta última, inclusive, como pretexto interpretativo para se afastar a aplicação das normas convencionais, fato que pode sim dar margem à quebra do tratado.

Dentro desse contexto, a quebra do tratado internacional tributário pode ocorrer em razão de três situações diferentes quais sejam: a) tendo em vista a edição de uma norma específica que venha a ser editada pelo legislador interno, que especificamente se contraponha às regras convencionais (*legislative override*); b) pelo fato de os tribunais brasileiros virem a emprestar à regra convencional uma interpretação distinta daquela que os tribunais do outro Estado signatário lhe atribuem (*judicial override*), e por fim: c) em consequência das próprias autoridades fiscais conferirem uma interpretação diversa do texto do tratado (*hermeneutic override*)<sup>197</sup>.

A doutrina internacionalista postula que o descumprimento de qualquer obrigação, porventura, assumida no âmbito externo, por uma determinada nação soberana, deve ser analisado levando-se em conta a teoria do ilícito internacional, a qual estabelece o dever de ressarcimento dos danos eventualmente causados pela não observância da regra internacional. Nesse aspecto, a hipótese de um Estado soberano, em sede internacional vir a praticar atos que violem uma obrigação assumida perante outras nações, implica a sua responsabilização, nascendo, conforme o caso, o dever de indenizar os prejuízos causados. Ressalta-se, por oportuno, que a Corte Permanente de Justiça Internacional tem se manifestado, reiteradamente, que toda violação a um compromisso internacional assumido tem o condão de gerar a obrigação de reparação do dano causado, na forma mais adequada possível.

Levando-se em conta que as Convenções firmadas no âmbito tributário, no mais das vezes, constituem mero instrumentos para a resolução dos conflitos em razão da sobreposição de duas ou mais competências tributárias que visam tributar o mesmo fato imponible (*conflicts*

---

<sup>196</sup> TÔRRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 416.

<sup>197</sup> ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 191.

*of tax jurisdiction*), tem-se que a obrigação dos Estados signatários destes atos convencionais seria de limitar a aplicação do Direito Tributário interno, nos termos propostos pelo tratado, naquelas situações em que os contribuintes estejam de alguma forma, conectados a um ou outro Estado contratante, para fins de se prevenir ou de se evitar a dupla imposição fiscal.

Para a execução de tal obrigação, o Estado signatário não precisa modificar sua legislação interna no que se refere aos impostos regulados na convenção, a qual permanece inalterada e em vigor, fato que se traduz numa mera liberalidade dos Estados contratantes. A limitação da competência tributária do Estado parte se dá apenas em relação à inoponibilidade do fato gerador da riqueza produzida por contribuintes conectados a duas ou mais jurisdições fiscais internacionais, de forma que a normativa fiscal interna seria tão somente integrada pela convenção, mediante o tratamento tributário mais benéfico para essas hipóteses. O sistema de repartição das receitas tributárias, a ser verificado no âmbito das convenções firmadas, vigorará apenas e tão somente para aquelas relações conectadas às partes contratantes, razão pela qual o sistema interno permanece perante os demais contribuintes e operações inalterado<sup>198</sup>.

Com base nessa premissa, as convenções tributárias firmadas com o fim de se evitar a dupla imposição fiscal, não teriam o caráter de conduzir o Estado contratante, a princípio, ao seu descumprimento pela edição de um ordenamento interno que com ela seja conflitante, a não ser que a legislação editada disponha taxativamente no sentido de que a referida norma de convencimento não seja observada, o que é muito pouco provável que aconteça. Por essa razão, reforça-se que no campo tributário não deve haver espaço para o chamado *legislative treaty override*.

Contudo, na hipótese em que se verifique o advento do *treaty override*, em qualquer das suas figuras (legislativo, judicial ou hermenêutico), quer parecer que seria o caso de responsabilização internacional do Estado que o promover, isso porque, em que pese a celebração da convenção para se evitar a dupla imposição se revestir como uma liberalidade do Estado que resolve estabelecer uma autolimitação à sua competência tributária, de modo que se ele pretender re-estabelecer esta competência, deverá por termo à referida relação convencional através do procedimento de denúncia e não pela edição de legislação interna, ou mediante a interpretação artificiosa dos seus termos promovida por suas autoridades internas com vistas a incrementar o recolhimento fiscal.

---

<sup>198</sup> TÔRRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendias das Empresas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 415.

Assim, afigura-se claro, que o descumprimento de uma Convenção que verse sobre matéria tributária pela República Federativa do Brasil, poderá ser motivo de sua responsabilidade no âmbito internacional, fato que poderia, nas lições de Roy Rohatgi resultar nas seguintes providências:

- a. fazer um protesto oficial e invocar os procedimentos amigáveis, invocando o art. 25 da Convenção-Modelo da OCDE, no caso de tratado para se evitar a dupla imposição fiscal;
- b. retaliar com um inadimplemento doméstico equivalente, em atenção ao princípio da reciprocidade;
- c. apelar para um fórum internacional, como, por exemplo: a Corte Internacional de Justiça (art. 66 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados - dispositivo ressalvado pelo Brasil), ou mesmo propor um procedimento arbitral;
- d. extinguir ou suspender o tratado em razão de uma violação substancial (mas não processar) de acordo com as práticas e costumes do Direito Internacional (art. 60 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados)<sup>199</sup>.

Nessa linha de raciocínio, Sergio André Rocha esclarece que a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE apregoa que na hipótese de a inadimplência do Tratado consistir na edição por uma das partes de legislação interna que viole as normas da Convenção, o direito internacional confere à parte prejudicada o direito de solicitar a sua revogação ou a sua não aplicação. Para tanto, o primeiro passo que deve ser tomado, pela parte lesada, se traduz na apresentação de um protesto formal ao governo da parte inadimplente, logo após se tomar conhecimento da possibilidade de inadimplência, explicitando os detalhes da possível quebra do tratado e reafirmando que se re-estabeleça o cumprimento das obrigações pactícias<sup>200</sup>. Porém, caso esta medida se revele falha, a nação prejudicada, pelo inadimplemento do tratado, poderá invocar ao seu favor os termos do artigo

---

<sup>199</sup> ROHATGI, Roy. *Basic International Taxation*. 2nd. ed. Richmond: Richmond, 2005, p. 38; ROCHA, Sergio André. *Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007, pp. 52-53.

<sup>200</sup> ROCHA, Sergio André. *Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007, pp. 52-53.



60 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, no intuito de ver o tratado revogado, ou ter sua eficácia suspensa o tratado<sup>201</sup>.

Ver-se-á, contudo no capítulo seguinte, que a quebra do tratado (*breach of treaty*), especialmente em razão da interpretação, tem sido recorrente pelas autoridades fiscais brasileiras, que, encorajadas pela falta de uma definição clara quanto à primazia e a correta forma de aplicação do Direito Internacional frente ao direito interno, e no intuito de cumprir suas metas fiscais internas, pressionados principalmente por uma forte política predefinida para se atingir um superávit primário, têm privilegiado a aplicação da norma doméstica em detrimento da convencional, mediante a prática de uma leitura extremamente fiscalista e que não se encontra em harmonia com os ditames internacionais, fato que tem, inclusive, despertado certo descontentamento por parte de algumas nações.

### 3.4 Conclusão e importância do capítulo

No decorrer do presente capítulo, se pôde verificar a evolução doutrinária e jurisprudencial brasileira acerca dos eventuais conflitos existentes entre as ordens interna e internacional. Deve-se reiterar que o estudo da referida matéria dentro da abordagem ora proposta é de significativa importância, uma vez que aqueles conflitos internacionais eventualmente surgidos quando das relações entre as nações no âmbito externo e que sejam, porventura, submetidos aos mecanismos admitidos pelo direito internacional para sua solução, especialmente os jurisdicionais, deverão ser analisados e dirimidos à luz do Direito Internacional e seus princípios, de modo que a eficácia e o sucesso do resultado do processo

---

<sup>201</sup> Artigo. 60. Extinção ou Suspensão da Execução de um Tratado em Consequência de sua violação.

1. Uma violação substancial de um tratado bilateral por uma das partes autoriza a outra parte a invocar a violação como causa de extinção ou suspensão da execução de tratado, no todo ou em parte.

2. Uma violação substancial de um tratado multilateral por uma das partes autoriza:

a) as outras partes, por consentimento unânime, a suspenderem a execução do tratado, no todo ou em parte, ou a extinguirem o tratado, quer:

i) nas relações entre elas e o Estado faltoso;

ii) entre todas as partes;

b) uma parte especialmente prejudicada pela violação a invocá-la como causa para suspender a execução do tratado, no todo ou em parte, nas relações entre ela e o Estado faltoso;

c) qualquer parte que não seja o Estado faltoso a invocar a violação como causa para suspender a execução do tratado, no todo ou em parte, no que lhe diga respeito, se o tratado for de tal natureza que uma violação substancial de suas disposições por parte modifique radicalmente a situação de cada uma das partes quanto ao cumprimento posterior de suas obrigações decorrentes do tratado.

3. Uma violação substancial de um tratado, para os fins deste artigo, consiste:

a) numa rejeição do tratado não sancionada pela presente Convenção; ou

b) na violação de uma disposição essencial para a consecução do objeto ou da finalidade do tratado.

4. Os parágrafos anteriores não prejudicam qualquer disposição do tratado aplicável em caso de violação.

5. Os parágrafos 1 a 3 não se aplicam às disposições sobre a proteção da pessoa humana contidas em tratados de caráter humanitário, especialmente às disposições que proíbem qualquer forma de represália contra pessoas protegidas por tais tratados.

de resolução de controvérsias entre as nações dependerão da sua compatibilidade com o direito interno das partes envolvidas no litígio.

A relação entre o direito internacional e o direito doméstico, se traduz por via de consequência num obstáculo que merece ser ultrapassado pelo Brasil para que venha eventualmente submeter suas divergências externas aos métodos internacionalmente aceitos para solução de controvérsias, em especial os jurisdicionais, isso porque em sendo tais contendas solucionadas com base no Direito Internacional, a eventual admissão do chamado *treaty override*, esvaziaria por completo tais procedimentos, tendo em vista as chances remotas do cumprimento do acordo ou da decisão, sendo de extrema importância, para esse fim, que se confira ao direito convencional primazia frente ao ordenamento doméstico infraconstitucional.

A posição tradicional ainda em voga perante o Supremo Tribunal Federal, no sentido de se conferir paridade hierárquica entre a legislação ordinária e as normas convencionais, bem como da limitação da aplicabilidade do art. 98 do CTN aos denominados tratados contratos, aliadas ao fato de que, os tratados internacionais que versam matéria tributária, se afiguram como uma liberalidade por parte dos Estados signatários, implicando renúncia ao exercício da soberania tributária, resulta numa tendência natural por parte dos agentes fazendários de se promover o exercício pleno do poder de tributar instituído constitucionalmente, mediante a aplicação da legislação doméstica em detrimento da convencional.

Assim, considerando a tendência do constitucionalismo contemporâneo de se conferir primazia ao direito internacional em relação ao direito interno infraconstitucional e no intuito de se garantir maior segurança jurídica aos contribuintes estrangeiros que pretendam se instalar no Brasil, a Suprema Corte merece rever seu posicionamento clássico, de forma a conferir superioridade hierárquica aos tratados internacionais entendendo-os como espécies normativas autônomas, isso porque, os questionamentos suscitados acerca da extensão e aplicabilidade do art. 98 do CTN, bem como da ausência de hierarquia formal entre os tratados e a legislação infraconstitucional, pode ter o condão, como se verá no capítulo seguinte, de induzir as autoridades fiscais brasileiras a privilegiar a normativa tributária interna em detrimento da internacional, utilizando esta última, inclusive, como razão interpretativa para se afastar a aplicação das normas convencionais.

Nesse aspecto, caso o Brasil pretenda conferir plena efetividade ao inciso VII, do art. 4.º da Constituição Federal, o qual estimula a adoção dos meios pacíficos de solução de controvérsias, estendendo-os inclusive à seara tributária, deve adotar medidas legais, judiciais

e mesmo administrativas no sentido de privilegiar a normativa convencional frente ao ordenamento infraconstitucional, pois, caso contrário, a submissão dessas contendas aos referidos métodos pode se revelar inócua, uma vez que a solução dos eventuais litígios será lastreada no direito internacional, o qual, em caso de eventual antinomia com o direito interno tende a não ser privilegiado internamente especialmente se a solução do conflito seja contrária aos interesses brasileiros.

## 4 A CRESCENTE INTERAÇÃO FISCAL ENTRE AS NAÇÕES E A APLICAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO COMO FONTE DE CONTROVÉRSIAS INTERNACIONAIS

### 4.1 A globalização e suas consequências para o Direito Tributário Internacional

O fenômeno da globalização pode se traduzir, numa breve síntese, como sendo a quebra de barreiras entre Estados, com a conseqüente abertura dos sistemas de cada país ou de cada bloco econômico, o qual não encontra limites, uma vez que até a cultura de cada povo está se transformando, de forma que o direito não pode ficar alheio a tal mudança, devendo estudá-la no sentido de criar mecanismos de harmonização<sup>202</sup>. Assim, com a tendência cada vez maior da economia mundial à globalização, induzindo o incremento das relações públicas e privadas no plano internacional, faz-se necessário que se identifique e estabeleça em âmbito externo, um regime jurídico comum ao qual devem se submeter aquelas relações jurídicas travadas no campo internacional<sup>203</sup>.

Nesse contexto, o aspecto que mais tem sido objeto de atenção dentro do processo de globalização é, sem dúvida, o econômico, fato que deflagra discussões acerca dos efeitos positivos ou negativos relacionados à internacionalização das sociedades e das operações que desempenham, tendo em vista os reflexos sócio-culturais que impõem. Contudo, sem querer adentrar em tais debates, que revelam caráter extremamente subjetivo, afigura-se evidente a necessidade de que sejam criados mecanismos que tentem harmonizar as condutas internacionais, evitando-se eventuais divergências.

Tendo em vista a nova realidade imposta pela globalização, os Estados soberanos se viram obrigados a integrar seus ordenamentos jurídicos ao Direito Internacional, relativizando o conceito e o exercício do atributo da soberania (vide Capítulo I), pois em razão da real necessidade de integração econômica, as nações não conseguem se sustentar na hipótese de decidirem manterem-se fechadas a esse processo.

Com base nessa linha de raciocínio, decorre o problema da dupla imposição de tributos, em razão da possível sobreposição de competências tributárias sobre o mesmo fato impositivo que esteja eventualmente conectado a dois ou mais sistemas jurídicos. Entretanto,

---

<sup>202</sup> ELALI, André. Direito tributário numa economia globalizada. Tributação e integração econômica internacional: um exame do entendimento do STJ sobre os acordos que impedem a dupla tributação da renda no âmbito internacional. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, n. 68, p. 300, jun. 2006.

<sup>203</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 9.

segundo André Elali, ao citar José Casalta Nabais, mesmo que os Estados, nos dias atuais sejam considerados *Estados Fiscais*, em razão da cada vez maior necessidade de arrecadação financeira mediante a imposição de tributos, é certo que não podem desconsiderar o Direito Internacional na hipótese de pretenderem gravar fiscalmente eventos ocorridos fora de seus limites territoriais, especialmente nas situações em que o sujeito passivo possa ser objeto da dupla ou múltipla imposição de tributos por Estados diversos<sup>204</sup>.

Nesse aspecto, a doutrina tributária define três momentos nos quais a manifestação da riqueza pode gerar consequências para o Estado Fiscal: a) quando ela é adquirida; b) quando é imobilizada ou poupada; e c) quando é consumida. Dessa forma, a imposição tributária, seja ela qual for, recairá especificamente sobre essas situações de manifestação da riqueza<sup>205</sup>, e como ensina Luís Eduardo Schoueri a dupla incidência tributária internacional acontecerá na hipótese da “*exigência de impostos semelhantes, por dois (ou mais) Estados, incidentes sobre o mesmo contribuinte e referentes ao mesmo fato e a igual período*”<sup>206</sup>.

A partir do momento em que se verifica a possibilidade de imposição de tributos de natureza semelhantes, e simultaneamente sobre a mesma manifestação de riqueza, por parte de dois ou mais Estados soberanos, faz-se mister que se encontre o real limite do exercício da soberania fiscal por esses entes, a qual está intimamente ligada ao conceito de nação, e que pode se encontrar em maior ou menor intensidade, a depender da dimensão econômica do país perante a comunidade internacional, com vistas a atingir, em âmbito externo, os princípios da capacidade contributiva e do não-confisco, conforme já mencionado no capítulo anterior.

Deve-se ter em mente que a liberdade na formulação de políticas tributárias tende a ficar cada vez mais restrita a partir do aumento da interdependência econômica havida entre os diversos Estados soberanos, a qual vem sendo incrementada gradativamente em todos os continentes e bloco econômicos regionais, podendo-se afirmar de que hodiernamente é difícil encontrar uma nação que seja totalmente independente em termos econômicos, pois em alguma atividade ela deverá se relacionar com outros Estados, seja para exportar produtos e serviços ou para importá-los<sup>207</sup>, de modo que a análise da soberania fiscal dos Estados

---

<sup>204</sup> ELALI, André. Direito tributário numa economia globalizada. Tributação e integração econômica internacional: um exame do entendimento do STJ sobre os acordos que impedem a dupla tributação da renda no âmbito internacional. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, n. 68, p. 301, jun. 2006.

<sup>205</sup> AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. Fundamentos Básicos da Tributação à Luz das Finanças Públicas e da Experiência Internacional. In: AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (Org.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002, p. 23.

<sup>206</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: RT, 1995, p. 19.

<sup>207</sup> ELALI, André. Direito tributário numa economia globalizada. Tributação e integração econômica internacional: um exame do entendimento do STJ sobre os acordos que impedem a dupla tributação da renda no âmbito internacional. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, n. 68, p. 302, jun. 2006.

modernos pode se traduzir na verificação da sua crescente limitação, por razões jurídicas, ou pela pura pressão dos fatos dos processos de integração econômica nos quais estejam envolvidos<sup>208</sup> (vide Capítulo I).

Diante da crescente limitação da denominada soberania fiscal, surge o Direito Tributário Internacional, disciplina que tem por objeto, regular aquelas situações internacionais (*cross border situations*), que de alguma forma tenham contato com mais de uma ordem jurídica dotada do poder de tributar, no intuito de reduzir ou mesmo evitar a dupla ou múltipla imposição fiscal<sup>209</sup>. Pode-se dizer, portanto, que tal ramo do Direito cuida do conjunto de normas que se destinam e se relacionam com mais de uma ordem jurídica, composto, portanto, pelas normas advindas do Direito Tributário externo e dos Tratados internacionais que versam sobre matéria tributária.

Assim, no intuito de reduzir o impacto negativo que a dupla tributação e a imposição de barreiras fiscais podem exercer sobre as atividades econômicas globais, as diversas nações têm cooperado no sentido de firmar tratados internacionais versando sobre a matéria tributária, que de uma forma geral, se traduzem em medidas de concessões mútuas, bi ou multilaterais que visam elidir a dupla ou múltipla tributação internacional, e facilitar a livre circulação de bens, com vistas a se atender a capacidade contributiva do contribuinte conectado, de alguma forma, a dois ou mais entes soberanos tributantes.

Outrossim, pode-se dizer que aqueles instrumentos firmados objetivando evitar ou reduzir a dupla incidência fiscal, podem também ser encarados como mecanismos que propiciam a integração econômica das nações signatárias, considerando-se para tanto, que a harmonização tributária, segundo leciona Luís Eduardo Schoueri, poderá se dar em três graus, quais sejam: a) mediante a coordenação entre os Estados, que assumem políticas e objetivos comuns; b) com a designação de um sentido que possibilite a comparação entre sistemas tributários, o que se revela de grande utilidade para a tributação internacional em geral; e c) com a representação de uma ideia de verdadeira uniformização, mediante a identidade de normas positivas<sup>210</sup>.

Como já foi objeto de comentário anterior, além das providências visando a aplicação convergente das diversas competências tributárias mundiais, os tratados internacionais podem ter o condão de disciplinar ainda a colaboração administrativa entre

---

<sup>208</sup> CASTRO, Aldemario de Araujo. Repercussões da globalização na tributação brasileira. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André (Orgs.). *Elementos Atuais de Direito Tributário*. Curitiba: Juruá, 2005, pp. 11-30.

<sup>209</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 3-4.

<sup>210</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Harmonização tributária no Mercosul. *Revista de Direito Mackenzie*, São Paulo, pp. 171-178, v. 2, ano 1, 2000.

Estados em matéria de tributos eliminando barreiras alfandegárias e restrições tarifárias à circulação de produtos, além de outras medidas de efeito equivalente que objetivem o trânsito de bens serviços e fatores produtivos entre os países signatários.

#### 4.2 A origem das controvérsias na interpretação e aplicação dos tratados tributários internacionais

O fenômeno da globalização como visto, faz com que os países busquem uma integração econômica maior entre eles, o que conseqüentemente implica no aumento da concorrência comercial e financeira entre as diversas nações. Nesse ponto, investidores internacionais levam em consideração, na aplicação dos recursos, eventuais vantagens ou barreiras tributárias previstas pelo país hospedeiro, de forma que os sistemas tributários podem, sem dúvida alguma, se revelar como importante atrativo de investimentos externos, ou em sentido contrário, se traduzir num obstáculo intransponível aos investidores internacionais.

Verifica-se, portanto, que as políticas fiscais e econômicas possuem grande relevância para as nações no mundo globalizado, uma vez que claramente têm o condão de influenciar as ações e decisões dos agentes econômicos, atraindo ou não os investimentos internacionais para dentro dos seus limites territoriais. Desse modo, os Estados soberanos se veem obrigados a levar em consideração quando da definição de sua política tributária, os eventuais reflexos que elas, porventura, possam exercer sobre os investimentos internacionais, o que poderá produzir efeitos além das suas fronteiras, potencializando, indubitavelmente, o conflito entre os países em matéria tributária, seja em razão da dupla imposição fiscal, da admissão do livre comércio, da tributação direta ou não do investimento e da imposição ou não de barreiras alfandegárias<sup>211</sup>.

Desse contexto, segundo Sérgio Papini de Mendonça Uchôa Filho, surgem duas possibilidades distintas e antagônicas para o Estado Fiscal: a) ou se abre totalmente ao mercado internacional, submetendo-se às restrições do seu poder político interno (relativização da soberania fiscal); ou em sentido contrário, b) se fecha para os demais Estados e blocos econômicos, mediante a implementação de um modelo de independência

---

<sup>211</sup> UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. A função da OMC na harmonização tributária internacional. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça (Coords.). *Tributação, Comércio e Solução de Controvérsias Internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, pp. 281-282.

política, econômica e fiscal<sup>212</sup>, que como já mencionado, se afigura de difícil sustentação no mundo globalizado atual.

Diante desse cenário, faz-se mister que os Estados soberanos procurem harmonizar seus sistemas jurídico-tributários no intuito de elidir uma imposição mais gravosa aos contribuintes/investidores que possuem atividades internacionais, não inviabilizando, por via de consequência, a circulação mundial de pessoas, bens e serviços, enquanto fatores econômicos que geram e distribuem riquezas. Nesse aspecto, a harmonização tributária pode ser considerada como a tentativa dos países de coordenarem esforços no sentido de excluir minimamente as disparidades existentes entre os seus diversos sistemas fiscais<sup>213</sup> mediante a implementação de princípios legislativos comuns que visem relacionar ou eliminar as divergências entre as normas de direito interno material, processual ou conflitual de ordenamentos diferentes, traduzindo, seu resultado, na coexistência harmônica de dois ou mais ordenamentos jurídicos diversos<sup>214</sup>.

Assim, o processo de harmonização tributária passa, necessariamente, pelo comum acordo entre os Estados soberanos, mediante a celebração de tratados no intuito de eliminar, reduzir ou neutralizar as contradições e dúvidas surgidas das relações e situações jurídicas que tenham implicação fiscal para mais de um ordenamento jurídico, sem que isso resulte, contudo, na unificação das respectivas disposições normativas<sup>215</sup>.

Dentro desse processo de harmonização fiscal que deve existir entre as nações num mundo globalizado, tem-se que as iniciativas da Organização Mundial do Comércio – OMC e da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE desempenham papel importante no sentido de se inibir a criação de regimes tributários e o desenvolvimento de práticas que se revelem perniciosos à economia mundial. Essas duas entidades internacionais, através de suas recomendações e normativas são grandes incentivadoras da harmonização tributária que deve existir entre as nações através da celebração de convenções internacionais que podem direta ou indiretamente conter conteúdo especificamente tributário.

Apesar de a OCDE não estar dotada de poderes supranacionais, sua atuação possui forte influência sobre a evolução das políticas tributárias exercidas por seus membros e até de

---

<sup>212</sup> UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. A função da OMC na harmonização tributária internacional. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça (Coords.). *Tributação, Comércio e Solução de Controvérsias Internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 282.

<sup>213</sup> PINHEIRO, Gabriela. *A Fiscalidade Directa na União Européia*. Porto: Ed. Universidade Católica Portuguesa, 1998, pp. 57-58.

<sup>214</sup> FERNANDES, Edison Carlos. *Paz Tributária entre as Nações: teoria da aproximação tributária na formação dos blocos econômicos*. São Paulo: MP Editora, 2006, pp. 125-126.

<sup>215</sup> TÔRRES, Heleno. *Pluriritributação Internacional sobre as Rendias das Empresas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 467.



seus não membros, especialmente no sentido de estabelecer princípios e normas para o tratamento de três questões de grande relevância e que resultam do processo de globalização econômica: o comércio eletrônico internacional, a concorrência fiscal internacional desleal (paraísos fiscais) e a dupla tributação internacional da renda. Tem-se, assim, que talvez a mais importante atuação da OCDE seja exatamente o incentivo à celebração dos acordos internacionais bilaterais para se evitar a dupla imposição, os quais têm sido firmados lastreados na sua Convenção-Modelo<sup>216</sup>, até porque, como já asseverado, a dupla imposição fiscal é universalmente reconhecida como prejudicial ao desenvolvimento da atividade econômica mundial<sup>217</sup>.

O único entrave a uma atuação internacional mais ampla por parte da OCDE na busca por uma harmonização tributária mais eficaz, inclusive para a resolução de eventuais controvérsias tributárias, está exatamente no fato de suas diretivas e normativas possuírem legitimidade restrita aos seus 34 (trinta e quatro) membros<sup>218</sup>, cuja maioria absoluta é de países que possuem economias desenvolvidas e com alto Índice de Desenvolvimento Humano – IDH (à exceção do México, Turquia e Chile), de modo que os interesses das nações menos favorecidas acabam não podendo ser devidamente tutelados.

Por seu turno, a OMC é uma organização internacional multilateral, criada para administrar e fortalecer os ditames do GATT (*General Agreement on Tariffs and Trade*), mediante a disposição de regras que visam regular o livre comércio internacional, sendo atualmente composta por 156 (cento e cinquenta e seis) membros, dentre eles a maior parte das nações com relevância para o comércio mundial. Até o advento do Protocolo de Marraqueche<sup>219</sup>, concluído em 1994, após a rodada do Uruguai, as normas editadas pelo GATT estavam restritas ao comércio de bens, tendo aplicação apenas indireta aos investimentos estrangeiros, e preconizavam que seus membros estariam livres para adotar a política interna que quisessem, desde que aplicadas aos produtos nacionais e estrangeiros em regime de similaridade, sem que houvesse qualquer discriminação no que tange à origem ou nacionalidade dos produtos. Não havia até aquela oportunidade intenções claras no sentido de

---

<sup>216</sup> UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. A função da OMC na harmonização tributária internacional. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça (Coords.). *Tributação, Comércio e Solução de Controvérsias Internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 294.

<sup>217</sup> BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 137.

<sup>218</sup> São países membros da OCDE: Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Coreia do Sul, Dinamarca, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos da América, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Irlanda, Islândia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Nova Zelândia, Países Baixos, Polônia, Portugal, Reino Unido, República Tcheca, República Eslovaca, Suécia, Suíça e Turquia.

<sup>219</sup> Internalizado pelo Brasil através do Decreto n. 1.355 de 30 de dezembro de 1994.

se procurar uma harmonização das políticas domésticas relacionadas ao comércio internacional e adotadas pelos seus membros.

Com o surgimento da OMC em 1994, passa-se vislumbrar por parte das nações membros, uma constante preocupação no sentido de se tentar harmonizar as políticas internas relacionadas ao comércio internacional, o que atinge indiretamente os sistemas tributários, isso porque, as medidas fiscais podem ser usadas como instrumentos de incentivo, de restrição ou de proteção da atividade mercantil internacional, merecendo ser harmonizadas e disciplinadas, a fim de se evitar práticas comerciais abusivas ou desleais, tanto que muitos dos acordos firmados no âmbito da OMC por seus membros possuem um número expressivo de disposições relacionadas à matéria tributária. Tem-se, portanto, que a OMC nos dias atuais, não tem mais o condão de se ocupar tão somente das questões relacionadas à redução de tarifas aduaneiras, mas também às relativas aos investimentos estrangeiros diretos e à tributação direta<sup>220</sup>.

Afigura-se, evidente, no contexto mundial, a importância que a OMC adquiriu, especialmente no que tange à imposição de regras que visam promover a livre competição em escala mundial, mediante a redução ou eliminação de barreiras mercantis à circulação de bens estrangeiros. Do mesmo modo, a OCDE possui igual relevância para a economia global, uma vez que incentiva as nações a celebrarem tratados bilaterais nos moldes da sua Convenção-Modelo, cujo objetivo precípua é de estabelecer mecanismos de repartição de competências tributárias a serem exercidas sobre um mesmo fato impositivo e gerador de riqueza, evitando-se, assim, uma possível dupla imposição fiscal, o que sem dúvida também contribui para uma maior integração econômica das nações signatárias<sup>221</sup>.

Contudo, apesar dos esforços das várias nações no sentido de harmonizar as regras tributárias internacionais, não se pode negar que o crescimento significativo e exponencial das operações econômicas internacionais, tem o condão de gerar um aumento em igual proporção do potencial número de disputas relacionadas à tributação dos rendimentos submetidos aos tratados internacionais firmados, além do aumento das desavenças relativas ao comércio internacional, especialmente em razão da implementação dos acordos firmados no âmbito da OMC<sup>222</sup>. Tal fato se dá em virtude dos diversos interesses conflitantes existentes, e em

---

<sup>220</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e cooperação internacional. *Revista Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte, n. 7, pp. 25-35, jan./fev. 2004.

<sup>221</sup> MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Os métodos de soluções de controvérsias entre Estados soberanos no âmbito do comércio internacional. Análise dos mecanismos instituídos pela OMC e contidos na convenção modelo para evitar a dupla tributação da OCDE. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça (Coords.). *Tributação, Comércio e Solução de Controvérsias Internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 436.

<sup>222</sup> Id. *Ibid.*, p. 437.

especial porque as normativas convencionais em matéria tributária podem ser consideradas como uma liberalidade por parte dos Estados signatários, o que implica a ‘renúncia’ ao exercício pleno da sua soberania tributária para determinadas situações, e que mesmo diante da presença de expressa disposição convencional poderá resultar em divergências de apreciação de questões de fato ou de direito por parte dos Estados contratantes, que sempre procurarão atender as suas políticas fiscais internas.

Por encontrar-se inserido na atual ordem globalizada, e considerando que o processo de integração econômica é uma realidade incontestável, a República Federativa do Brasil além de ser membro ativo da OMC e do bloco de integração econômica do MERCOSUL, figurando como parte em inúmeros tratados internacionais que incentivam o livre comércio de bens, serviços e pessoas, tem firmado, com diversas nações, tratados bilaterais baseados na Convenção-Modelo da OCDE, no intuito de se evitar a dupla imposição fiscal de situações geradoras de riquezas que eventualmente estejam conectadas às partes contratantes.

Contudo, em que pese as constantes tentativas externas do Brasil no sentido de harmonizar sua legislação tributária com a de outras nações, seja no âmbito do comércio internacional ou da dupla imposição fiscal da renda, é fato que em razão da ausência de uma posição consolidada das autoridades brasileiras (judiciais e executivas) quanto à prevalência da aplicação dos tratados, haverá uma tendência natural por parte dos agentes fazendários de privilegiarem a legislação doméstica, interpretando e aplicando a normativa convencional da forma mais favorável aos olhos do Fisco brasileiro, o que se distancia dos propósitos pelos quais as convenções foram inicialmente firmadas. Mais uma vez frisa-se que a ausência de hierarquia formal entre os tratados e a legislação infraconstitucional brasileira, tem o condão de induzir as autoridades fiscais pátrias a privilegiarem a normativa tributária interna em detrimento da internacional, na busca pelo exercício pleno da competência tributária, utilizando esta última, inclusive, como elemento de interpretação para se afastar a aplicação das normas convencionais, o que dá ensejo a divergências quanto à aplicação e cumprimento dos tratados.

Com base nessa conclusão, passa-se nos itens seguintes à análise de algumas situações práticas em que a República Federativa do Brasil adotou posições interpretativas, tendo em vista a manipulação do processo hermenêutico por parte das autoridades fiscais brasileiras, que podem a princípio, ser consideradas contrárias aos ditames constantes de alguns tratados internacionais firmados com conteúdo tributário, implicando a sua possível quebra (*hermeneutic override*), o que foi, inclusive, objeto de divergências externas, e poderia

ensejar a submissão aos diversos mecanismos existentes no âmbito internacional para a solução pacífica das controvérsias.

#### 4.2.1 O caso Volvo. Da incidência do IRRF sobre os dividendos remetidos a sócio residente no exterior e a aplicação da cláusula da não discriminação

Com o advento da Lei n. 8.383/1991, ficou estabelecido, nos termos do seu art. 77, que a partir de 1.º de janeiro de 1993, a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF sobre a distribuição e remessa de lucros e dividendos para sócios de empresas brasileiras domiciliados no exterior, mediante a aplicação da alíquota de 15% (quinze por cento)<sup>223</sup>. Por outro lado, o art. 75, desse mesmo diploma legal, preceituava que o IRRF não incidiria sobre a distribuição dos dividendos àqueles sócios, pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliados no Brasil<sup>224</sup>.

Verifica-se, portanto, que a legislação da época, estipulou tratamento discriminatório aos sócios de sociedades nacionais, que porventura estivessem domiciliados no exterior, os quais teriam seus dividendos gravados pelo IRRF. Tanto isso é verdade, que o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1994 vigente na ocasião, estabelecia em seu art. 756, estarem “*sujeitos à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, os lucros ou dividendos, distribuídos por fonte localizada no País em benefício de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior*”.

Tal fato deu ensejo a uma ampla discussão jurídica, deflagrada pela Volvo do Brasil Veículos Ltda., que à época se sentiu prejudicada com o preceito fiscal discriminatório contido no art. 77 da Lei n. 8.383/1991, uma vez que, por possuir sócio controlador domiciliado no exterior, especificamente na Suécia (Volvo-Suécia), deveria fazer incidir o IRRF quando da remessa e distribuição dos dividendos que lhe caberiam.

Deve-se salientar que a República Federativa do Brasil é signatária em âmbito internacional juntamente com o Reino da Suécia de tratado bilateral firmado, nos moldes da Convenção-Modelo da OCDE, no intuito evitar a dupla tributação da renda, o qual já era vigente à época dos fatos<sup>225</sup>, sendo que o artigo 10 da referida normativa convencional

---

<sup>223</sup> Art. 77. A partir de 1.º de janeiro de 1993, a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre lucros e dividendos de que trata o art. 97 do Decreto-Lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943, com as modificações posteriormente introduzidas, passará a ser de quinze por cento.

<sup>224</sup> Art. 75. Sobre os lucros apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 não incidirá o imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, de que trata o art. 35 da Lei n. 7.713, de 1988, permanecendo em vigor a não-incidência do imposto sobre o que for distribuído a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País.

<sup>225</sup> Internalizado no Brasil pelo Decreto n. 77.053, de 19 de janeiro de 1976.

estabelecia de forma expressa em seu item 2<sup>226</sup>, a possibilidade da incidência do IRRF por parte do país fonte, dos dividendos a serem remetidos para sócio de sociedade brasileira que, porventura, fosse residente ou domiciliado na Suécia, fato que a princípio legitimaria a aplicação, na hipótese, da norma contida no art. 77 da Lei n. 8.383/1991 e no art. 756 do RIR/1994, em vigor na ocasião.

Contudo, ao se cotejar o referido dispositivo (art. 77 da Lei n. 8.383/1991) com o artigo 24 da mesma Convenção, que consagra o princípio da não discriminação, pode-se depreender que ele não poderia ser aplicado à hipótese em análise, face à vedação clara de instituição de tratamento tributário mais gravoso àqueles contribuintes, que estejam, eventualmente, domiciliados no outro país contratante, no caso em específico, na Suécia. Nesse aspecto, é válida a transcrição dos termos do mencionado preceito:

Artigo 24 – Não Discriminação

**1. Os nacionais de um estado contratante não ficarão sujeitos no outro estado contratante a nenhuma tributação ou obrigação correspondente, diferente ou mais onerosa do que aquelas a que estiverem sujeitos os nacionais desse outro estado que se encontrem na mesma situação.**

**2. O termo "nacionais" designa:**

**a) todas as pessoas físicas que possuam a nacionalidade de um estado contratante;**

**b) todas as pessoas jurídicas, sociedades de pessoas e associações constituídas de acordo com a legislação em vigor num estado contratante.**

3. A tributação de um estabelecimento permanente que uma empresa de um estado contratante possuir no outro estado contratante não será menos favorável do que as das empresas desse outro estado contratante que exerçam a mesma atividade.

Esta disposição não poderá ser interpretada no sentido de obrigar um estado contratante a conceder às pessoas residentes do outro estado contratante as deduções pessoais, os abatimentos e reduções de impostos em função do estado civil ou encargos familiares concedidos aos seus próprios residentes.

4. As empresas de um estado contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por uma ou várias pessoas residentes do outro estado contratante, não ficarão sujeitas, no primeiro estado, a nenhuma tributação ou obrigação correspondente diversa ou mais onerosa do que aquelas a que estiverem ou puderem estar sujeitas as outras empresas da mesma natureza desse primeiro estado.

**5. No presente artigo, o termo "tributação" designa os impostos de qualquer natureza ou denominação. (grifo nosso)**

Verifica-se, assim, uma possível antinomia entre o disposto no art. 77 da Lei n. 8.383/1991 e o preceituado pelo artigo 24 da Convenção Brasil-Suécia, a qual poderia ser

<sup>226</sup>Artigo 10 - Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um estado contratante a um residente do outro estado contratante são tributáveis nesse outro estado.

2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no estado contratante onde reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder:

a) 15 por cento do montante dos dividendos se o beneficiário for um sociedade (excluindo-se as sociedades de pessoas);

b) 25 por cento do montante dos dividendos em todos os demais casos.

As autoridades competentes dos estados contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar esta limitação.

Este parágrafo não afetará a tributação de sociedade com referencia aos lucros que deram origem aos diversos pagos.

resolvida pelo critério da hierarquia, mediante a aplicação pura e simples do controverso art. 98 do CTN, pois, segundo seus termos, os tratados internacionais tributários devem ser privilegiados em detrimento da legislação doméstica, ou em última análise pelo próprio critério da especialidade, tendo em vista que o texto convencional poderia ser considerado como norma especial em relação à geral, pois rege as relações tributárias de contribuintes eventualmente conectados aos ordenamentos jurídicos do Brasil e da Suécia.

Entretanto, uma interpretação impingida pelas autoridades fiscais brasileiras no sentido de privilegiar o ordenamento pátrio, acabou por afastar a aplicação da regra contida no artigo 24 da Convenção Brasil-Suécia, de modo a exigir o IRRF nas remessas de dividendos para sócios domiciliados em território sueco, em que pese os sócios residentes no Brasil gozarem de tratamento fiscal menos gravoso. Veja-se o entendimento exarado, à época, pelos agentes da Receita Federal do Brasil em resposta a um processo de consulta formal deflagrado pelo contribuinte:

Processo de Consulta n. 9E97R016/97. Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal – SRRF/9.<sup>a</sup> Região Fiscal.

Assunto: Distribuição de lucros apurados até 1993 – Domiciliado no exterior – Imposto de Renda na Fonte.

Ementa: Distribuição em 1994 de lucros apurados em 1993. Beneficiário pessoa jurídica residente ou domiciliado no exterior. Convenção internacional – A cláusula de não discriminação prevista na Convenção Brasil-Suécia não afasta a tributação do imposto de renda na fonte sobre os lucros distribuídos a beneficiário domiciliado nos exterior.

Fundamentos legais: CF/88, art. 5.<sup>o</sup>, § 2.<sup>o</sup>; Convenção Internacional Brasil-Suécia promulgada pelo Decreto n. 77.053/76, art. 24; CTN, art. 98; Lei n. 8.383/1991, art. 77; RIR/94, arts. 725, 726 e 756. (grifo nosso)

Muito embora os tratados celebrados segundo o modelo formulado pela OCDE, como foi o caso da Convenção Brasil-Suécia, tenham por objeto principal os impostos incidentes sobre a renda e o capital, merece ser salientado que, em relação à cláusula da não discriminação, as convenções celebradas entre os Estados partes, não se limitam à tributação direta, podendo, seus termos, ser estendidos para os denominados tributos indiretos, que oneram o consumo e a circulação, nos termos em que dispõe o item 5 do artigo 24, o que dá ao aplicador da norma convencional a real noção da importância e amplitude do referido princípio<sup>227</sup>.

<sup>227</sup> Nesse sentido leciona, Blaz Pate: “Since Article 2 of the OECD MC (Taxes Covered) refers to taxes on income and capital, the assumption is that indirect taxes are not in its scope at all. However, Article 24 (6) OECD MC (non-discrimination) includes a special provision on the taxes to which this apply. (...) The rule therefore goes beyond the narrower scope of DTC’s rules as the allocation of the right to tax. This definition covers, e.g., also VAT, turn-over taxes, excises taxes, road taxes, etc”. (PATE, Blaz. Arbitration procedures in international tax law – double tax convention – WTO. In: HERDIN-WINTER. Judith; HOFBAUER, Ines. The Relevance of WTO Law for Tax Matters. Viena: Linde, 2006, p. 593).

Feitas essas considerações, tem-se que Kees van Raad ao comentar o artigo 24 da Convenção-Modelo da OCDE, o qual se encontra praticamente replicado no tratado Brasil-Suécia, esclarece que este dispositivo estabelece três normas distintas no sentido de se evitar o tratamento tributário menos favorável, uma das quais lastreada na nacionalidade (artigo 24, item 1, do Acordo Brasil-Suécia) e as demais baseadas na residência, especificamente nas situações em que o tratamento discriminatório é suportado por um estabelecimento permanente de um residente no outro Estado contratante (artigo 24, item 3, do Acordo Brasil-Suécia), ou indiretamente na residência, nos casos em que o discriminem seria suportado por um residente de um Estado contratante em razão da sua relação societária com pessoa jurídica não residente (artigo 24, item 4, do Acordo Brasil-suécia)<sup>228</sup>.

Porém, em que pese a existência de normas de não discriminação fundadas direta ou indiretamente no critério da residência ou do domicílio, é fato que tal cláusula buscou resguardar o tratamento igualitário entre nacionais e estrangeiros que, porventura, estejam em igualdade de condições<sup>229</sup>.

Com base nessa premissa, apesar de as autoridades fiscais brasileiras não terem sido suficientemente claras quando da solução da consulta formal elaborada, na qual exararam o entendimento no sentido de que a cláusula da não discriminação não impediria a incidência do IRRF quando das remessas dos dividendos a sócio estabelecido no exterior, parece terem considerado na hipótese, que o critério estabelecido pelo legislador ordinário concedendo tratamento diverso para fins de tributação na distribuição dos dividendos, foi o da residência do sócio, e não da sua nacionalidade, fato que, no entender da Receita Federal do Brasil legitimaria a imposição do referido tributo nas remessas de dividendos para sócios não domiciliados no Brasil.

Deve-se salientar, entretanto, que ao estabelecer como elemento de discriminem o critério da residência para fins de se impor a tributação pelo IRRF apenas nas remessas para sócio situado no exterior, o legislador ordinário acabou atingindo, em específico, a nacionalidade das pessoas jurídicas, uma vez que aquelas sociedades constituídas de acordo com as leis da Suécia e que, porventura participem do capital de uma empresa brasileira, estarão necessariamente domiciliadas fora do Brasil, ou seja, na Suécia, e consideradas nos termos do item 2 do art. 24 do Acordo Brasil-Suécia como de nacionalidade sueca, de modo

---

<sup>228</sup> VAN RAAD, Kees. Não-discriminação na tributação de operações transnacionais: escopo e questões conceituais. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, n. 19, p.52, 2005.

<sup>229</sup> MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Caso Volvo 2: art. 24 do acordo de bitributação Brasil-Suécia e o tratamento tributário distinto no pagamento de dividendos. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. *Tributação Internacional. Análises de Casos*. São Paulo: MP Editora, 2010, p. 373.

que a imposição fiscal diferenciada nesse caso, apesar de se ater à residência, acaba refletindo na nacionalidade do sócio e conflitando com a cláusula da não discriminação. Nesse aspecto, é evidente que o sócio, pessoa jurídica constituída sob as leis brasileiras e com domicílio no Brasil tem tratamento tributário menos gravoso do que o sócio constituído sob as leis da Suécia, e domiciliado em território sueco, fato que o princípio da não discriminação pretendeu evitar.

Ressalte-se que tal discussão acabou chegando ao Superior Tribunal de Justiça por intermédio do REsp. n. 426.945, cujo desfecho se deu favoravelmente ao contribuinte, por maioria de votos, vencidos na hipótese o relator original para o Recurso, Ministro Teori Albino Zavascki, além do Ministro Luiz Fux, e cuja ementa já foi objeto de breves comentários por ocasião do item 3.3.1 do Capítulo III, na defesa da aplicação plena do disposto no art. 98 do CTN aos tratados internacionais tributários. O voto vencedor proferido pelo Ministro José Delgado, tido como um dos maiores especialistas em Direito Tributário que chegou a compor o STJ, e seguido pelos Ministros Francisco Falcão e Denise Arruda, alicerçou seus fundamentos nos princípios da proibição da dupla incidência tributária e da equiparação de tratamento, mencionando ainda que a questão posta deveria ser analisada à luz dos princípios que regem a atual economia globalizada, sendo oportuna a transcrição de alguns trechos do referido voto:

Em síntese, entendo que devemos dar prevalência à aplicação da interpretação da norma infraconstitucional em relação aos tratados e à norma interna, ao princípio da proibição de dupla incidência tributária, preceito maior que gera as relações tributárias internacionais e ao chamado princípio da equiparação de tratamento, que regula as relações jurídico-tributárias internas e externas. Sei que uma corrente defende que não está manifesto na Constituição, mas esta afirma que, além dos princípios expressos, outros serão aplicados, decorrentes do sistema.

(...)

**O art. 98 do CTN não foi julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, permanecendo válido. É lógico que deve ser interpretado de acordo com o momento contemporâneo porque o Direito evolui, passa por diversas fases e tem que absorver as transformações ocorrentes, não somente na ordem interna, mas também na global.**

**Considerando como valorização da dignidade humana no campo da tributação, o chamado princípio internacional da discriminação tributária está sendo tratado no campo do Direito Tributário, como parte do campo dos direitos humanos. Recordo-me que a doutrina defende que, em face dos fenômenos globalizantes, deve ser evitada a dupla tributação que, por si só, já representa aquilo que alguém chama de confisco internacional. A dupla tributação ocorre quando uma nação tributa determinado fato gerador e outra, igualmente, faz a mesma exigência.**

(...)

Os direitos fundamentais globalizados, atualmente, estão sempre no caminho do impedimento da dupla tributação, o que está sendo posto nos Direitos Humanos com muita relevância.

**No momento em que há um tratado entre o Brasil e a Suécia que, no art. 24, impede a dupla tributação, não obstante o eminente Ministro Relator ter feito a distinção entre nacional e residente, não vejo como permitir-se a dupla tributação, com a devida vênia, nessa visão, porque o conteúdo é principiológico, acima da norma. O objetivo é evitar a dupla incidência<sup>230</sup>. (grifo nosso)**

<sup>230</sup> Trechos extraídos do sítio eletrônico: <[www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br)> (Acesso em: 15 jul. 2012).



Por seu turno, a Ministra Denise Arruda realçou em seu voto vista três argumentos a fim de se descaracterizar a incidência do IRRF nas remessas dos dividendos para os sócios domiciliados na Suécia, de forma a tornar o tratamento equânime em relação ao conferido aos sócios domiciliados no território nacional, quais sejam: a) a primazia dos tratados tributários frente à legislação interna, conforme dispõe o art. 98 do CTN; b) o caráter de especialidade inerente às convenções bilaterais firmadas para se evitar a dupla tributação; e c) o princípio da não discriminação. Tais fundamentos podem ser extraídos da seguinte passagem do seu voto:

Em conclusão, se o tratado deveria ser observado pela lei interna subsequente; se o mesmo tratado conteria uma relação de especialidade; se foi descon siderado o princípio da isonomia tributária entre os sócios; se houve igualmente discriminação entre sócios da mesma empresa, cujo **discriminen (sic.) foi fundado apenas no fato da residência e/ou domicílio de cada um, a meu ver, está claramente evidenciada a violação ao art. 98 do CTN e do artigo 24 da Convenção Brasil-Suécia**<sup>231</sup>. (grifo nosso)

Deve ser mencionado, entretanto, que a referida matéria, ainda não transitou em julgado e continua sendo objeto de discussão judicial, agora perante o Supremo Tribunal Federal, tendo em vista a interposição por parte da União Federal do RE n. 460.320. Nesse ponto, merece ser salientado que o julgamento do caso por aquela Corte encontra-se paralisado, em razão do pedido de vista formulado pelo Ministro Dias Toffoli, após o Relator do recurso, Ministro Gilmar Mendes, ter votado no sentido do provimento do recurso a favor da União, uma vez que no seu entendimento, o acórdão proferido pelo STJ teria tornado equivalente situações incomparáveis, e confundido critérios distintos, como a residência e a nacionalidade. Para o relator, o elemento de conexão predominante na convenção Brasil-Suécia (art. 24), e tutelado na vedação à discriminação em todos os tratados contra a bitributação da renda, teria sido o da nacionalidade, enquanto que a Lei n. 8.383/1991, por sua vez, se valeu da residência como critério, o que, a seu ver, possibilitaria, a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre lucros e dividendos de residentes ou domiciliados no exterior.

Dessa forma, no entender do Ministro Gilmar Mendes, enquanto os residentes no Brasil foram isentos dessa exação por lucros e dividendos apurados em 1993 (Lei n. 8.383/1991, art. 75), os residentes no exterior poderiam ser tributados, independentemente da nacionalidade do contribuinte, de forma que a legislação brasileira asseguraria ao súdito sueco a isenção, desde que residente no Brasil<sup>232</sup>. Contudo, em que pese bastante lógico, o

---

<sup>231</sup> Passagens disponíveis no sítio eletrônico: <[www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br)> (Acesso em: 15 jul. 2012).

<sup>232</sup> Nesse sentido, ver o informativo de jurisprudência do STF n. 638, disponível no sítio: <[www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)> (Acesso em: 15 jul. de 2012).

posicionamento do Ministro Gilmar Mendes, deve-se frisar que possui o condão de atingir tão somente aqueles sócios e contribuintes pessoas físicas, que mesmo em razão da nacionalidade sueca optem por estabelecer residência no Brasil, não sendo, portanto, extensível àqueles sócios, pessoas jurídicas, constituídos sob as leis da Suécia, que sempre terão domicílio necessário fora do território brasileiro.

É certo que a discussão, ora em comento, possui grande valor doutrinário, para fins do estudo da aplicação e interpretação do Direito Tributário Internacional pelas autoridades fiscais e judiciais brasileiras, ilustrando como a hermenêutica pode ser objeto de conflitos tributários nascidos da relação entre as nações por ocasião da aplicação dos tratados internacionais, porém, deve-se ressaltar que restou esvaziada a partir do ano de 1996, em razão do advento da Lei n. 9.249/1995, que em seu art. 10<sup>233</sup>, talvez até mesmo por conta da pressão externa suscitada pelo caso narrado, estendeu aos sócios não residentes a regra isencional do IRRF sobre a distribuição de lucros e dividendos gerados por sociedade tributada no Brasil.

#### 4.2.2 A tributação na fonte (*withholding tax*) nas remessas ao exterior decorrentes da prestação de serviços sem transferência de tecnologia

Com a abertura cada vez maior da economia brasileira ao mercado global, em especial nos setores de telecomunicação, mineração, energia e petróleo e gás, passou a ser muito comum por parte das sociedades transnacionais, constituídas sob a regência da lei brasileira, e, portanto, residentes no Brasil, a contratação de sociedades não residentes para a consecução de serviços técnicos especializados, cuja mão de obra não é facilmente encontrada por aqui.

Tendo em vista que tais situações passaram a ser costumeiras, os contribuintes nacionais, contratantes de serviços oferecidos por não residentes, começaram a questionar qual seria o tratamento tributário, para fins de incidência do IRRF, que deveriam conferir às remessas a serem efetuadas ao exterior com o objetivo de remunerar os serviços prestados que não fossem objeto de contrato de *know-how* com transferência de tecnologia, na hipótese em que o prestador estivesse domiciliado em país que eventualmente possuísse com a República Federativa do Brasil tratado para evitar a dupla imposição fiscal da renda.

---

<sup>233</sup> Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior

A resposta a tal indagação passa pela análise no artigo 7.º da Convenção-Modelo da OCDE, dispositivo reproduzido por todos os tratados bilaterais para evitar a dupla tributação da renda, firmados pelo Brasil, e que induz a conclusão no sentido de que o IRRF não deve incidir nas remessas ao exterior que visam remunerar o serviço prestado por não residente. Para tanto e no intuito de subsidiar essa compreensão, veja-se o disposto no item 1, do artigo 7.º da Convenção Brasil-Canadá:

Artigo 7.º Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade em outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer uma atividade na forma indicada, seus lucros são tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

Com base no referido preceito, parece de fácil percepção que excepcionando aquelas situações em que a sociedade estrangeira prestadora do serviço possua estabelecimento permanente no país contratante da assistência, a tributação da renda auferida por essas atividades deverá ser facultada exclusivamente ao país da residência do prestador<sup>234</sup>, sendo nesse sentido, oportunas as lições de Aberto Xavier:

Com efeito, o art. 7.º, na sua redação sintética e precisa, contém duas normas distintas: uma norma de atribuição de competência exclusiva e uma norma de atribuição de competência cumulativa. A norma de atribuição de competência exclusiva em favor do Estado de residência aplica-se precisamente à hipótese em que a empresa do Estado A não tem estabelecimento permanente no Estado B, como sucede na grande generalidade das vendas internacionais de mercadorias e serviços, caso em que os lucros das empresas vendedoras “só podem” ser tributados no respectivo Estado de domicílio e “não podem”, por conseguinte, ser objeto de tributação, notadamente por via de retenção na fonte, no Estado B, onde se localiza o comprador. (...)

Em nossa opinião, a norma do art. 7.º que atribui competência exclusiva ao Estado de domicílio, na hipótese de inexistência de estabelecimento permanente, é o “coração” de um tratado contra a dupla tributação. Sem a proteção que ela assegura à liberdade de circulação internacional de mercadorias e serviços, todas as demais cláusulas perdem grande parte do seu sentido<sup>235</sup>.

Por seu turno, e no intuito de corroborar com o referido entendimento, pode-se, recorrer, ainda, aos Comentários da OCDE dirigidos ao artigo 12 da Convenção-Modelo (versão consolidada do ano 2010), os quais são cristalinos ao considerar que as remunerações auferidas tendo em vista a prestação de serviços técnicos, em oposição àquelas relacionadas aos contratos de *know-how*, que envolvem transferências de tecnologia, devem ser analisadas

<sup>234</sup> ROCHA, Sérgio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 192.

<sup>235</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 567.

à luz do art. 7.º e não com base no artigo 12, que se refere ao pagamento de *royalties*. Veja seus termos:

11.1. In the know-how contract, one of the parties agrees to impart to the other, or that He can use them for his own account, his special knowledge and experience which remain unrevealed to the public. It is recognised that the grantor is not required to play any part himself in the application of the formulas granted to the licensee and that does not guarantee the result thereof.

11.2. **This type of contract thus differs from contracts for the provisions of services, in which one of the parties undertakes to use customary skills of this calling to execute work himself for the other party. Payments made under the latter contracts generally fall under article 7<sup>236</sup>.** (grifo nosso)

Assim, considerando essa premissa, reforça-se que a tributação nesse caso, competirá, a princípio, ressaltando-se a hipótese da existência de estabelecimento permanente no país contratante do serviço, ao Estado onde reside o prestador, isso porque, apenas no país do domicílio, em razão da contabilidade global da sociedade, poderá haver a determinação da eventual apuração de lucro tributável, tendo em vista o confronto entre a totalidade das receitas auferidas com base no preço dos serviços desenvolvidos e os custos e despesas suportados para a sua consecução<sup>237</sup>.

Contudo, em que pese o disposto no art. 7.º constante nos tratados bilaterais firmados pelo Brasil para se evitar a dupla imposição da renda ser de extrema transparência, tal questão acabou chegando para apreciação da Receita Federal do Brasil por intermédio de processos formais de consultas formuladas por contribuintes, tendo sido na hipótese, proferido pelos diversos órgãos da Receita Federal do Brasil decisões antagônicas e não uniformes, ora vertendo pela não incidência do IRRF<sup>238</sup>, interpretação que estaria em melhor sintonia com a Administração Tributária dos demais países, ora pela sua imposição<sup>239</sup>.

<sup>236</sup> OCDE. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version. July 2010*. p. 225. Disponível no sítio eletrônico: <[www.oecd.org](http://www.oecd.org)> (Acesso em: 15 jul. 2012).

<sup>237</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 563.

<sup>238</sup> No sentido da não incidência do IRRF, pode-se citar o seguinte pronunciamento: Decisão n. 74 de 12 de julho de 1999. DISIT 09. ASSUNTO: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF EMENTA: REMESSA A EMPRESA DOMICILIADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-FRANÇA. PRESTAÇÃO DE ASSISTÊNCIA E SERVIÇOS TÉCNICOS. LUCROS. Os pagamentos efetuados a empresa domiciliada na França que não possua estabelecimento permanente no Brasil, referentes à prestação de assistência e serviços técnicos não enquadrados no conceito de *know how*, são tributados pelo imposto de renda exclusivamente naquele País. PROGRAMAS DE COMPUTADOR. LICENÇA DE USO. ROYALTIES. Incide o imposto de renda na fonte sobre os pagamentos efetuados a empresa domiciliada na França a título de licença de uso, configurando *royalties*, de programas de computador (*softwares*) criados e destinados ao atendimento de necessidades específicas do usuário.

<sup>239</sup> Pela incidência do IRRF, tem-se a título exemplificativo a seguinte ementa: Decisão n. 148 de 31 de Maio de 1999. DISIT 07. ASSUNTO: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF. EMENTA: REMESSA DE DIVISAS. SERVIÇOS TÉCNICOS. TRIBUTAÇÃO. CONVENÇÃO INTERNACIONAL. REVISÃO DE OFÍCIO. Aos rendimentos decorrentes do contrato de prestação de serviços de natureza técnica e gerencial, celebrado entre a consultante e a empresa domiciliada na Espanha (prestadora), sem qualquer estabelecimento em nosso país, dar-se-á o tratamento de transferência de royalties, ensejando sobre esses rendimentos a incidência do imposto na fonte, com alíquota de 15%. Esta Decisão revisa ex-officio a Decisão Disit n. 369/1998 (publicada no DOU em 23/03/1999).

Em face da divergência de interpretação atribuída pelos vários órgãos da Receita Federal do Brasil ao mesmo fato normativo, e no intuito de uniformizar o entendimento fiscal e administrativo sobre a questão, foi editado o Ato Declaratório Normativo COSIT n. 1 de 5 de janeiro de 2000, o qual dispôs que as remessas relacionadas aos contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos em que não há transferência de tecnologia devem se sujeitar à tributação na fonte nos termos do art. 685, inciso II, alínea 'a', do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – RIR/1999 (Decreto n. 3.000/1999). O referido ato esclareceu, ainda, que nas hipóteses de aplicação das Convenções para eliminar a dupla tributação da renda das quais o Brasil seja signatário, aquelas remessas relacionados aos contratos de prestação de serviço merecem ser classificadas no artigo da normativa convencional que trata de rendimentos não expressamente mencionados, fato que também atrairá a incidência do IRRF com base no art. 685, inciso II, alínea 'a' do RIR/1999:

Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei n. 5.844, de 1943, art. 100, Lei n. 3.470, de 1958, art. 77, Lei n. 9.249, de 1995, art. 23, e Lei n.º 9.779, de 1999, arts. 7.º e 8.º):  
(...)  
II - à alíquota de vinte e cinco por cento<sup>240</sup>:  
a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços;

Verifica-se claramente que a posição interpretativa exarada Receita Federal do Brasil, pelo referido ato, buscou legitimar a incidência do IRRF sobre as remessas decorrentes da prestação de serviço sem transferência de tecnologia, desenvolvido diretamente por não residente, mediante a aplicação à hipótese do disposto no artigo 21 das Convenções para evitar a bitributação da renda, firmadas pelo Brasil, e que prevê competência cumulativa do país fonte e da residência no sentido de se tributar a renda<sup>241</sup>. Nesse ponto, segundo Sergio André Rocha, vale ser observado que os tratados que foram celebrados pelo Brasil para elidir a dupla imposição fiscal sobre a renda não seguem os ditames da Convenção-Modelo da OCDE no que tange ao artigo dos rendimentos não expressamente mencionados, isso porque, enquanto as Convenções brasileiras atribuem a ambos os Estados signatários o direito de

---

<sup>240</sup> Atualmente a alíquota do IRRF aplicável nesses casos é de 15% (quinze por cento) nos termos do art. 2.º-A, da Lei n. 10.168/2000.

<sup>241</sup> A título exemplificativo veja a redação do artigo 21 da Convenção Brasil-Canadá: art. 21. Rendimentos não expressamente mencionados. Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis nesse outro Estado.

tributar tais rendimentos, a Convenção-Modelo estipula uma competência exclusiva do Estado da residência para tributá-los<sup>242</sup>.

Deve ser salientado, que a interpretação conferida pela Receita Federal do Brasil através do Ato Declaratório Normativo tem sido objeto de duras críticas por parte da doutrina tributária brasileira<sup>243</sup>, cujo entendimento acerca da aplicação do artigo 7.º das Convenções firmadas pelo Brasil no intuito de se evitar a bitributação da renda, converge com a compreensão que prevalece no exterior<sup>244</sup>, de modo que o entendimento impingido à hipótese pelas autoridades fazendárias nacionais pode ser considerado como um claro exemplo de quebra do tratado em virtude da atividade hermenêutica administrativa (*hermeneutic override*), fato que poderá implicar nas seguintes consequências práticas: a) a possibilidade de ser promovida a denúncia pela outra parte signatária por conta violação aos termos do tratado; ou b) negativa pelo país da residência da utilização como crédito do imposto retido pelo Brasil<sup>245</sup>. Ademais, relativamente à primeira hipótese, alguns autores argumentam que a interpretação conferida pelas autoridades fiscais nacionais ao artigo 7.º, teria sido inclusive, um dos motivos que levaram a República da Alemanha a denunciar no Tratado Brasil-Alemanha<sup>246</sup>.

De todo modo, como bem alude Sergio André Rocha, a justificativa por parte do Fisco brasileiro no sentido de não haver na hipótese, uma quebra das Convenções para evitar a dupla tributação da renda que foram celebradas pelo Brasil, por se pretender a tributação pelo IRRF das remessas ao exterior decorrentes da prestação de serviços por não residente, encontra-se no fato de os protocolos constantes na maioria dos tratados firmados possuem regra no sentido de que tais atividades deveriam ser tributadas como *royalties*, o que induziria

<sup>242</sup> ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 196.

<sup>243</sup> Acerca das críticas doutrinárias ao Ato Declaratório Normativo COSIT n. 1 de 5 de janeiro de 2000 vide XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 563-570; SCHOUERI, Luís Eduardo; RIBEIRO, Ricardo Pereira. New withholding taxes on imported services. *International Transfer Pricing Journal*, Amsterdam, p. 198, Sept./Oct., 2004; ROCHA, Sergio André. O Ato Declaratório n. 1/2000 e a ilegalidade da obrigação de retenção do imposto de renda na fonte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 58, pp.100-108, jul., 2000; TÔRRES, Heleno. Princípio da territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. *Prestação de serviços no exterior*. Fonte de produção e fonte de pagamento. In: TÔRRES, Heleno (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 96-104.

<sup>244</sup> Cf. BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions*. London: Thompson, 2005, pp. 7-20; TUNDO, Francesco. Las rentas empresariales en el modelo OCDE. In: PISTONE, Pasquale; TÔRRES, Heleno (Coords.). *Estudios de Derecho Tributario Constitucional Internacional: Homenaje Latinoamericano a Victor Uckmar*. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolpho Depalma, 2005, pp. 920-922.

<sup>245</sup> ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 197.

<sup>246</sup> ROTHMANN, Gerd Willi. A denúncia do acordo Brasil Alemanha e suas consequências. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, 9.º Volume*. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 150-155; OEPEN, Wolfgang. A Alemanha denuncia seu tratado de dupla tributação com o Brasil – Razões e consequências da denúncia do tratado sob um ponto de vista alemão. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, n. 1, pp. 217-218, out., 2005; ROCHA, Sergio André. Op. Cit. p. 197.

a aplicação do artigo 12 das Convenções firmadas pelo Brasil<sup>247</sup>. Nesse ponto, veja o que dispõe o item 8 do protocolo anexo ao Tratado Brasil-Canadá:

8. Com referência ao artigo XII, parágrafo 3

Fica entendido que a expressão "por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico" mencionada no parágrafo 3 do artigo XII inclui os rendimentos provenientes da prestação de assistência técnica e serviços técnicos.

O referido entendimento teria o condão de possibilitar, portanto, a exigência por parte do Brasil do IRRF nas remessas efetuadas para remunerar os serviços técnicos prestados por não residente, uma vez que o artigo 12 presente nas Convenções bilaterais firmadas pelo Brasil no intuito de se evitar a dupla imposição fiscal autoriza a referida tributação tanto pelo país fonte quanto pelo país do domicílio.

Porém, seguindo-se os ensinamentos de Alberto Xavier, abaixo reproduzidos, mais uma vez tem-se que a argumentação utilizada pela Receita Federal do Brasil com vistas a legitimar a imposição do IRRF nas remessas decorrentes de serviços técnicos prestados por não residente não merece subsistir, pois no seu entendimento, a equiparação dessas atividades aos *royalties*, prevista em alguns protocolos anexos às Convenções firmadas pelo Brasil, deve ocorrer tão somente naqueles casos em que houver complementaridade entre a transferência de tecnologia decorrente do contrato de *know-how* e os serviços técnicos ou de assistência técnica que se pretendem gravar:

A questão reveste-se da maior relevância, pois os protocolos de diversas Convenções celebradas pelo Brasil, submetem ao regime tributário dos *royalties* os "serviços de assistência técnica e serviços técnicos", não obstante tais serviços não serem explicitamente referidos na definição de *royalties* dada no art. 12 das Convenções citadas.

A simples expressão "assistência" revela que a prestação de serviços que é objeto do contrato em causa não tem caráter autônomo e independente, mas complementar ou acessório de outra operação, prevista no mesmo contrato ou em contrato separado. Assim sucede frequentemente nos contratos de venda de equipamentos industriais ou de bens de capital em geral, que preveem cláusulas relativas ao assessoramento na instalação, montagem e colocação em funcionamento dos bens vendidos. O mesmo se aplica à venda de programas de computador para exploração comercial, que preveem cláusulas de assessoramento na sua instalação e colocação em funcionamento dos respectivos procedimentos.

Com efeito, em certos casos, a transmissão de informação resultante de experiência adquirida, que é objeto do contrato de *know-how*, pode realizar-se instantaneamente pela mera cessão de direitos de uso, corporizados em plantas, manuais, desenhos ou fórmulas.

Noutros casos, porém, a transmissão da informação não se esgota na simples cessão de direitos; antes exige complementarmente uma atividade continuada de prestação de serviços, permanente ou periódica, pela qual a informação tecnológica seja plenamente colocada à disposição do cessionário. Ora, é precisamente nesses casos que ocorre a figura que os Protocolos atrás referidos designam como "assistência técnica e serviços técnicos"<sup>248</sup>.

<sup>247</sup> ROCHA, Sergio André. *dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 198.

Ressalte-se que somente os tratados firmados pelo Brasil com a França, Suécia, Finlândia e Japão, não dispõem de protocolo nesse sentido.

<sup>248</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 625-626.

Discussões doutrinárias a parte, merece ser destacado que a referida discussão foi objeto de pronunciamento formal recente por parte do Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do REsp. n. 1.161.467/RS, o qual decidiu que aquelas remessas realizadas ao exterior a título de pagamento por serviços técnicos prestados por não residente estabelecido em país que tiver acordo com o Brasil para evitar a dupla tributação da renda, não deveriam sofrer a incidência do IRRF, uma vez que o art. 7.º constante nos referidos tratados merece prevalecer sobre a legislação doméstica, não devendo, na hipótese, ser aplicada a disposição contida no artigo 21 das normativas convencionais, como deseja a Fazenda Nacional. Nesse contexto, veja-se abaixo alguns trechos da ementa do acórdão proferido:

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A "LUCRO OPERACIONAL". PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7.º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

**1. A autora, ora recorrida, contratou empresas estrangeiras para a prestação de serviços a serem realizados no exterior sem transferência de tecnologia. Em face do que dispõe o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, segundo o qual "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade em outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado", deixou de recolher o imposto de renda na fonte.**

2. Em razão do não recolhimento, foi autuada pela Receita Federal à consideração de que a renda enviada ao exterior como contraprestação por serviços prestados não se enquadra no conceito de "lucro da empresa estrangeira", previsto no art. VII das duas Convenções, pois o lucro perfectibiliza-se, apenas, ao fim do exercício financeiro, após as adições e deduções determinadas pela legislação de regência. Assim, concluiu que a renda deveria ser tributada no Brasil – o que impunha à tomadora dos serviços a sua retenção na fonte –, já que se trataria de rendimento não expressamente mencionado nas duas Convenções, nos termos do art. XXI, *verbis*: "Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis nesse outro Estado".

3. Segundo os arts. VII e XXI das Convenções contra a Bitributação celebrados entre Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, os rendimentos não expressamente mencionados na Convenção serão tributáveis no Estado de onde se originam. Já os expressamente mencionados, dentre eles o "lucro da empresa estrangeira", serão tributáveis no Estado de destino, onde domiciliado aquele que recebe a renda.

4. (...)

**5. A tributação do rendimento somente no Estado de destino permite que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável. Caso se admita a retenção antecipada – e portanto, definitiva – do tributo na fonte pagadora, como pretende a Fazenda Nacional, serão inviáveis os referidos ajustes, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro.**

6. (...)

7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.

8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.



9. (...)

10. **No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7.º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois outros países signatários. Às demais relações jurídicas não abarcadas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil.**

11. Recurso especial não provido. (REsp. n. 1.161.467/RS, Segunda Turma, STJ, relator: Ministro Castro Meira) – (grifo nosso)

Tem-se, portanto, que a interpretação conferida pela referida decisão, a primeira proferida pelo Superior Tribunal de Justiça sobre o tema vertente, converge com o entendimento prevalente em âmbito internacional, a qual, se mantida, terá o condão de impedir que as autoridades fiscais nacionais continuem promovendo, através de um processo hermenêutico equivocado e fiscalista que privilegia a aplicação da legislação doméstica, a quebra das Convenções firmadas pelo Brasil para evitar a dupla imposição fiscal (*hermeneutic override*).

#### 4.2.3 O novo regime tributário do IPI aplicável aos veículos automotores nacionais frente aos similares importados e sua incompatibilidade com as regras da OMC

A Lei n. 12.546 de 14 de dezembro de 2011, resultado da conversão da Medida Provisória n. 540 de 02 de agosto de 2011, estatuiu, dentre outras providências, em seus arts. 5.º e 6.º, e no o objetivo de estimular a competitividade, a agregação de conteúdo nacional, o investimento, a inovação tecnológica e a produção brasileira, a possibilidade de fruição, até 31 de julho de 2016, por parte das sociedades fabricantes de automóveis classificados nas posições 87.01 a 87.06 da Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), de uma redução específica das alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI incidentes sobre as operações praticadas com esses produtos<sup>249</sup>, desde que atendidas algumas condições a serem

<sup>249</sup> Art. 5.º As empresas fabricantes, no País, de produtos classificados nas posições 87.01 a 87.06 da Tipi, aprovada pelo Decreto n.º 6.006, de 2006, observados os limites previstos nos incisos I e II do art. 4.º do Decreto-Lei n. 1.199, de 27 de dezembro de 1971, poderão usufruir da redução das alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), mediante ato do Poder Executivo, com o objetivo de estimular a competitividade, a agregação de conteúdo nacional, o investimento, a inovação tecnológica e a produção local.

§ 1.º A redução de que trata o caput:

I – deverá observar, atendidos os requisitos estabelecidos em ato do Poder Executivo, níveis de investimento, de inovação tecnológica e de agregação de conteúdo nacional;

II – poderá ser usufruída até 31 de julho de 2016; e

III – abrangerá os produtos indicados em ato do Poder Executivo.

§ 2.º Para fins deste artigo, o Poder Executivo definirá:

I – os percentuais da redução de que trata o caput, podendo diferenciá-los por tipo de produto, tendo em vista os critérios estabelecidos no § 1º; e

II – a forma de habilitação da pessoa jurídica.

§ 3.º (...)

estatuídas em ato do Poder Executivo, o que se deu, posteriormente através da edição do Decreto n. 7.567, de 15 de setembro de 2011.

Nesse ponto, o referido ato, além de ter limitado o prazo de redução do IPI nas operações com veículos automotores até o dia 31 de dezembro de 2012, estabeleceu em seu art. 2.º, que as sociedades montadoras nacionais, para que pudessem gozar do referido tratamento diferenciado, deveriam atender aos seguintes requisitos e condições:

- a. possuir no mínimo sessenta e cinco por cento de suas etapas de produção nacionalizadas, sendo que autopeças originárias dos países membros do MERCOSUL poderiam ser consideradas como produzidas no país para efeito de apuração do referido percentual;
- b. realizar investimentos em atividades de inovação, pesquisa e desenvolvimento tecnológico de produto e processo no Brasil, correspondentes a pelo menos meio por cento da receita bruta total de venda de bens e serviços, excluídos desse cálculo, os impostos e contribuições incidentes sobre a venda; e
- c. desenvolver no Brasil, direta, ou mediante sociedade contratada para esse fim, ao menos seis, das seguintes atividades a serem aplicadas em no mínimo oitenta por cento dos veículos beneficiados: 1. montagem, revisão final e ensaios compatíveis; 2. estampagem; 3. soldagem; 4. tratamento anticorrosivo e pintura; 5. injeção de plástico; 6. fabricação de motores; 7. fabricação de transmissões; 8. montagem de sistemas de direção, de suspensão, elétrico e de freio, de eixos, de motor, de caixa de câmbio e de transmissão; 9. montagem de chassis e de carrocerias; 10. montagem final de cabines ou de carrocerias, com instalação de itens, inclusive acústicos e térmicos, de forração e de acabamento; e 11. produção de carrocerias preponderantemente através de peças avulsas estampadas ou formatadas regionalmente.

---

Art. 6.º A redução de que trata o art. 5.º aplica-se aos produtos de procedência estrangeira classificados nas posições 87.01 a 87.06 da Tipi, observado o disposto no inciso III do § 1.º do art. 5.º, atendidos os limites e condições estabelecidos em ato do Poder Executivo.

§ 1.º Respeitados os acordos internacionais dos quais a República Federativa do Brasil seja signatária, o disposto no caput aplica-se somente no caso de saída dos produtos importados de estabelecimento importador pertencente a pessoa jurídica fabricante que atenda aos requisitos mencionados nos §§ 1.º e 2.º do art. 5.º.

§ 2.º A exigência de que trata o § 1.º não se aplica às importações de veículos realizadas ao amparo de acordos internacionais que contemplem programas de integração específicos, nos termos estabelecidos em ato do Poder Executivo.

Por seu turno, deve-se esclarecer, que o art. 3.º do Decreto n. 7.567/2011, ao regulamentar o art. 6.º da Lei n. 12.546/2011, estendeu a redução do IPI à importação dos veículos automotores, que, sejam, porventura, provenientes do México ou dos países integrantes do bloco regional do MERCOSUL, excluindo do referido benefício os produtos similares aos beneficiados que fossem importados de outros países.

Verifica-se, que o tratamento estatuído pela Lei n. 12.546/2011 e regulamentado pelo Decreto n. 7.567/2011 visou beneficiar com a redução do IPI apenas aquelas sociedades fabricantes dos veículos automotores especificados que nacionalizem ou já tenham nacionalizado parte do seu processo industrial, ou que sejam importadoras desses produtos, desde que originários do México ou de países integrantes do MERCOSUL, fato que opera, sem dúvida, uma majoração às inversas da carga tributária imposta pelo IPI aos demais contribuintes importadores ou fabricantes cujas linhas de produção, ou operações de importação não atendam às exigências requeridas.

O tom claramente protecionista depreendido das referidas normas, o qual foi inclusive assumido pelo Ministro da Fazenda Guido Mantega<sup>250</sup>, parece ter o condão de prenunciar uma violação aos ditames das normas internacionais que regem o comércio externo, uma vez que a República Federativa do Brasil, enquanto país membro da Organização Mundial do Comércio – OMC, encontra-se vinculada às disposições do *GATT – General Agreement on Tariffs and Trade*, tratado internacional multilateral que proíbe o tratamento tributário discriminatório sobre produtos provenientes de países que igualmente integram aquela organização, relativamente a produtos similares nacionais.

Com efeito, o artigo III do GATT 1994, o qual se encontra internalizado pela República Federativa do Brasil pelo Decreto n. 1.355/1994, preceitua o tratamento que deve ser conferido pelas nações signatárias relativamente à tributação e regulamentação internas, mediante a adoção de políticas que devem ser observadas com o fim precípuo de obstar medidas protecionistas à economia doméstica e que sejam prejudiciais à livre circulação internacional de bens e produtos, sendo que seu item 1 estatui que os impostos e outros tributos internos não devem ser aplicados a produtos importados ou nacionais, de modo a proteger a produção nacional, pretendendo, assim, atingir o princípio da não discriminação<sup>251</sup>.

---

<sup>250</sup> Vide CUCOLO, Eduardo; OLIVEIRA, Ana Carolina. Governo eleva imposto e carro pode ficar de 25% a 28% mais caro. *Jornal Folha de São Paulo*, de 15 de setembro de 2011. Disponível em: <<http://folha.com/no976011>>. Acesso em: 19 jul. 2012.

<sup>251</sup> Artigo III. Acordo nacional em matéria de tributação e de regulação interiores.

1. As partes contratantes reconhecem que os impostos e outros tributos internos, assim como leis, regulamentos e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou utilização de produtos no mercado interno e as regulamentações sobre medidas quantitativas internas que exijam a mistura, a transformação ou utilização de produtos, em

Ademais, ao se recorrer à interpretação autêntica perpetradas pelo próprio GATT através dos seus comentários ao Artigo III (Anexo I - Notas e disposições finais) pode-se depreender que todos os impostos e tributos internos, leis, regulamentos ou prescrição (preceito) que se apliquem aos produtos importado e nacional similar merece indistintamente serem considerados para fins de aplicação do item 1 do referido dispositivo.

Assim, os Estados-membros da OMC, como o Brasil, devem por disposição convencional, promover medidas razoáveis no sentido de que todas as esferas de governo existentes (federal, estadual, municipal) observem os termos do GATT, conforme notas ao item 1, o que importa dizer que tratamentos tributários discriminatórios eventualmente existentes quando da celebração do acordo devem ser eliminado gradualmente.

O item 2 do referido dispositivo determina, por sua vez, que aqueles produtos provenientes de outro Estado signatário, não devem sofrer a incidência direta ou indireta de impostos ou outros tributos internos em patamares superiores aos que incidem sobre os produtos nacionais similares, de forma que a imposição de eventual discriminação tributária que leve em conta a origem do produto ou dos seu componentes deve ser considerada incompatível com os ditames da OMC. Tal conclusão, ademais, é corroborada por Alcides Jorge Costa, ao asseverar a impossibilidade de que membros da OMC, como é o caso do Brasil, estatuem tratamento fiscal diferenciado aos produtos que forem importados/exportados entre si, no que tange aos impostos internos:

Por fim, assinalo que o GATT, do qual o Brasil é signatário, contém uma cláusula de não-discriminação que **impede que qualquer país participante do acordo dê aos produtos importados tratamento tributário diferente do que dá aos produtos locais, no que diz respeito aos impostos internos**<sup>252</sup>. (grifo nosso)

É de fácil percepção, portanto, que o Decreto regulamentador das normas estatuídas pela Lei n. 12.546/2011 encontra-se em flagrante descompasso com as regras do GATT, e aderidas pela República Federativa do Brasil, em especial com o princípio da não discriminação, uma vez que possui claro fito de beneficiar com a redução do IPI os veículos automotores produzidos no Brasil ou provenientes do México e do bloco regional do MERCOSUL em detrimento daqueles importados de outros países membros da OMC, ou que,

---

quantidade e proporções especificadas, não devem ser aplicados a produtos importados ou nacionais, de modo a proteger a produção nacional.

2. Os produtos do território de qualquer Parte Contratante, importados por outra parte contratante, não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais. Além disso, nenhuma Parte Contratante aplicará de outro modo, impostos ou outros encargos internos a produtos importados nacionais, contrariamente as principais estabelecidas no parágrafo 1.

<sup>252</sup> COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 45. Nesse sentido, ver também: PIRES, Adilson Rodrigues. *Práticas Abusivas no Comércio Internacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 19.

mesmo não provenientes do exterior, não tenham tido a maior parte do seu conteúdo fabril nacionalizado.

Deve-se salientar, contudo, que o referido tratamento tributário especial da forma como foi regulamentado, possui alguns beneficiários certos, o que se afigura inconcebível, ou seja, aquelas sociedades instaladas no Brasil e plenamente identificáveis, que, ao mesmo tempo, possuem parques fabris no Brasil, mas que dependem parcialmente do fornecimento de autopeças de países integrantes do MERCOSUL, além de também operarem plantas industriais na Argentina e no México. A mídia especializada, nesse contexto, apontou a GM, Ford, VW e Fiat como sendo as grandes beneficiárias da referidas medidas, pois, em termos concorrenciais, seus produtos não estavam conseguindo fazer frente aos veículos importados ou mesmo, montados no Brasil por sociedade cujo capital é majoritariamente asiático e que estavam chegando ao mercado consumidor com preços mais competitivos<sup>253</sup>, fato que inclusive deu ensejo à propositura pelo Partido Democratas da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental – ADPF n. 245 perante o Supremo Tribunal Federal.

Dentro desse contexto, e atentos às evidentes repercussões da majoração inversa do IPI pelo Brasil para aqueles importadores e fabricantes que operam no seguimento automobilístico brasileiro que não tivessem condições de cumprir as exigências impostas pelo Decreto n. 7.567/2011, surgiram vozes dissonantes no mercado internacional, a exemplo do Japão e da Coreia do Sul, que manifestaram um claro inconformismo com a referida medida perante o Comitê de Acesso ao Mercado da OMC, fórum que tem a função de analisar previamente as providências comerciais adotadas pelos países membros<sup>254</sup>, e que no futuro pode dar ensejo a deflagração de um contencioso comercial de cunho tributário, a ser apreciado pelo Órgão de Solução de Controvérsias da OMC. Nesse aspecto, merece ser salientado que o OSC em situações análogas à ora analisada já teve a oportunidade de considerar como abusivo o tratamento tributário conferido por países membros, na esteira de

---

<sup>253</sup>Com efeitos imediatos – quem não se enquadrar nas exigências do governo em 60 dias terá de recolher o IPI maior retroativamente –, a medida protege as montadoras com produção local, como Volkswagen, Fiat, GM e Ford. Faz isso à custa dos consumidores, que já pagam muito mais caro do que nos países desenvolvidos e ainda levam para a garagem produtos inferiores aos comprados lá fora. Os grandes campeões de venda no Brasil são carros populares “pelados” (sem acessórios), como Gol, Uno e Celta. “É uma medida que atinge demais o consumidor, que perde a possibilidade de comprar automóveis melhores a preços mais adequados. Os carros brasileiros têm qualidade sofrível, são tecnologicamente atrasadíssimos, e com preço muitíssimo alto, porque a margem de lucro é alta”, afirmou Ruy Coutinho, ex-presidente do Cade. “Estamos voltando às carroças do tempo do Collor.” Em princípio, o aumento vigora até dezembro de 2012.” (QUEIROZ, Guilherme. A volta à era das carroças. *Revista Isto É Dinheiro*. Edição n. 758. Disponível em:

<[www.istoedinheiro.com.br/noticias/66635\\_A+VOLTA+A+ERA+DAS+CARROCAS](http://www.istoedinheiro.com.br/noticias/66635_A+VOLTA+A+ERA+DAS+CARROCAS)>. Acesso em: 19 jul. de 2012.

<sup>254</sup> CRUZ, Luciene. Brasil é contestado na OMC. *Revista Carta Capital*, de 15 de outubro de 2011. Disponível em: <<http://www.cartacapital.com.br/economia/brasil-e-contestado-na-omc/>>. Acesso em: 23 jul. 2012.

se privilegiar a indústria nacional em detrimento de produtos similares que sejam provenientes do exterior<sup>255</sup>.

Ademais, já se encontra pacificado e sumulado perante o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça, entendimento no sentido de que o governo brasileiro, em todas as suas esferas de competência político administrativa, não deve tomar ou propor medidas que tenham cunho discriminatório relativamente a produtos que sejam provenientes de Estados com os quais o Brasil tenha firmado compromissos de ordem comercial<sup>256</sup>.

#### 4.2.4 A concessão de crédito presumido de IPI aos exportadores brasileiros e a submissão ao Tribunal Arbitral do MERCOSUL do caso das exportações da carne suína para a Argentina

No ano de 1996, o governo federal, no intuito de incentivar as exportações de produtos nacionais, aprovou a Lei n. 9.363/1996, a qual, dentre outras providências concedeu aos exportadores brasileiros, crédito presumido do IPI correspondente à aplicação do percentual de 5,37% (cinco vírgula trinta e sete por cento) sobre a base resultante da relação proporcional obtida entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador e aplicável sobre o valor das aquisições internas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

O tratamento previsto no referido diploma legal (arts. 1.º e 2.º)<sup>257</sup> se dava, principalmente, com o objetivo de ressarcir aos contribuintes exportadores, os valores das

<sup>255</sup> Nesse sentido, podem ser citados como exemplos os casos DS 339, 340 e 342 (*China — Measures Affecting Imports of Automobile Parts*) que foram submetidos ao Órgão de Solução de Controvérsias da OMC, e através dos quais, vários países membros questionaram algumas medidas fiscais adotadas pela República Popular da China que acabavam por impor às peças de automóveis importadas, tributação mais gravosa do que às domésticas. Com efeito, a incidência tributária sobre as operações com peças automotivas na China, que era substancialmente menor do que àquela imposta aos automóveis completos, foi alterada pelo governo chinês, o qual passou a tributar as peças oriundas de outros países membros da OMC como se fossem veículos completos, na hipótese de os veículos chineses possuísem em sua composição global partes importadas que ultrapassassem determinado patamar legalmente fixados. Tal medida impunha assim, regime tributário mais benéfico aos fabricantes de veículos que não fizessem uso das peças importadas acima de determinado patamar, situação bastante similar à brasileira. O painel concluiu em decisão confirmada pelo Órgão de Apelação, que a sujeição de peças automotivas importadas a regime tributário interno mais gravoso do que o aplicável a peças domésticas violava o artigo III, item 2, do GATT 1994. (*World Trade Organization – WTO. DS-339, 340, 342: China – Auto Parts*, disponível no sítio eletrônico:

< [http://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds342\\_e.htm](http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds342_e.htm)>. Acesso em 23 jul. 2012).

<sup>256</sup> Vide os termos da Súmula n. 575 do STF: À mercadoria importada de país signatário do (GATT), ou membro da (ALALC), estende-se a isenção do Imposto de Circulação de Mercadorias concedida a similares nacionais; e da Súmula n. 71 do STJ: O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM.

<sup>257</sup> Art. 1.º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares n.ºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior

contribuições PIS/COFINS incidentes sobre as aquisições de insumos feitas no mercado interno, que à época se dava a um percentual de 3,65% (três vírgula sessenta e cinco por cento).

Tem-se, portanto, que o governo brasileiro pretendeu, com tal tratamento, privilegiar o produtor exportador, com a devolução do valor das contribuições do PIS e da COFINS que oneravam as compras de matérias-primas e produtos intermediários integrantes do processo industrial dos produtos destinados à exportação, o que se daria mediante apropriação por parte do contribuinte de um crédito presumido de IPI equivalente a 5,37% (cinco vírgula trinta e sete por cento) a ser aplicado sobre o valor de aquisição dos insumos utilizados na de produção dos bens a serem posteriormente exportados.

Levando-se em conta essas considerações, deve-se salientar que a referida medida fiscal adotada pela República Federativa do Brasil, aliada a outros incentivos de cunho financeiro e que não serão abordados no presente estudo, foi objeto de questionamento formal por parte da República da Argentina perante o Tribunal Arbitral *Ad hoc* do MERCOSUL, uma vez que os produtores argentinos de carne suína se sentiram prejudicados em razão dos preços mais competitivos com que os produtos brasileiros chegavam ao mercado argentino.

Relativamente ao incentivo fiscal concedido pelo Brasil, o governo argentino alegou a seu favor que a devolução da carga de PIS/COFINS via crédito presumido do IPI com base no percentual de 5,37% (cinco vírgula trinta e sete por cento) seria superior ao pagamento da referidas contribuições PIS e COFINS devidas, pelo fornecedor a uma alíquota de 3,65% (três vírgula sessenta e cinco por cento), o que se traduziria, para as sociedades produtoras ou exportadoras brasileiras de carne de porco numa vantagem competitiva, pois a concessão do crédito fiscal era excedente ao débito que efetivamente incidiu sobre as aquisições de insumos.

Diante desses fatos, a República da Argentina entendeu que o governo brasileiro, ao aplicar internamente esta medida de incentivo aos exportadores, contrariou o preceituado no artigo 3, item 1, alínea 'a' do Acordo sobre Subvenções e Medidas Compensatórias da OMC,

---

Art. 2.º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

§ 1.º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.

§ 2.º No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz

§ 3.º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

abaixo reproduzido, uma vez que tal prática se revelava como verdadeiro subsídio<sup>258</sup> não autorizado, fazendo como que carne suína brasileira chegasse ao mercado argentino a preços mais competitivos, o que se traduziria no entender daquela nação uma prática comercial abusiva e prejudicial à integração almejada pelo MERCOSUL:

1. Com exceção do disposto no Acordo sobre Agricultura, serão proibidos os seguintes subsídios, conforme definidos no Artigo 1:

(a) **subsídios vinculados de fato ou de direito ao desempenho exportador, quer individualmente, quer como parte de um conjunto de condições, inclusive aqueles indicados a título de exemplo no Anexo I;**

(b) subsídios vinculados de fato ou de direito ao uso preferencial de produtos nacionais em detrimento de produtos estrangeiros, quer individualmente, quer como parte de um conjunto de condições;

2. **O Membro deste Acordo não concederá ou manterá os subsídios mencionados no parágrafo 1.** (grifo nosso)

Com base nessa premissa, o tratamento tributário conferido pelo Brasil aos exportadores, mediante a concessão de crédito presumido de IPI em bases superiores, com vistas a ressarcir a incidência das contribuições PIS/COFINS na aquisição interna de insumos a serem utilizados no processo industrial dos produtos destinados à exportação, pode perfeitamente ser enquadrado como um subsídio não excepcionado pelo artigo XX do GATT 1994, dispositivo que arrola algumas causas que justificam a adoção de medidas políticas e governamentais que excluem a figura do livre-comércio, assegurando nesses casos a realização de finalidades tidas como essenciais para as sociedades domésticas<sup>259</sup>, de modo que

<sup>258</sup> Segundo Adilson Rodrigues Pires: “Entende-se como subsídio toda ajuda oficial de governo, com o fim de estimular a produtividade de indústrias instaladas no país. O subsídio tem por objetivo promover o desenvolvimento de setores estratégicos sob o ponto de vista econômico, ou de regiões mais atrasadas, além de servir como instrumento de incentivo às exportações, sobretudo em países em desenvolvimento. Neste último caso, os subsídios são objeto de atenção especial por parte da Organização Mundial do Comércio, tendo em vista as distorções que provoca no comércio internacional, na medida em que altera o fluxo das trocas” (PIRES, Adilson Rodrigues. *Práticas Abusivas no Comércio Internacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 201).

<sup>259</sup> Artigo XX – Exceções Gerais

Desde que essas medidas não sejam aplicadas de forma a constituir quer um meio de discriminação arbitrária, ou injustificada, entre os países onde existem as mesmas condições, quer uma restrição disfarçada ao comércio internacional, disposição alguma do presente capítulo será interpretada como impedindo a adoção ou aplicação, por qualquer Parte Contratante, das medidas:

(a) necessárias à proteção da moralidade pública;

(b) necessárias à proteção da saúde e da vida das pessoas e dos animais e à preservação dos vegetais;

(c) que se relacionem à exportação e a importação do ouro e da prata;

(d) necessárias a assegurar a aplicação das leis e regulamentos que não sejam incompatíveis com as disposições do presente acordo, tais como, por exemplo, as leis e regulamentos que dizem respeito à aplicação de medidas alfandegárias, à manutenção em vigor dos monopólios administrados na conformidade do § 4º do art. II e do art. XVII à proteção das patentes, marcas de fábrica e direitos de autoria e de reprodução, e a medidas próprias a impedir as práticas de natureza a induzir em erro;

(e) relativas aos artigos fabricados nas prisões;

(f) impostas para a proteção de tesouros nacionais de valor artístico, histórico ou arqueológico;

(g) relativas à conservação dos recursos naturais esgotáveis, se tais medidas forem aplicadas conjuntamente com restrições à produção ou ao consumo nacionais;



a argumentação da República Argentina poderia ser objeto de acolhimento por parte do Tribunal Arbitral do MERCOSUL, vez que dificultava e integração e prejudicava os produtores argentinos de carne suína.

Verifica-se que o artigo XX do GATT 1994 foi concebido no intuito de não restringir o exercício da soberania dos países membros da OMC quanto à execução de determinadas políticas públicas, dentro dos seus limites territoriais, que tivessem o condão de proteger alguns valores nele expressos, quais sejam: a) a moralidade pública; b) a saúde pública; c) o meio ambiente; d) o erário público; e) a manutenção do ordenamento jurídico interno; f) a manutenção do trabalho; e g) o desenvolvimento econômico.

Nesse contexto, deve-se salientar que conforme leciona Karoline Marchiori de Assis, a OMC através do seu Órgão de Solução de Controvérsias desenvolveu alguns critérios a serem seguidos pelo intérprete quando da aplicação do artigo XX do GATT 1994, os quais pressupõem três etapas distintas, cuja ordem de importância segue abaixo:

- a. verificação da inclusão da medida analisada em uma das exceções listadas nas alíneas do artigo XX;
- b. identificação da necessidade da medida para a satisfação do objetivo por ela perseguido (“tese da necessidade”);
- c. análise do atendimento dos requisitos veiculados pelo caput do artigo XX, *i.e.*, identificando se a medida examinada não constitua um meio de discriminação arbitrária, ou injustificada entre os países onde existem as mesmas condições, ou seja uma restrição disfarçada ao comércio internacional<sup>260</sup>.

---

(h) tomadas em execução de compromisso contraídos em virtude de um Acordo intergovernamental sobre um produto de base, em conformidade com os critérios submetidos às Partes Contratantes e não desaprovados por elas e que é ele próprio submetido às Partes Contratantes e não é desaprovado por elas.

(i) que impliquem em restrições à exportação de matérias primas produzidas no interior do país e necessárias para assegurar a uma indústria nacional de transformação as quantidades essenciais das referidas matérias-primas durante os períodos nos quais o preço nacional seja mantido abaixo do preço mundial, em execução de um plano governamental de estabilização; sob reserva de que essas restrições não tenham por efeito reforçar a exportação ou a proteção concedida à referida indústria nacional e não sejam contrárias às disposições do presente Acordo relativas à não discriminação.

(j) essenciais à aquisição ou a distribuição de produtos dos quais se faz sentir uma penúria geral ou local; todavia, as referidas medidas deverão ser compatíveis com o princípio segundo o qual todas as Partes Contratantes têm direito a uma parte equitativa do abastecimento internacional desses produtos e as medidas que são incompatíveis com as outras disposições do presente Acordo serão suprimidas desde que as circunstâncias que as motivaram tenham deixado de existir. As Partes Contratantes examinarão, em 30 de junho de 1960, no máximo, se é necessário manter a disposição da presente alínea.

<sup>260</sup> ASSIS, Karoline Marchiori de. Benefícios fiscais e o artigo XX do GATT. Uma análise a partir do sistema constitucional brasileiro. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça (Coords.). *Tributação, Comércio e Solução de Controvérsias Internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 193.

Nessa linha de raciocínio, afigura-se de fácil percepção que o tratamento tributário especial conferido pela República Federativa do Brasil aos exportadores nacionais, através da Lei n. 9.363/1996, teve a intenção de incrementar as exportações, tornando o produto brasileiro mais competitivo no exterior tendo em vista a possibilidade de redução artificial do seu custo de produção, o que comercialmente pode ser traduzido como subsídio fiscal abusivo e prejudicial à livre concorrência, uma vez que não tem o condão de atender aos valores preceituados pelo artigo XX do GATT 1994.

Contudo, em que pese os sólidos argumentos de fato e de direito trazidos pela República da Argentina, no sentido de que os ditames Lei n. 9.363/1996 se revelavam verdadeiro subsídio à exportação, colocando em xeque a competitividade da carne suína argentina dentro do bloco regional do MERCOSUL, deve ser salientado, que os componentes da Corte Arbitral acabaram não apreciando o mérito dessa questão, pois sua alegação não teria sido oportunizada quando do reclamo inicial, o que se traduziu num vício formal de procedimento<sup>261</sup>. Nesse ponto, se por um lado se pode realçar o fator positivo de a referida contenda ter sido submetida à arbitragem internacional, que é um dos métodos defendidos pelo presente estudo para se pôr termo às controvérsias internacionais, por outro deve ser frisado o ponto negativo da decisão, uma vez que foi perdida grande oportunidade de se analisar o mérito da questão fiscal apresentada, mesmo que intempestivamente, o que tornou, ao menos nesse quesito, inócua a atividade jurisdicional internacional.

De todo modo, merece ser salientado que o tratamento fiscal diferenciado previsto pela Lei n. 9.363/1996 deixou de ser aplicável àquelas sociedades exportadoras que, porventura, apurem as contribuições PIS/COFINS pelo regime não cumulativo por força do disposto no art. 14 da Lei n. 10.833/2003<sup>262</sup>, estando ainda vigente para aqueles contribuintes exportadores eventualmente submetidos ao regime cumulativo de apuração dessas espécies tributárias, fato que poderá dar ensejo a outros questionamentos internacionais.

#### **4.3 Os mecanismos para soluções de controvérsias tributárias internacionais e a adoção do procedimento amigável (*mutual agreement procedure*)**

Os casos práticos, abordados nos itens acima, possibilitam que se tenha uma razoável noção de como o aumento das atividades econômicas internacionais, em virtude do fenômeno

---

<sup>261</sup> Laudo arbitral disponível no sítio eletrônico: <http://www.tprmercosur.org>. (acesso em 26.02.2012).

<sup>262</sup> Art. 14. O disposto nas Leis n.ºs 9.363, de 13 de dezembro de 1996, e 10.276, de 10 de setembro de 2001, não se aplica à pessoa jurídica submetida à apuração do valor devido na forma dos arts. 2.º e 3.º desta Lei e dos arts. 2.º e 3.º da Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

globalizante, poderá deflagrar disputas externas originadas da aplicação do Direito Tributário, principalmente em razão da sobreposição cada vez maior de competências fiscais exercidas por diversos entes soberanos sobre um mesmo fato imponible que, porventura, esteja conectado a dois ou mais sistemas tributários internacionais.

Conforme já antecipado, as normativas convencionais em matéria tributária, firmadas pelas diversas nações no intuito de se evitar uma dupla imposição fiscal ou de se promover a livre circulação de bens, pessoas e serviços, tendo em vista o processo de integração mundial, devem ser tidas como uma liberalidade por parte dos Estados signatários, e induzem a ‘renúncia’ desses entes ao exercício pleno da soberania tributária naquelas situações previstas no tratado, não impedindo, contudo, a ocorrência de divergências quando da apreciação de questões de fato ou de direito por parte das autoridades fiscais dos Estados contratantes, especialmente em razão dos interesses conflitantes existentes entre nações que são partes no acordo.

No caso do Brasil, a existência de divergências tributárias relacionadas à aplicação dos tratados internacionais se apresenta agravada, em virtude de uma política arrecadadora implacável com vistas a se atingir o superávit primário, bem como da ausência de uma posição consolidada das autoridades judiciais e executivas brasileiras no que tange à prevalência da aplicação das normas convencionais frente ao direito interno, o que possibilita a interpretação e aplicação do tratado, por parte dos agentes fazendários nacionais, da forma mais conveniente aos olhos do Fisco brasileiro, resultando, no mais das vezes, na aplicação fiscalista da norma tributária doméstica em detrimento da convencional (vide Capítulo III).

Em razão das inúmeras divergências que a aplicação e interpretação das convenções internacionais que versam sobre matéria tributária podem gerar frente ao ordenamento jurídico interno dos diversos Estados soberanos, e com o fim de se atingir na sua plenitude o princípio da boa-fé e do *pacta sunt servanda* que devem nortear as relações externas, o Direito Internacional Público incentiva, nesses casos, a extensão e utilização dos mecanismos pacíficos para resolução das controvérsias, por parte das nações signatárias dos referidos compromissos, na busca da uniformização dos métodos hermenêuticos aplicáveis, mediante a identidade de conteúdo entre as interpretações conferidas pelos Estados partes<sup>263</sup>.

Nesse contexto, há algum tempo os debates acerca da utilização dos meios alternativos de solução de controvérsias no âmbito tributário internacional vêm se desenvolvendo no sentido de se buscar alternativas que tentem superar os diversos pontos de

---

<sup>263</sup> ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 201.

vistas interpretativos que podem resultar da aplicação de uma norma convencional por parte dos Estados signatários, e que na seara tributária tem sido extremamente injusto com o contribuinte, pois é ele quem sofre os efeitos da hermenêutica e da aplicação divergente dos textos normativos pelos diversos entes soberanos tributantes.

Assim, se afigura plenamente defensável e salutar que os Estados soberanos recorram, em princípio, a qualquer um dos meios admitidos pelo Direito Internacional, os quais foram objeto de análise por ocasião do Capítulo I, no intuito de tentarem pôr termo a eventual conflito decorrente da interpretação e aplicação ou não, por seus agentes públicos, de uma norma convencional tributária, o que inclusive tem o condão de convergir com os ditames do art. 4.º, incisos VI e VI da CRFB.

Contudo, conforme ressalva Igor Mauler Santiago, daqueles mecanismos ofertados pelo Direito das Gentes para a resolução dos litígios internacionais, apenas três têm se mostrado apropriados para trato das divergências decorrentes da aplicação de instrumentos convencionais que versam sobre matéria tributária, quais sejam: a negociação direta, a arbitragem e a submissão a cortes permanentes. O referido autor considera, ainda, pouco provável que uma contenda de natureza tributária desperte um grau de desgaste extremo que justifique a intervenção diplomática de terceiros, como é o caso dos bons ofícios, da mediação, da conciliação e dos meios políticos (com exceção da OMC), até mesmo, porque, como se adiantou, as diferenças de entendimento que podem decorrer nessas hipóteses, não resultam, a princípio, em qualquer prejuízo para os Estados partes do tratado firmado, os quais continuam livres, para conferir o tratamento interpretativo que melhor lhes convir ao texto convencional e ao seu próprio direito interno, mas ao contribuinte que, porventura, se relacione com os Estados signatários, uma vez que será ele que suportará em suas operações os efeitos das diversas interpretações cabíveis e das imposições fiscais delas decorrentes<sup>264</sup>.

No que se refere aos dissensos tributários internacionais, que sejam, porventura, decorrentes da interpretação e aplicação dos tratados firmados no intuito de regular as práticas comerciais externas, já se teve a oportunidade de verificar que o Protocolo de Marraqueche de 1994, criador da OMC, estatui em seu anexo 2 a possibilidade de adoção, pelos países signatários dos seguintes mecanismos de solução de controvérsias: a) consultas); b) bons ofícios, mediação, conciliação; e c) arbitragem. Entretanto, levando-se em conta que a adoção de tais métodos não é considerada obrigatória, afigura-se bastante corrente que os Estados-membros da OMC, que eventualmente possuam algum dissenso relacionado ao comércio

---

<sup>264</sup> SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 175.

internacional, recorram diretamente ao Órgão de Solução de Controvérsias – OSC, que possui atuação muito presente no cenário mundial. Nesse ponto, a efetiva atuação do OSC, que se traduz numa espécie de fórum arbitral, com vistas a solucionar as divergências decorrentes da aplicação das normas convencionais que regulam o comércio exterior, inclusive aquelas que tenham algum conteúdo tributário, pode ser depreendida pelo fato de que em pouco mais de uma década, ele já teria julgado algo em torno de 400 (quatrocentos) casos<sup>265</sup>.

No âmbito do MERCOSUL, pode-se mencionar, ainda, a adesão pela República Federativa do Brasil ao sistema de solução de controvérsias instituído pelo Anexo ao Protocolo de Ouro Preto de 1994 e pelo Protocolo de Olivos de 2002, os quais preveem como última razão para a resolução de conflitos surgidos entre os países integrantes daquele bloco econômico, inclusive de cunho tributário internacional, como já analisado, o recurso à arbitragem *Ad hoc*, que pode ser provocada de forma unilateral por qualquer dos Estados litigantes componentes do referido bloco de integração regional, desde que as referidas nações não tenham chegado a um consenso mediante a adoção de outro método de solução de controvérsias, que cuja tentativa primeira, em regra, se dá mediante a negociação direta.

Nesse aspecto, no que tange às divergências decorrentes das atividades mercantis internacionais ou mesmo regionais (em sede do MERCOSUL), pode-se verificar que o Brasil tem se mostrado aberto à submissão dessas contendas, inclusive as de cunho tributário, aos meios pacíficos de solução de controvérsia admitidos pelo Direito Internacional, especialmente à negociação direta e ao método arbitral tendo em vista, o reconhecimento e a aceitação do Tribunal Arbitral *Ad hoc* do MERCOSUL e do Órgão de Solução de Controvérsias da OMC, atitude que tem o condão de conferir efetividade aos ditames do art. 4.º, incisos VI e VII da CRFB.

Por seu turno, em se tratando de divergências relacionadas à aplicação e interpretação das Convenções bilaterais firmadas pelas nações com vistas a evitar a dupla tributação da renda, a OCDE previu no artigo 25 da sua Convenção-Modelo (versão consolidada do ano de 2010) o denominado procedimento amigável, como principal método para ser pôr termo à eventual controvérsia surgida, o qual se traduz claramente numa modalidade de negociação direta que pode ser privilegiada pelos países signatários, possibilitando, ainda, que estas nações recorram ao procedimento arbitral, na hipótese de a

---

<sup>265</sup> UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. A função da OMC na harmonização tributária internacional. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça (Coords.). *Tributação, Comércio e Solução de Controvérsias Internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 298.

referida via negocial se revelar infrutífera por algum motivo, e que será objeto de análise específica no capítulo seguinte. Veja seus termos:

Article 25. Mutual Agreement Procedure

1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.

5. Where,

a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and

b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State,

any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph<sup>266</sup>.

A partir da leitura do destacado dispositivo, depreende-se que o procedimento amigável pode ser tido como um mecanismo apto a solucionar eventuais conflitos surgidos entre duas Administrações tributárias, quando em razão da sua atuação decorre uma interpretação impositiva que não esteja em conformidade com os termos da Convenção para se evitar a dupla tributação firmada pelos Estados partes<sup>267</sup>, podendo, ainda, segundo a doutrina tributária, ser classificado em três modalidades diversas em função do seu objeto:

<sup>266</sup> OCDE. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version. July 2010*. pp. 36-37. Disponível no sítio eletrônico: <[www.oecd.org](http://www.oecd.org)> (Acesso em: jul. 2012).

<sup>267</sup> ANTÓN, Fernando Serrano. *La Resolución de Conflictos en el Derecho Tributario: Procedimiento Amistoso y Arbitraje*. Pamplona: Thomson Reuters, 2010, p. 131.

- a. procedimento amigável individual ou em sentido estrito (*specific case provision*): previsto nos itens 1 e 2 do artigo 25, e consiste no direito do contribuinte apresentar às autoridades fiscais do Estado no qual é residente ou do qual é nacional, reclamação com vistas a prevenir imposição fiscal que esteja sendo exigida por uma das partes signatárias em desconformidade com as regras previstas na Convenção firmada;
- b. procedimento amigável interpretativo (*interpretative provision*): disposto na primeira frase do item 3 do artigo 25, e ocorre por iniciativa dos próprios Estados contratantes no intuito de verem sanadas quaisquer dificuldades ou dúvidas que resultem do processo de interpretação da Convenção;
- c. procedimento amigável integrativo (*legislative provision*): preceituado na segunda frase do item 3 do artigo 25, podendo ser deflagrado de ofício por quaisquer das autoridade fazendárias dos Estados signatários no intuito de verem solucionados casos de dupla imposição fiscal eventualmente não disciplinados pelo tratado<sup>268</sup>.

De uma forma geral, todas as Convenções para evitar a dupla tributação da renda que foram celebradas pelo Brasil, seguindo-se os moldes da Convenção-Modelo da OCDE, contemplam em seu texto a possibilidade de adoção dos procedimentos amigável em sentido estrito (item 1 e 2 do artigo 25) e interpretativo (primeira frase do artigo 25). Deve-se ressaltar, contudo, a existência, conforme o caso, de algumas diferenças na redação dos seus textos comparativamente ao previsto na Convenção-Modelo, o que não desnatura a possibilidade de se instaurar a negociação direta entre as partes signatárias com vistas a se solucionar alguma questão relacionada à aplicação da norma convencional tributária<sup>269</sup>.

---

<sup>268</sup> Cf. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 164-165; SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 175; ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, pp. 202-203.

<sup>269</sup> Nesse particular, Sergio André Rocha esclarece que quanto ao item 1 do artigo 25, a quase totalidade das Convenções firmadas pelo Brasil para evitar a dupla tributação, se omitem quanto à referência ao artigo da não-discriminação, exceção feita aos tratados celebrados com o Chile, Coreia do Sul, Finlândia e Ucrânia. Ainda em relação a esse item, podem ser apontadas diferenças no que tange ao prazo que o contribuinte tem para apresentação da divergência. No que se refere ao item 2 do referido dispositivo, afirma que quase todas as Convenções celebradas pelo Brasil não possui a frase final segundo a qual “qualquer acordo alcançado deve ser implementado, a despeito de quaisquer limites temporais previstas nas legislações internas dos Estados contratantes”, excepcionando os tratados firmados com Finlândia, Índia e Portugal, que contemplam a redação na forma da Convenção-Modelo. (ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 203).

Relativamente ao procedimento integrativo (*legislative provision*), merece ser salientado que o Brasil não adota uma postura coerente e uniforme no que tange a sua adoção, contando atualmente 14 (quatorze) Convenções de um total de 29 (vinte e nove) vigentes, que contem a referida previsão nos termos da parte final do item 3 do artigo 25 da Convenção-Modelo da OCDE<sup>270</sup>.

Verifica-se, portanto, que o procedimento amigável pode ser considerado como um bom meio alternativo a ser invocado pelas nações na tentativa de se pôr termo a uma eventual divergência surgida no âmbito de aplicação das Convenções firmadas para se evitar a dupla tributação da renda, sendo bastante incentivada a sua utilização pela OCDE. Nesse aspecto, através dos dados estatísticos disponibilizados pela OCDE, e reproduzidos abaixo, pode-se depreender que os países membros da referida organização têm invocado cada vez mais o procedimento amigável no intuito de verem solucionadas eventuais controvérsias que decorram da aplicação não uniforme dos tratados firmados para evitar dupla imposição da renda nos moldes da Convenção-Modelo:

<b>Procedimentos Amigáveis Iniciados por exercício pelos Países Membros da OCDE</b>				
<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
<b>Novos Casos</b>	<b>Novos Casos</b>	<b>Novos Casos</b>	<b>Novos Casos</b>	<b>Novos Casos</b>
1.036	1.176	1.311	1.599	1.341

<b>Total de Procedimentos Amigáveis reportado pelos Membros da OCDE ao final do exercício</b>				
<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
<b>Inventário</b>	<b>Inventário</b>	<b>Inventário</b>	<b>Inventário</b>	<b>Inventário</b>
2.352	2.671	2.987	3.426	3.328

(\*) FONTE: Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico<sup>271</sup>.

Da análise dos dados acima, se afigura de fácil percepção, uma clara tendência por parte dos Estados-membros da OCDE de se valerem do procedimento amigável no intuito de sanarem alguma divergência relacionada à aplicação das Convenções firmadas para se evitar a dupla imposição fiscal da renda, isso porque, enquanto integrantes da referida organização, tais entes procuram estar alinhados com suas recomendações e comentários interpretativos, sendo, portanto, muito lógica a utilização desse meio de solução de controvérsia.

O mesmo raciocínio, entretanto, não pode ser replicado àqueles países que não

<sup>270</sup> Preveem o procedimento amigável integrativo os tratados firmados pelo Brasil com: Argentina, Áustria, Canadá, China, Coreia do Sul, Dinamarca, França, Índia, Japão, Luxemburgo e Suécia.

<sup>271</sup> Disponível no sítio eletrônico da OCDE: <[www.oecd.org](http://www.oecd.org)> (Acesso em: 26 jul. 2012).



integram a OCDE, os quais, em sua grande maioria, são economias em desenvolvimento, fato que consequentemente resulta na desconfiança do método amigável, uma vez que face ao poder econômico dos países membros, essas nações, dentre elas o Brasil, não se sentem devidamente tuteladas por aquela organização, o que resulta numa forte resistência ao reconhecimento dos comentários e recomendações da OCDE como referência interpretativa para aplicação das Convenções firmadas no intuito de se evitar a dupla tributação da renda, pois no entendimento dessas nações as referidas diretivas foram formuladas para se atingir os interesses dos Estados-membros de forma que estariam despidas de imparcialidade<sup>272</sup>.

Nessa linha de pensamento, as nações não membros acabam optando por não submeterem as contendas surgidas no âmbito de aplicação dos tratados firmados para prevenir a dupla imposição fiscal ao procedimento amigável, uma vez que estariam em posição inferior frente aos interesses dos Estados-membros, o que revela certo insucesso do referido procedimento, conclusão que ser depreendida mediante o exame das seguintes informações de cunho estatístico:

<b>Procedimentos Amigáveis Iniciados por exercício por Países não Membros da OCDE</b>				
<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
<b>Novos Casos</b>	<b>Novos Casos</b>	<b>Novos Casos</b>	<b>Novos Casos</b>	<b>Novos Casos</b>
-	-	4	2	5

<b>Total de Procedimentos Amigáveis reportado por não Membros da OCDE ao final do exercício</b>				
<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
<b>Inventário</b>	<b>Inventário</b>	<b>Inventário</b>	<b>Inventário</b>	<b>Inventário</b>
-	-	2	4	7

(\*) FONTE: Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico<sup>273</sup>.

Em que pese a existência de dados estatísticos antagônicos acerca da adoção do procedimento amigável pelas diversas nações (membros e não membros), a OCDE já teve a oportunidade de se manifestar formalmente no sentido de que o referido mecanismo tem se revelado, de uma maneira geral, satisfatório para os fins almejados, quando anotou em seus comentários ao artigo 25 da Convenção-Modelo (versão consolidada de 2003) que “*on the*

<sup>272</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 136.

<sup>273</sup> Disponível no sítio eletrônico da OCDE: <[www.oecd.org](http://www.oecd.org)> (Acesso em: 26 jul 2012).

*whole, the mutual agreement procedure as proven satisfactory*”<sup>274</sup>, posição também compartilhada por parte da doutrina estrangeira<sup>275</sup>.

Por outro lado, segundo afirma Sergio André Rocha, o procedimento amigável pode se revelar pouco eficaz para que as nações superem divergências surgidas em razão da aplicação das Convenções firmadas no intuito de se evitar a dupla tributação da renda, pois em sendo a solução do conflito objeto de negociação entre as autoridades fiscais de cada país, afigura-se pouco provável que se atinja um bom termo negocial<sup>276</sup>. Ademais, deve-se destacar que a doutrina especializada aponta, ainda, alguns inconvenientes de cunho prático, que teriam o condão de contribuir para a ineficiência da adoção do método do procedimento amigável no plano internacional com vistas a se perquirir uma eventual resolução de divergência tributária. Seriam os seguintes:

- a. as autoridades envolvidas não têm qualquer obrigatoriedade no sentido de se chegar um resultado;
- b. inexistem limites temporais para que se chegue a uma conclusão;
- c. o instrumento que conferirá publicidade ao acordo almejado dependerá de cada país envolvido no procedimento.
- d. a implementação e cumprimento do acordo dependerá da legislação interna de cada país, e ainda do seu grau de altruísmo relativamente ao atendimento do princípio do *pacta sunt servanda*, sendo possível que as autoridades fazendárias internas se neguem a cumprir o acordo, o que reforça a posição defendida no Capítulo III no sentido de que os países envolvidos possuam orientação clara privilegiando o Direito Internacional frente à sua legislação infraconstitucional;

---

<sup>274</sup> OCDE. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Paris-Amsterdam: OECD-IBFD, 2003, p. 285.

<sup>275</sup> Cf. KOCH, Karl. Rapport Général. In: *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. LXVIa, 1er. sujet: Procédure amiable – procédure et pratique. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1981, p. 64; ZÜGER, Mario. Arbitration under Tax Treaties – Improving Legal Protection in International Tax Law. In: *IBFD Doctoral Series*, Vol. 5. Amsterdam: IBFD, 2001, pp. 13-15.

<sup>276</sup> ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 220.

- e. algumas nações se mostram neutras em relação à utilização do procedimento amigável como meio de solucionar suas divergências de cunho tributário, não demonstrando interesse em se valer dessa prática<sup>277</sup>.

Tendo em vista a existência de tantos senões contrários à eficácia do procedimento amigável, os países desenvolvidos e em desenvolvimento têm discutido com grande intensidade acerca da aceitação e utilização dos denominados meios jurisdicionais (arbitragem e recurso às Cortes Internacionais Permanentes) para fins de se dirimir aqueles conflitos que possam surgir em razão da aplicação dos tratados celebrados para se evitar a dupla tributação da renda<sup>278</sup>, à semelhança do que já ocorre atualmente e com bastante frequência, como já visto, no que tange à resolução das divergências de cunho tributários, porventura, decorrentes da aplicação das normas convencionais que regulam o comércio internacional, seja em âmbito mundial, mediante o recurso ao Órgão de Solução de Controvérsias da OMC, ou mesmo regional como, por exemplo, é o caso do Tribunal Arbitral *Ad hoc* do MERCOSUL.

Merece ser ressaltado, contudo, que, especificamente no caso da República Federativa do Brasil, a análise da eficiência e da eficácia da adoção do procedimento amigável (negociação direta) ou os métodos jurisdicionais (arbitragem e recurso às Cortes Internacionais Permanentes) com o fim de ver solucionado eventual conflito surgido em razão da aplicação divergente das normas convencionais que versem sobre matéria tributária, a um determinado fato imponível que esteja eventualmente conectado a dois ou mais Estados soberanos, deverá passar ainda por um teste que verifique a compatibilidade de tais procedimentos com os princípios constitucionais da legalidade e da indisponibilidade do crédito tributário, o que será objeto de abordagem no capítulo seguinte do presente estudo.

---

<sup>277</sup> RIBES RIBES, Aurora. Compulsory arbitration as a last resort in resolving tax treaty interpretation problems. *European Taxation*, Amsterdam, p. 403, Sept. 2002; ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 220.

<sup>278</sup> Cf. SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 701; ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 220; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Os métodos de soluções de controvérsias entre Estados soberanos no âmbito do comércio internacional. Análise dos mecanismos instituídos pela OMC e contidos na convenção modelo para evitar a dupla tributação da OCDE. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça (Coords.). *Tributação, Comércio e Solução de Controvérsias Internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, pp. 451-452.

## 5 A RESOLUÇÃO DOS CONFLITOS TRIBUTÁRIOS INTERNACIONAIS COM BASE NA ARBITRAGEM

### 5.1 A adoção da arbitragem tributária internacional como instrumento de integração e de segurança dos investimentos estrangeiros

Diante das deficiências da negociação direta, ou procedimento amigável, para se pôr termo à eventual divergência decorrente da aplicação e interpretação não uniforme das regras convencionais que versem sobre situações jurídicas conectadas a dois ou mais entes soberanos e que tenham alguma implicação fiscal, o que foi objeto de análise no capítulo anterior, a doutrina internacional tem debatido, com certa intensidade, sobre a adoção da via arbitral por parte das nações, como mecanismo adequado com vistas a se promover a pacificação das controvérsias internacionais surgidas na seara tributária<sup>279</sup>.

Conforme mencionado anteriormente, o recurso a uma corte arbitral tem sido utilizado com certa frequência pelos Estados soberanos por ocasião das suas relações comerciais, no intuito de verem dirimidos eventuais conflitos decorrentes da aplicação divergente das convenções internacionais firmadas para regular o livre trânsito de bens e serviços, inclusive no que tange ao aspecto tributário de tais operações.

Nesse ponto, no âmbito da OMC, teve-se a oportunidade de verificar que a criação, pelo Protocolo de Marraqueche, de um órgão específico (OSC) que busca solucionar possíveis conflitos surgidos em razão de uma aplicação contraditória dos tratados internacionais mercantis por parte dos Estados partes, mesmo aqueles que possuam natureza fiscal, foi bastante satisfatória, uma vez que sua atuação tem sido extremamente efetiva, tendo em vista a sua contínua provocação pelos Estados-membros. Do mesmo modo, pode-se mencionar como salutar, a criação pelo Anexo ao Protocolo de Ouro Preto de 1994 e pelo Protocolo de Olivos de 2002, do Tribunal Arbitral *Ad hoc* do MERCOSUL, e cujo procedimento, como visto nos Capítulos II e IV, já foi privilegiado por parte dos países integrantes do referido

---

<sup>279</sup> Cf. ANTÓN, Fernando Serrano. *La Resolución de Conflictos en el Derecho Tributario: Procedimiento Amistoso y Arbitraje*. Pamplona: Thomson Reuters, 2010, pp. 321-330; ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 221; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Os métodos de soluções de controvérsias entre Estados soberanos no âmbito do comércio internacional. Análise dos mecanismos instituídos pela OMC e contidos na convenção modelo para evitar a dupla tributação da OCDE. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça (Coords.). *Tributação, Comércio e Solução de Controvérsias Internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, pp. 451-455.

bloco regional no intuito de verem solucionadas determinadas desavenças surgidas das relações travadas entre eles, algumas das quais inclusive, de cunho tributário<sup>280</sup>.

Levando-se em conta a grande atuação de um fórum de natureza arbitral capaz de solucionar controvérsias advindas das relações comerciais praticadas entre os Estados-membros da OMC, mesmo que eventualmente tenham origem fiscal, passou a haver um especial interesse dos Estados soberanos em se discutir a possível extensão da arbitragem, como método digno de dirimir divergências, também àquelas situações geradoras de conflitos que, porventura, sejam decorrentes da aplicação e da interpretação das Convenções firmadas no intuito de se evitar a dupla imposição da renda<sup>281</sup>, e que como verificado no capítulo anterior, no caso brasileiro, têm sido objeto de conflitos internacionais intensos.

Apesar do interesse internacional despertado sobre a matéria, deve-se ressaltar, contudo, que diferentemente das questões tributárias afeitas ao comércio internacional, ainda há pouca ou nenhuma experiência prática na adoção do procedimento arbitral com vistas a se pôr fim a uma lide surgida em razão de divergências ocorridas na aplicação ou interpretação das Convenções internacionais celebradas para impedir a dupla tributação da renda<sup>282</sup>, sendo que especificamente no caso do Brasil, até o presente momento nenhum tratado dessa natureza, por ele firmado, possui previsão no sentido da utilização da arbitragem como meio a ser adotado para se solucionar eventual controvérsia oriunda da sua aplicação<sup>283</sup>.

De todo modo, merece ser salientado que a hipótese de as Convenções firmadas pelos Estados soberanos para elidir a bitributação internacional da renda não conterem expressamente uma cláusula geral acerca da adoção da arbitragem para resolver questões relativas às divergências de interpretação quando da sua aplicação, não impede, como visto no item 2.2 do Capítulo II, que tais entes, mediante a celebração de um tratado especial e autônomo, acordem em submeter possíveis contendas a um foro arbitral especialmente constituído para esse fim<sup>284</sup>.

---

<sup>280</sup> Merece ser salientado que até o momento, todos os laudos arbitrais proferidos pelo Tribunal Arbitral *Ad hoc* do MERCOSUL para pôr termo a litígios em que o Brasil foi parte, foram cumpridos de forma espontânea pelos países litigantes, sem que para tanto, houvesse qualquer questionamento, o que se coaduna com os princípios internacionais do *pacta sunt servanda* e da boa-sé.

<sup>281</sup> TILLINGHAST, David R. Issues in the implementation of the arbitration of disputes arising under income tax treaties, *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, p. 90, Mar., 2002.

<sup>282</sup> Cf. RIBES RIBES, Aurora. *Convenios para Evitar La Doble Imposición Internacional: Interpretación, Procedimiento Amistoso y Arbitraje*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 2003, p. 427; ISMER, Roland. Compulsory waiver of domestic remedies before arbitration under a tax treaty – a German perspective, *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, p. 18, Jan. 2003.

<sup>283</sup> ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 221.

<sup>284</sup> Nesse sentido ver SANTIAGO. Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, pp. 144 e 145.

Dentro desse contexto, Sergio André Rocha, ao citar Marteen Ellis, afirma que a pouca prática arbitral no âmbito das convenções firmadas para evitar a dupla tributação da renda decorre do “*próprio receio dos Estados de que tal procedimento possa fazer com que percam o controle sobre sua tributação*”<sup>285</sup>.

Contudo, se tal raciocínio for realmente levado a efeito, os Estados soberanos nem deveriam se dispor a firmar convenções no intuito de harmonizar as incidências tributárias sobre fatos eventualmente conectados a dois ou mais sistemas jurídicos internacionais, isso porque, como já foi objeto de menção, a celebração de tratados nesse sentido, se traduz em mera liberalidade, implicando no mais das vezes na limitação do Direito Tributário interno por parte dos Estados contratantes, em prol do atendimento do princípio da capacidade contributiva e do livre comércio, não havendo que se falar, nesse caso, em perda de controle da soberania fiscal.

A não submissão de uma divergência decorrente da aplicação de um tratado tributário internacional ao método arbitral, sob a alegação de que tal fato ensejaria a redução do controle da tributação dos entes soberanos sobre os fatos imponíveis realizados em seu território, não pode prosperar, uma vez que o que se visa buscar na hipótese, não é a limitação do exercício da competência tributária por parte dos Estados signatários, a qual já foi objeto de consenso prévio quando da celebração do tratado tributário internacional, mas sim a uniformização do processo hermenêutico afeito à aplicação daquela normativa convencional, impedindo, assim, que os contribuintes tenham suas operações tributadas de forma mais gravosa em razão de uma interpretação controversa. Tanto tal pensamento deve ser considerado adequado, que na esfera convencional tributária relacionada ao comércio internacional, os Estados-membros da OMC têm consentido constantemente em submeter eventuais contendas ao Órgão de Solução de Controvérsias.

Com base nesse raciocínio, pode ser considerada sem propósito a manutenção de um texto convencional no âmbito externo que continuamente é aplicado e interpretado de maneira diferente pelos Estados signatários, pois em razão dessa divergência, a referida normativa acaba não atingindo o objetivo maior pelo qual foi firmada que é exatamente a harmonização da incidência fiscal sobre as operações praticadas que eventualmente estejam vinculadas a duas ou mais competências tributárias internacionais, de forma a evitar que o contribuinte seja gravado mais de uma vez por um tributo de mesma natureza, e não tenha suas atividades econômicas obstadas por essa razão. Ademais, como já foi visto anteriormente, a prática

---

<sup>285</sup> ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 222.

reiterada do *hermeneutic override* pode resultar na quebra do tratado internacional tributário, bem como sua consequente denúncia.

Sensível a tais debates, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE divulgou, no ano de 2007, relatório intitulado *Improving Tax Resolution of Tax Treaties Disputes*, cujo objetivo precípuo foi exatamente o de promover a alteração da Convenção-Modelo mediante a inclusão no seu artigo 25 do item 5, estabelecendo a possibilidade de os Estados soberanos adotarem o procedimento arbitral como mecanismo legítimo para se tentar pôr termo àqueles conflitos decorrentes da aplicação controversa, no âmbito internacional, daqueles tratados firmados para se evitar a dupla tributação da renda<sup>286</sup>. É oportuna a leitura do novel dispositivo:

Article 25. (...)

(...)

5. Where,

a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and

b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State,

any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph<sup>287</sup>.

Os motivos invocados pela OCDE para fazer incluir em sua Convenção-Modelo a arbitragem como meio de resolução de controvérsias decorrentes da aplicação dos tratados para evitar a dupla tributação da renda, encontram-se fundados nas críticas atinentes ao procedimento amigável, e abordadas no item 4.3 do capítulo anterior, cujos resultados poderiam ser melhorados, especialmente em se tratando de países não-membros, se fossem, eventualmente, ofertados aos Estados signatários outros meios para se solucionar os conflitos tributários.

Nessa linha, o Comitê de Assunto Fiscais concluiu no sentido de que a coexistência de outros métodos no bojo da Convenção-Modelo, poderia acabar encorajando os Estados contratantes a envidarem maiores esforços na busca de um desfecho favorável à lide quando

<sup>286</sup> OCDE. *Improving the Resolution of Tax Treaties Disputes*. February, 2007. Disponível no sítio eletrônico: <[www.oecd.org](http://www.oecd.org)> (Acesso em: 01 ago. 2012).

<sup>287</sup> OCDE. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version. July 2010*. pp. 36-37. Disponível no sítio eletrônico: <[www.oecd.org](http://www.oecd.org)> (Acesso em: 25 jul. 2012).

da utilização do procedimento amigável<sup>288</sup>. Depreende-se, portanto, que o procedimento amigável, no entendimento da OCDE, deve continuar sendo privilegiado pelas partes em litígio, com vistas à obtenção de um consenso quanto à melhor aplicação e interpretação da Convenção celebrada para evitar a dupla imposição fiscal da renda, e somente após um resultado negativo do referido método é que os Estados poderiam se valer do método arbitral<sup>289</sup>.

Considerando os referidos argumentos, parece interessante e oportuno que o Brasil, na hipótese de divergências surgidas com outras nações no plano tributário internacional, em especial no âmbito de aplicação das Convenções firmadas para evitar a dupla imposição fiscal da renda, comece a debater concretamente a possibilidade de adoção da via arbitral para resolvê-las, até mesmo no sentido de conferir maior efetividade ao disposto no art. 4.º, incisos VI e VII da CRFB, que estimula a defesa e manutenção da paz em sentido amplo, bem como a utilização dos meios existentes para solução pacífica dos conflitos. Tal espécie de arbitragem, a qual merece ser considerada como própria de Direito Internacional Público, uma vez que almeja solucionar divergências decorrentes de ato de império (*iure imperii*), face ao exercício conflitante de soberanias tributárias diferentes, deve ter origem mediante a celebração de um tratado internacional para esse propósito, o qual, por sua vez, terá que seguir todos os trâmites exigidos para celebração de qualquer convenção internacional.

A arbitragem, nesse caso, pode se revelar como um método muito eficaz para a resolução de possíveis pendências oriundas das relações tributárias mantidas entre duas ou mais nações, uma vez que, como já estudado, a apreciação da lide submetida a tal procedimento se dará por árbitros neutros indicados e escolhidos de comum acordo pelas partes envolvidas no litígio, o que retira qualquer desconfiança quanto à imparcialidade desse meio, fato que não ocorre, muitas das vezes, com as denominadas Cortes Permanentes de Justiça, as quais possuem em sua composição juízes indicados por várias nações, e que em razão disso poderão julgar de acordo com os interesses defendidos por cada uma delas, não visando necessariamente um senso de justiça internacional.

---

<sup>288</sup>OCDE. *Improving the Resolution of Tax Treaties Disputes*. February, 2007. Disponível no sítio eletrônico: <[www.oecd.org](http://www.oecd.org)>. (Acesso em: 01 ago 2012), p. 4.; ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 225.

<sup>289</sup>RIBES RIBES, Aurora. Compulsory arbitration as a last resort in resolving tax treaty interpretation problems. *European Taxation*, Amsterdam, p. 303, Sept. 2002; TILLINGHAST, David R. Issues in the implementation of the arbitration of disputes arising under income tax treaties, *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, p. 92, Mar. 2002; SANTIAGO. Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 220; ANTÓN, Fernando Serrano. *La Resolución de Conflictos en el Derecho Tributario: Procedimiento Amistoso y Arbitraje*. Pamplona: Thomson Reuters, 2010, p. 385.



Como visto anteriormente, no Capítulo I, a ausência de confiança plena na isenção de julgadores previamente escalados, como é o caso das Cortes Internacionais de Justiça, foi o motivo maior que ensejou a aposição de reserva por parte do Brasil ao art. 66 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, o qual preconizava a competência obrigatória da CIJ para se manifestar, quando provocada, na hipótese da existência de conflitos ou superveniência de norma imperativa de Direito Internacional geral (*jus cogens*), ou mesmo, na ocorrência de dúvidas acerca da interpretação relacionadas às próprias normas previstas no referido Tratado.

Ainda, conforme já foi objeto de menção item 2.2.1 do Capítulo II, deve ser frisado que apesar de a Constituição Federal incentivar que o Brasil oriente suas ações na esfera internacional na busca pela solução pacífica das divergências (art. 4.º, incisos VI e VII), a submissão das contendas decorrentes da prática dos atos de império, dentre as quais incluem-se as tributárias, à arbitragem ou mesmo a uma Corte internacional, deve ser tida como facultativa, em razão do atributo da soberania, e decorrerá necessariamente do consenso entre as partes envolvidas no litígio, fato que deverá ser materializado em tratado específico e precedido de autorização do Congresso Nacional (arts. 49, inciso I e 84, inciso VIII da CRFB).

Diante do exposto, em que pese a facultatividade de o Brasil submeter as contendas tributárias, porventura, surgidas da aplicação e interpretação não uniforme dos tratados internacionais dos quais seja parte, quer parecer que a sua disposição em fazê-lo, fato que já ocorre hodiernamente no que tange aos tratados que visam garantir o livre comércio e que têm cunho tributário, além de conferir efetividade ao disposto no art. 4.º, incisos VI e VII da CRFB, terá o condão de promover uma maior integração internacional e regional, uma vez que os investidores estrangeiros certamente se sentirão mais seguros em investir num país que esteja aberto a todo e qualquer método que almeje a uniformização dos ditames interpretativos internacionais em matéria fiscal, o que conseqüentemente impedirá que suas operações sejam gravadas de forma indevida em razão do exercício de duas competências de distintas.

A disposição por parte do Brasil, de se buscar por intermédio da arbitragem, uma uniformização das disparidades interpretativas eventualmente existentes na esfera tributária internacional, sem dúvida alguma pode se traduzir num fator positivo que traz segurança àqueles contribuintes que estejam de alguma forma, vinculados a duas ou mais competências fiscais diferentes, dentre elas a brasileira. Tem-se, portanto, que a adoção do procedimento arbitral nos casos de conflitos decorrentes da aplicação das normativas tributárias internacionais, pode se revelar como uma tentativa salutar por parte dos Estados soberanos no

sentido de conferir maior efetividade à harmonização dos seus sistemas jurídico-tributários, com vistas a elidir uma imposição mais gravosa aos contribuintes que desenvolvam atividades econômicas internacionais.

Porém, merece ser ressaltado que o fato de a Constituição Federal incentivar a utilização no plano internacional dos métodos pacíficos de solução de controvérsia admitidos pelo Direito das Gentes, dentre eles a negociação direta (procedimento amigável) e a arbitragem, não impede, que surjam questionamentos de ordem prática, face aos princípios constitucionais da legalidade e da indisponibilidade do crédito fiscal, quanto à legitimidade de o Brasil adotar tais mecanismos, também no intuito de pôr termo a eventuais divergências interpretativas surgidas em razão da aplicação não uniforme de um tratado que verse sobre matéria tributária<sup>290</sup>, o que será objeto de enfrentamento no item seguinte.

#### 5.1.1 O método arbitral frente aos princípios da legalidade e da indisponibilidade do crédito tributário

Levando-se em conta que a adoção da maioria dos métodos para solução pacífica das controvérsias internacionais, inclusive as de cunho tributário, decorrerá de um consenso entre as partes envolvidas no litígio ao qual se almeja pôr termo<sup>291</sup>, especialmente ao que interessa o presente estudo, nos casos da negociação direta e da arbitragem, sobressai a questão relacionada à possibilidade de o Brasil em razão da utilização de algum desses métodos acabar tendo que se submeter a uma decisão ou a um acordo que implique numa eventual arrecadação fiscal menor para os seus cofres.

Assim, face ao que dispõem os princípios da legalidade e da indisponibilidade do crédito tributário, será que a Fazenda brasileira em todas as suas esferas de competência tributária (Federal, Estadual, Municipal e Distrital) estaria obrigada a procurar sempre a máxima tributação possível, na hipótese de existirem duas ou mais interpretações decorrentes da aplicação de um tratado internacional que verse sobre questão fático-fiscal<sup>292</sup>?

Diante da possibilidade de adoção de processo hermenêutico que resulte na incidência tributária mais gravosa ao contribuinte, há vozes na doutrina que entendem no

---

<sup>290</sup> Cf. ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 210; ANTÓN, Fernando Serrano. *La Resolución de Conflictos en el Derecho Tributario: Procedimiento Amistoso y Arbitraje*. Pamplona: Thomson Reuters, 2010, pp. 321-330.

<sup>291</sup> Com exceção do meio político, que poderá ser deflagrado à revelia das partes em litígio, na hipótese do conflito se revelar de extrema gravidade (vide item 1.2.2 do Capítulo II), fato pouco provável no que se refere às questões internacionais que tenham cunho tributário.

<sup>292</sup> ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 210.

sentido de que o Estado brasileiro (*lato sensu*) não poderia, através de suas autoridades fazendárias, transigir sobre uma interpretação que eventualmente exclua ou reduza a constituição do crédito fiscal, posição esta que se estenderia também, por uma questão de lógica, ao procedimento arbitral.

Com base nessa linha de raciocínio, são oportunos os ensinamentos de Daniel Vitor Bellan, que ao analisar o referido questionamento, se posicionou no sentido de que a submissão ao procedimento amigável, e por via de consequência à arbitragem, de eventuais divergências tributárias surgidas no âmbito de aplicação de um tratado internacional, teria o condão de atentar contra os princípios constitucionais da legalidade e da indisponibilidade do crédito fiscal, uma vez que, ao agirem dessa forma, as autoridades fazendárias nacionais, em última análise, estariam abrindo mão do exercício da competência tributária que lhes foi atribuída. Veja suas palavras:

(..) a obrigatoriedade de observação do procedimento pelo Fisco não encontra fundamento em nosso país, tendo em vista a imperatividade do princípio da legalidade, inclusive para efeito de dispensa da exigência de tributos. Em outras palavras, não poderá o representante brasileiro dispor ou abrir mão de competência tributária quando da negociação travada no procedimento amigável com outro estado contratante, ainda que isto se dê em razão de problemas de interpretação do acordo. Assim, entendemos que o Fisco não estará vinculado a entendimento tendente a dispensar o recolhimento de tributo, manifestado em procedimento amigável, quando outra interpretação do acordo de bitributação também se mostrar factível (e isto normalmente ocorrerá, caso contrário, não seria nem mesmo hipótese de instalação de procedimento amigável)<sup>293</sup>.

Contudo, parece que esse posicionamento não merece subsistir, pois como já se teve a oportunidade de verificar, a submissão de toda e qualquer contenda internacional, inclusive as fiscais, aos meios arbitrais ou à negociação direta (procedimento amigável), deve ser precedida da celebração de um tratado nos termos do art. 84, inciso I da Constituição Federal, o qual para produzir efeitos internos merece ser posteriormente ratificado pelo Congresso Nacional, fato que por si só já teria o condão de atender ao princípio da legalidade e da indisponibilidade do crédito tributário, uma vez que as autoridades fiscais estariam devidamente autorizadas por dois Poderes constitucionalmente constituídos (Executivo – Presidente da República e Legislativo – Congresso Nacional) a assim proceder.

Salienta-se, ainda, que na hipótese de se vislumbrar a possibilidade de tal tratado acarretar encargos ou compromissos que possam ser considerados gravosos ao patrimônio nacional, sua celebração deverá ser precedida de autorização congressional, nos termos do art. 49, inciso I da CRFB, o que reforça o entendimento acerca da legitimidade da extensão por

---

<sup>293</sup> BELLAN, Daniel Vitor. Interpretação dos tratados internacionais em matéria tributária. In: TÔRRES, Heleno (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 661-662, Vol. III.

parte do Brasil dos meios pacíficos para solução de controvérsias, dentre eles a negociação direta e a arbitragem, também às contendas, porventura, decorrentes da aplicação divergente das convenções que versem sobre questões tributárias, não havendo que se falar, na hipótese, em qualquer violação aos princípios da legalidade e da indisponibilidade do crédito fiscal.

Por outro lado, conforme esclarece Sergio André Rocha, a possibilidade de extensão à esfera fiscal internacional dos meios admitidos pelo Direito das Gentes para a solução de controvérsias, se dá com vistas a se tentar superar o fenômeno da complexidade fiscal, cuja incerteza interpretativa muitas vezes é subsidiada pela legislação internacional e interna das nações envolvidas na divergência tributária. Para o referido autor, por uma questão lógica, não se deve recorrer aos mecanismos de solução de conflitos naquelas hipóteses em que houver harmonia tributária quanto à existência do crédito tributário, mas tão somente quando existir certa dúvida em relação à sua ocorrência, fato muito comum no âmbito do Direito Tributário Internacional, por conta da sobreposição de duas ou mais competências. São válidas suas lições:

Não concordamos com essa posição. Na verdade, é importante lembrar que a utilização de meios alternativos para a solução de controvérsias fiscais surge exatamente como um instrumento de superação do fenômeno da complexidade fiscal, a qual é decorrente da utilização de conceitos ambíguos e indeterminados no campo tributário, bem como da incerteza muitas vezes fomentada pela própria legislação (seja interna, seja internacional). Dessa forma, não se fala no uso de meios alternativos em situações que não há dúvidas quanto à existência do crédito tributário (ou seja, em que se encontra presente a harmonia hermenêutica), mas sim apenas nos casos em que a mesma seja duvidosa em razão da indeterminação do texto legal ou dos fatos envolvidos. Como assinala Ferreiro Lapatz: “O que ocorre é que toda lei tem um âmbito possível de interpretação e todo fato ou caso concreto tem um âmbito possível de percepção. Nesse âmbito – em ocasiões muito amplas, em ocasiões praticamente inexistentes – movem-se os acordos a que nos estamos referindo. Somente quando há incertezas a respeito dos fatos podem tais acordos serem inseridos no procedimento de aplicação da lei e são conformes com a lei e o Direito. Por isso tais acordos têm indubitável caráter transacional, possibilitando ao mesmo tempo – através precisamente da transação – a mais estrita e rigorosa aplicação da lei”<sup>294</sup>.

Dentro desse contexto, nada mais justo que diante de uma incerteza interpretativa que decorra da aplicação de uma convenção tributária internacional, o Brasil possa recorrer ao procedimento amigável ou à arbitragem no intuito de ver harmonizada a divergência surgida. Tal fato, ademais, como já foi objeto de menção, terá o condão de conferir segurança aos contribuintes que possuam operações conectadas a dois ou mais sistemas tributários internacionais diferentes, dentre eles o brasileiro, e que são considerados como as partes mais fracas nessa relação, estando à mercê da boa vontade política dos entes soberanos envolvidos,

---

<sup>294</sup> ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 211.

posição esta, que parece melhor se coadunar com a orientação prevista no art. 4.º incisos VI e VII da CRFB.

O entendimento que postula pela impossibilidade de o Brasil submeter eventuais contendas tributárias surgidas da interpretação divergente quando da aplicação de convenções por ele firmadas no âmbito internacional, sob pena de se estar violando os princípios da legalidade e da indisponibilidade do crédito tributário, não merece acolhida, pois como observado, as autoridades fiscais, estarão previamente autorizadas a agir dessa forma, tendo em vista a necessidade anterior da celebração de um tratado com esse fim, e cujo texto deverá ser posteriormente referendado pelo Congresso para que produza efeitos internos.

O posicionamento no sentido de que as autoridades fazendárias, diante de duas ou mais interpretações possíveis de serem adotadas, devam sempre perquirir aquela que garanta a maior tributação à hipótese impositiva, não parece se afigurar adequada com os ditames do Estado Democrático de Direito adotado pela República Federativa do Brasil (art. 1.º, *caput*, da CRFB), e que em razão do senso de justiça, há muito já banuiu do seu seio, a possibilidade de se adotar interpretações da norma tributária que tenham caráter apriorístico e preconceituoso, tais como é aquela atinente, por exemplo, ao postulado do *in dubio pro fisco*<sup>295</sup>.

Esse argumento *a fortiori* tem o condão de reforçar, por derradeiro, ainda mais a defesa da compatibilidade dos princípios da legalidade e da indisponibilidade do crédito tributário com a eventual adoção pelo Brasil da arbitragem e ou da negociação direta (procedimento amigável), na intenção de ver harmonizada eventual dúvida interpretativa surgida em razão da aplicação das convenções internacionais das quais sejam parte e que versem sobre matéria fiscal.

### 5.1.2 Possíveis efeitos do laudo arbitral tributário e vinculação dos órgãos brasileiros

Verificada a compatibilidade com os ditames constitucionais, de a República Federativa do Brasil se valer no plano externo da arbitragem na tentativa de ver dirimida quaisquer questões controversas de natureza interpretativa, porventura, advindas da aplicação das Convenções tributárias por ela firmado com outras nações, desde que, para tanto, tal procedimento seja formalizado através da celebração de tratado específico para esse fim, e

---

<sup>295</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. O conceito de embarcação para efeito da não taxação do Imposto de Renda Retido na Fonte. In: CARNEIRO, Daniel Dix; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). *Aspectos Tributários Relacionados à Indústria do Petróleo e Gás*. São Paulo: MP Editora, 2011, pp.139-140; TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006, pp. 59-62; ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 213.

precedido de autorização por parte do Congresso Nacional, merece ser analisada, ainda, as questões relacionadas aos efeitos vinculantes do eventual laudo arbitral a ser proferido com o objetivo de pôr termo às desavenças tributárias surgidas.

Como já se teve a oportunidade de apontar no item 2.2.2 do Capítulo II, para que os laudos arbitrais proferidos com vistas a dirimir eventuais contendas de Direito Público Internacional, dentre as quais as tributárias, possam ser espontaneamente cumpridos pelo Brasil, seus fundamentos devem estar subordinados ao princípio da ordem interna e bem como em consonância com o atributo da soberania.

Mais uma vez, em se traduzindo a arbitragem como um método de solução de controvérsias internacionais, sua decisão deverá necessariamente ser pautada na legislação, costumes e princípios de Direito Internacional, de forma que a legislação interna dos Estados-partes se apresenta como irrelevante para as cortes arbitrais, sendo extremamente importante nesse caso, conforme já salientado outras vezes, que os Estados envolvidos no litígio possuam orientação no sentido de privilegiar o Direito das Gentes frente ao ordenamento jurídico interno infraconstitucional, sob pena de a adoção do referido procedimento se revelar em última análise como ineficaz.

Os laudos, porventura, decorrentes do processo arbitral instaurado com o fim de se uniformizar a interpretação e aplicação de determinadas Convenções tributárias internacionais e firmadas pela República Federativa do Brasil, possuem no plano internacional, efeitos vinculantes, dependendo o seu cumprimento por parte das nações litigantes da observância dos princípios da boa-fé e do *pacta sunt servanda*, face à inexistência de instrumentos eficientes que confirmem executoriedade a tal medida, mesmo que suas conclusões não estejam em contrariedade com a soberania ou o princípio da ordem interna.

Deve ser salientado, contudo, que o eventual descumprimento voluntário de determinado laudo arbitral proferido no sentido de uniformizar a interpretação de um tratado firmado que verse sobre matéria tributária, por parte das autoridades fiscais da nação vencida no litígio, pode ser tido como uma hipótese de ilícito internacional em função da ocorrência do *hermeneutic override*, e dar ensejo inclusive à denúncia da Convenção pelo Estado parte que estiver se sentindo prejudicado em razão da interpretação reiterada feita em desconformidade com os ditames da decisão<sup>296</sup>.

Por outro lado, conforme destacado por Igor Mauler Santiago, e tendo especificamente por base o direito pátrio, a não observância pelo Brasil, de laudo tributário

---

<sup>296</sup> ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, pp. 212 e 223.

decorrente de procedimento arbitral internacional em que tenha figurado como parte, pode abrir, ainda, ao contribuinte aqui estabelecido que eventualmente se sentir prejudicado, a possibilidade de acionar as cortes judiciais domésticas com vistas a se ressarcir, na forma do art. 37, § 7.º da CRFB, de eventual dano por ele suportado por conta de tal inexecução<sup>297</sup>.

No que se refere à necessidade de referendo da decisão arbitral pelas Casas Legislativas, como já se teve a oportunidade de estudar anteriormente, este também não merece ser aplicável, bastando na hipótese, o consentimento legislativo prévio da submissão à arbitragem da contenda interpretativa tributária interpretativa que se pretende uniformizar (art. 49, inciso I da CRFB), isso porque, a sua verificação e cumprimento interno por parte do Brasil caberá tão somente ao seu Poder Executivo, o qual através das autoridades fiscais administrativas terá o condão de editar ato declaratório interpretativo no sentido de conferir efetividade aos ditames da decisão, fato que independe, *a posteriori*, de qualquer chancela judicial ou legislativa<sup>298</sup>.

Com base nessas considerações, parece não existirem dúvidas quanto à vinculação obrigatória, por parte das autoridades fiscais brasileiras, aos fundamentos interpretativos que constarão do laudo a ser proferido em processo arbitral internacional deflagrado com o fim de harmonizar eventual interpretação controversa decorrente da aplicação de Convenção da qual o Brasil seja parte e que verse sobre matéria tributária.

Questão, contudo, que se apresenta mais tormentosa, refere-se à extensão dos efeitos vinculantes do laudo arbitral tributário internacional aos órgãos judiciais brasileiros quando da aplicação ao caso concreto do Tratado Internacional sobre o qual se pretendeu uniformizar a interpretação, até mesmo em razão da inexistência de precedentes jurisprudenciais que tenham abordado diretamente a matéria, análise esta, que até o presente momento encontra-se limitada à doutrina<sup>299</sup>.

Nesse aspecto, Sergio André Rocha, valendo-se dos ensinamentos de Celso de Albuquerque Mello, defende que a interpretação de tratado internacional que eventualmente decorra da submissão pela República Federativa do Brasil a um dos meios de solução de controvérsias admitidos pelo Direito das Gentes, merece produzir efeitos vinculantes a todos

---

<sup>297</sup> SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 265.

<sup>298</sup> Cf. GIARDINA, Andrea. La mise en oeuvre au niveau national des arrêts e des décisions internationales. In: *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye*, v. 165, 1979, pp. 252 e 315.

<sup>299</sup> Para que se tenha uma ideia de como o Poder Judiciário brasileiro pode se comportar face às decisões proferidas pelas Cortes Internacionais de Justiça, ver ARAUJO, Nadia de. A influência das opiniões consultivas da Corte Interamericana de Direitos Humanos no ordenamento jurídico brasileiro. In: DIREITO, Carlos Alberto Menezes; CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto; PEREIRA, Antônio Celso Alves (Orgs.). *Novas Perspectivas do Direito Internacional Contemporâneo, estudos em homenagem ao Professor Celso D. de Albuquerque Mello*. Rio de Janeiro, São Paulo e Recife: Editora Renovar, 2008, Capítulo VI, pp. 575-592.

os órgãos estatais internos que sejam responsáveis pela aplicação da normativa convencional ao caso concreto apresentado, inclusive as cortes judiciais. Veja suas lições:

Considerando o caso brasileiro, é atribuição exclusiva do Poder Executivo, *ad referendum* do Congresso Nacional, celebrar tratados, de forma que a interpretação autêntica acordada entre o Estado brasileiro e outra parte se impõe aos tribunais judiciais do país, não podendo estes discordarem da conclusão a que chegaram as partes. É como destaca Celso de Albuquerque Mello: a interpretação autêntica das partes é obrigatória para os tribunais.

**Em resumo, nos casos em que a interpretação de um tratado internacional decorreu da utilização de um dos meios de solução de controvérsias, essa interpretação deve vincular os órgãos internos de interpretação/aplicação, inclusive as cortes judiciais, as quais, todavia não se subordinam aos atos interpretativos unilaterais emanados pelo Poder Executivo (...)**<sup>300</sup>. (grifo nosso)

No intuito de reforçar a argumentação acima, pode-se tentar, ainda, enquadrar o laudo arbitral interpretativo tributário no disposto na alínea ‘b’ do item 3 do artigo 31 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados<sup>301</sup>, o qual determina que seja levada em consideração pelas autoridades responsáveis, juntamente com o contexto de aplicação do Tratado Internacional *“qualquer prática seguida posteriormente na aplicação do tratado, pela qual se estabeleça o acordo das partes relativo à sua interpretação”*.

Em sentido contrário à posição defendida acima, deve-se salientar, entretanto, que em sede doutrinária, parece ser prevalente o entendimento de que os laudos arbitrais que visam conferir uniformidade interpretativa a determinada Convenção tributária firmada pelo Brasil no plano internacional, não têm o condão de vincular o Poder Judiciário nacional.

São válidos, nessa vertente, os ensinamentos de Alberto Xavier, cujo raciocínio, em que pese estar dirigido aos efeitos dos acordos obtidos no âmbito do procedimento amigável (negociação direta), pode, por uma questão de coerência lógica, ser estendido também aos laudos proferidos em procedimento arbitral, uma vez que a submissão da contenda tributária internacional a essa via não deixa de ser, em última análise, um acordo mútuo, em razão da facultatividade<sup>302</sup>:

**Uma das mais complexas questões que suscita o procedimento amigável é o da natureza jurídica dos acordos mútuos entre as autoridades competentes de ambos os Estados, especialmente no que concerne ao seu efeito vinculante perante os contribuintes e os**

<sup>300</sup> ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, pp. 124 -125.

<sup>301</sup> Artigo 31. Regra Geral de Interpretação

(...)

3. Serão levados em consideração, juntamente com o contexto:

(...)

b) qualquer prática seguida posteriormente na aplicação do tratado, pela qual se estabeleça o acordo das partes relativo à sua interpretação;

<sup>302</sup>Cf. ROCHA, Sergio André. *Sergio André. Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 224.



**tribunais, já que não há razão para se discutir o seu efeito vinculante entre as próprias autoridades competentes, tendo em vista a sua natureza convencional.**

A análise do problema deve, obviamente, ser feita à luz do direito positivo de cada Estado envolvido. **Em países (como o Brasil) em que não é constitucionalmente admitida qualquer restrição à apreciação pelo Poder Judiciário de lesão de direitos individuais, o acordo mútuo não terá força de precludir o recurso aos tribunais. Nem um acordo mútuo posterior à sentença de um tribunal transitada em julgado poderá ser executado em sentido diverso.**

**No que concerne aos acordos mútuos de caráter interpretativo (proferidos no âmbito do procedimento amigável individual), a opinião dominante é que, embora não sejam vinculantes para os tribunais, devem obrigatoriamente ser levados em consideração como elemento de interpretação do tratado.** E isto até por força do disposto no art. 31 (3), “a” e “b” da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, segundo o qual devem ser levados em conta, na sua interpretação, “qualquer acordo subsequente entre as partes referente à interpretação do tratado ou à aplicação das suas disposições”, bem como “qualquer prática subsequente na aplicação do tratado que estabeleça o acordo das partes relativo à sua interpretação”<sup>303</sup>. (grifo nosso)

Também na linha da não vinculação dos órgãos judiciais aos acordos internacionais firmados pela República Federativa do Brasil com vistas a conferir uniformidade interpretativa à aplicação de determinada Convenção Internacional da qual seja parte, e consequentemente aos laudos arbitrais proferidos em âmbito internacional também com esse fim, merece ser citada ainda, a posição defendida por Igor Mauler Santiago, e que se encontra abaixo reproduzida:

Pensamos que tampouco no Brasil se possa falar em vinculação dos juízes pelos acordos interpretativos e integrativos (embora conclusão diversa seja admissível para os órgãos de jurisdição administrativa, que de ordinário não têm liberdade para apreciar a validade das normas que são chamados a aplicar).

Dissentimos, nesse particular, de Rezek, que declara compatível com a Constituição brasileira a edição de acordos executivos – dispensados do crivo parlamentar – para a interpretação autêntica de tratados em vigor. Inclui-os o Autor, sem fundamentação, entre os concernentes ao exercício da diplomacia ordinária, assimilando-os a figuras como o *modus operandi*, que visa a deixar as coisas como estão ou a fixar bases para negociação futura, e que o *pactum de contrahendo*, que também a nada obriga. A equiparação se nos afigura de todo improcedente. Nem calha o argumento de que a força do acordo interpretativo deriva do fato de ser expresso “pelas próprias partes pactuantes”. É que existem requisitos constitucionais para a validade da expressão vontade destas, no particular claramente inobservados.

Tampouco ajuda a invocação do poder regulamentar do Executivo, pois nunca se pretendeu que a interpretação de uma norma superior fixada em um decreto fosse insuperável pelo Judiciário<sup>304</sup>.

Diante dos argumentos apresentados, parece que o entendimento que postula pela não vinculação direta dos órgãos judiciais brasileiros aos fundamentos constantes em laudo arbitral proferido para dirimir eventual divergência surgida por ocasião da aplicação contraditória de Tratado Internacional firmado pelo Brasil que verse sobre matéria tributária, merece melhor acolhida, face ao princípio constitucional que garante a inafastabilidade do Poder Judiciário (art. 5.º, inciso XXXV da CRFB). Tal fato possibilita, portanto, que aquele

<sup>303</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 167-168.

<sup>304</sup> SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, pp. 251-252.

contribuinte que eventualmente se sinta prejudicado com a interpretação que o laudo arbitral proferido em sede internacional visou conferir a determinado Tratado Tributário celebrado pelo Brasil, possa questioná-la perante os órgãos jurisdicionais brasileiros.

A partir dessa conclusão, tem-se que, em última análise, o Judiciário brasileiro continua tendo o poder de se manifestar, caso provocado, quanto à eventual compatibilidade com os ditames constitucionais, de eventual interpretação que decorra de acordo ou laudo arbitral e que se pretenda aplicar a determinado tratado internacional tributário do qual ao Brasil seja parte. Porém, na hipótese de os órgãos judiciais pátrios verificarem que a interpretação definida pelo laudo tributário proferido em sede de arbitragem internacional encontra-se compatível com a Lei Maior, parece que ela deverá ser por eles considerada nos casos concretos que lhes forem submetidos, até mesmo em atendimento ao que dispõem os princípios internacionais do *pacta sunt servanda* e da boa-fé.

## 5.2 A posição do contribuinte (*taxpayer*) perante os interesses das nações envolvidas na disputa tributária

Uma questão que merece ser abordada ainda, no âmbito da arbitragem internacional iniciada pelas nações, no intuito de verem solucionadas eventuais divergências interpretativas surgidas quando da aplicação de Convenções por elas firmadas e que versem sobre matéria tributária, se refere ao papel que os contribuintes desses países deverão, eventualmente, exercer no curso do referido procedimento, uma vez que, serão eles, em última instância, que suportarão os efeitos da decisão arbitral<sup>305</sup>.

Como já se teve a oportunidade de mencionar, a arbitragem internacional tributária, pode ser considerada como um procedimento de Direito Internacional Público, pois visa resolver eventuais divergências de cunho interpretativo surgidas da relação entre dois ou mais Estados soberanos quando da aplicação dos tratados celebrados com o fim de regulamentar aqueles fatos que tenham relevância fiscal e estejam conectados de alguma forma aos seus ordenamentos jurídico-tributários domésticos.

Tem-se, portanto, que a arbitragem internacional tributária é tida como um procedimento realizado entre Estados soberanos e cuja instituição decorre de um consenso mútuo por eles manifestado no objetivo de verem solucionadas eventuais divergências

---

<sup>305</sup> LINDENCRONA, Gustaf. Recent development of tax treaty arbitration. In: *Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration (IFA)*. Proceeding of a Seminar held in Florence, Italy, in 1993, during the 47<sup>th</sup> Congress of the International Fiscal Association. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1994, pp. 5-7.

interpretativas que, porventura, sejam provenientes da aplicação não uniforme das Convenções Tributárias firmadas na esfera internacional.

Essa assertiva pode resultar, a princípio, na conclusão, de que os contribuintes não teriam qualquer papel formal a desempenhar durante o processo arbitral instaurado, o que, ademais, é capaz de ser inferido das lições proferidas a esse respeito por Sergio André Rocha que abaixo são transcritas *in verbis*:

**A arbitragem internacional tem como partes os dois Estados contratantes, cabendo ao contribuinte apenas aguardar o resultado do procedimento.** Como salienta M. Ángeles Frías, “as partes na arbitragem internacional são, pois, os Estados, de modo que, apesar de ser o contribuinte quem vai se ver mais diretamente afetado pela decisão, sua intervenção é mínima”. A participação do contribuinte (...) pode até ser interessante em termos de debate, todavia, não vemos como o contribuinte possa ter um papel mais relevante que o de um *amicus curiae*<sup>306</sup>. (grifo nosso)

Em que pese a primeira impressão ser no sentido de que os contribuintes ou suas entidades de classe não poderem ocupar qualquer posição de relevância durante o curso do procedimento arbitral instaurado para se pôr termo à interpretação controversa de tratado internacional tributário, merece ser destacado que a depender dos termos da convenção celebrada que defina pela instituição da arbitragem nesses casos, poderá, sim, ser reservada uma participação especial aos contribuintes ou seu representantes, a qual, contudo, estará cingida à possibilidade: a) de se manifestarem em relação à indicação dos árbitros; b) de produzirem de provas, informações e documentos que julgarem importantes para o deslinde do processo; e c) de se fazerem representar diante do corpo de árbitros. Nesse sentido, são os ensinamentos de Gustaf Lindencrona:

The position of the tax payer in the procedure is therefore an important question. **The main questions are if the taxpayers should be able to influence the choice of the arbitrators and if they should have a right to be present at the meetings of the arbitration commission.**

None of the treaties have this far given the tax payer any right to influence the choice of arbitrators. **As the arbitration procedure is a procedure between states the rules are concerned with the balance between the contracting states, not between competent authorities and taxpayers. The exchange of letters between Germany and US opens the possibility for more than three members on the arbitration board. They shall come from either contracting state or from another OECD Member State. The possibility of arbitrators nominated by taxpayers is thus not excluded.** The EC Arbitration Convention, however, expressly excludes persons who are not independent in relation to the taxpayers. **The EC Arbitration Convention says that taxpayers ‘may provide any information, evidence or documents’, and that they may ‘appear or be represented before the advisory commission’. This position is also taken in the German-Swedish treaty and the exchange o letters between Germany and US. The others treaties lack this far**

<sup>306</sup> ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, pp. 124 -125.

procedural rules. There is no reason to believe that they will not follow suit in this matter<sup>307</sup>. (grifo nosso)

A conclusão pela possibilidade de os contribuintes participarem do procedimento arbitral de Direito Público Internacional instaurado pelos países para verem harmonizada interpretação a ser por elas conferida a determinado Tratado de cunho tributário celebrado, deve se revelar como justa, primeiramente porque poderá decorrer do consenso das partes internacionais em litígio mediante a constituição de cláusula nesse sentido no bojo da Convenção instituidora da arbitragem, e também, e principalmente, porque, em última instância, os contribuintes é que devem ser considerados como os grandes interessados no desfecho da decisão, uma vez que serão eles que sofrerão suas consequências. Deve-se ressaltar, contudo, que na hipótese de os países litigantes nada dispuserem a esse respeito, a não participação dos contribuintes no processo arbitral, não tem o condão de deslegitimá-lo, nem tampouco de invalidar o laudo a ser proferido.

### **5.3 Breves reflexões acerca da criação de uma Corte Internacional para solucionar conflitos tributários surgidos no âmbito externo**

Paralelamente à possibilidade de as nações recorrerem ao procedimento arbitral, como forma de verem suas divergências interpretativas tributárias harmonizadas no âmbito de aplicação das Convenções tributárias internacionais por ela celebrados, algumas organizações também têm defendido a criação e constituição de um Tribunal Internacional Tributário que seja dotado de competência para resolver litígios decorrentes da complicada relação fiscal que é mantida entre os diversos povos.

Nesse sentido, Igor Mauler Santiago teve a oportunidade de fazer um cuidadoso apanhado histórico acerca das diversas proposições e estudos feitos, em âmbito mundial, no sentido da instituição de uma Corte Internacional que pudesse dirimir controvérsias surgidas no seio da aplicação dos Tratados Internacionais que versassem de alguma forma sobre matéria tributária. Tal ideia, segundo o referido autor, teria começado a ganhar certo fôlego por ocasião do Congresso organizado pela *International Fiscal Association – IFA*, realizado em 1951 na cidade de Zurique (Suíça), do qual teriam decorrido as seguintes diretivas:

---

<sup>307</sup> LINDENCRONA, Gustaf. Recent development of tax treaty arbitration. In: *Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration (IFA)*. Proceeding of a Seminar held in Florence, Italy, in 1993, during the 47<sup>th</sup> Congress of the International Fiscal Association. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1994, pp. 5-7.

- a. criação de um tribunal internacional tributário ou, alternativamente, de uma câmara especializada da CIJ, na forma preceituada no art. 26, aliena 1, de seu estatuto; e
- b. constituição de tribunais regionais tributários entre países dotados de identidade jurídica, linguística ou econômica, com possibilidade de apelo a uma câmara especializada da CIJ (a qual poderia também ser provocada diretamente pelos países interessando e cuja vantagem sobre a ideia de uma corte fiscal autônoma seria o contato mais amplo com o Direito Internacional)<sup>308</sup>.

Com o passar dos anos, pode-se dizer, entretanto, que os debates acerca da criação de um Tribunal Internacional que seja especializado na matéria tributária têm perdido força no cenário externo, seja em razão da sua pouca aceitação por parte dos Estados soberanos<sup>309</sup>, ou mesmo, por conta dos custos elevados que sua constituição acarretaria comparativamente com o pouco trabalho que se imagina que uma entidade desse porte poderia ter. Nesse aspecto, as eventuais discussões tributárias internacionais deveriam ser submetidas aos tribunais internacionais já existentes, como é o Caso da Corte Internacional de Justiça – CIJ e da Corte Europeia de Justiça – CEJ, sendo despicienda a constituição de nova Corte na esfera externa, que tenha fim específico de julgar questões de cunho fiscal<sup>310</sup>.

Merece ser ressaltado, contudo, que a submissão das contendas tributárias internacionais aos Tribunais Internacionais já existentes, hodiernamente, é objeto de críticas, possuindo ao seu favor poucos defensores<sup>311</sup>. Talvez uma das maiores restrições da adoção desse procedimento esteja relacionada ao desconhecimento, técnico especializado na matéria fiscal por parte dos julgadores internacionais<sup>312</sup>, fato que pode ser aliado, ainda, à possível falta de representatividade dos denominados países em desenvolvimento, como o Brasil,

---

<sup>308</sup> SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 237.

<sup>309</sup> RIBES RIBES, Aurora. *Convenios para Evitar La Doble Imposición Internacional: Interpretación, Procedimiento Amistoso y Arbitraje*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 2003, pp. 408-409.

<sup>310</sup> SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 238.

<sup>311</sup> Id. Ibid. p. 238

<sup>312</sup> HINNEKENS, Luc. The search for an effective structure of international tax arbitration within and without the European Community. In: LANG, Michael; ZÜGER, Mario (Coords.). *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law – EUCOTAX Series on European Taxation, Vol. 6*. Kluwer Law International, 2002, p. 540.

perante as Cortes Internacionais de Justiça, e que tem o condão de ensejar problemas na legitimidade da decisão a ser proferida<sup>313</sup>.

Outro ponto que pode se apresentar como desfavorável ao sucesso de se utilizar o método do recurso às Cortes Tributárias Internacionais na hipótese de desavenças tributárias externas, está no fato de que a construção de uma jurisprudência estável por parte dessas entidades pode ser visto pelos Estados como uma possível limitação ao atributo da soberania, uma vez que ao longo do tempo seriam formados princípios gerais de Direito Internacional Tributário lastreados na doutrina tributário-internacional e nos trabalhos desenvolvidos por organizações internacionais como é o caso da OCDE e da IFA que possuem pouca representatividade na defesa das nações menos favorecidas<sup>314</sup>.

Ademais, considerando a vertente do estudo ora proposto, segundo a doutrina, podem ser apontadas, ainda, algumas vantagens em favor na adoção pelos países do procedimento arbitral, em detrimento do recurso às Cortes Internacionais estáveis, com vistas a verem solucionada eventual controvérsia surgida da aplicação das Convenções firmadas na esfera externa e que versem sobre questão fiscal. São elas:

- a. maior flexibilidade quando da instauração do procedimento, cujos ditames fica a critério do consenso mútuo entre as partes litigantes;
- b. possibilidade de participação no processo dos contribuintes, verdadeiros interessados no desfecho da lide, a qual não está prevista nos estatutos das cortes permanentes;
- c. liberdade dos Estados para acordarem sobre a não publicação da decisão;e
- d. ausência de desconfiança nos árbitros escolhidos, que diferentemente dos juízes que compõem a Corte Internacional, não estarão sujeitos a pressões externas das nações que representam<sup>315</sup>.

Diante dos argumentos, ora expostos, e levando-se em conta, principalmente a condição de economia emergente que possui a República Federativa do Brasil no cenário

---

<sup>313</sup> ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, ps. 222 e 228.

<sup>314</sup> SANTIAGO. Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, pp. 240-241.

<sup>315</sup> Id. Ibid. pp. 239-240.

nacional, a instituição de um Tribunal Internacional Tributário, não merece ser vista com bons olhos, principalmente em razão dos problemas de legitimidade representativa a que este órgão estaria sujeito, a não ser que sejam desenvolvidos mecanismos que tentem conferir maior paridade às nações menos favorecidas no processo decisório.

Tal conclusão tem o condão de ressaltar, ainda mais, o método arbitral, como um mecanismo eficaz e isento a ser adotado pelas nações no intuito de verem suas possíveis contendas tributárias internacionais devidamente resolvidas, e que merece privilegiado pelo Brasil, uma vez que a tal procedimento não acomete qualquer problema de representatividade, face ao seu teor totalmente consensual e que coloca os julgadores em posição de equidistância em relação Estados litigantes propiciando, assim, um maior senso de justiça internacional na análise das questões que lhes são submetidas.

#### 5.4 **Considerações finais ao capítulo**

A partir dos argumentos explorados no presente capítulo, pôde-se depreender que a adoção do procedimento arbitral pelas nações mundiais com vistas a verem dirimidas possíveis divergências de ordem interpretativa e decorrentes da aplicação das Convenções Internacionais que versem sobre matéria tributária, ainda encontra-se incipiente no cenário externo, especialmente no que tange aos Tratados firmados para evitar a dupla tributação da renda.

Contudo, deve ser ressaltado, que os debates a respeito da importância desse método têm ganhado fôlego na arena internacional tendo em vista o relativo sucesso do Órgão de Soluções de Controvérsias da OMC, o qual, em algumas situações tem sido provocado pelos países-membros a se manifestar no sentido de resolver questões de cunho tributário que sejam decorrentes da interpretação e aplicação contraditória das Convenções firmadas para regular o livre comércio mundial de bens.

Outro ponto que teve o condão de incentivar o crescimento das discussões acerca da adoção da via arbitral nas hipóteses de conflitos tributários internacionais encontra-se no fato de que a negociação direta por intermédio do procedimento amigável não tem se revelando muito eficiente, principalmente em se tratando de Estados não membros da OCDE, os quais em raríssimas vezes têm se valido do referido método no intuito de pôr termo à eventual divergência surgida no âmbito de aplicação dos Tratados firmados para evitar a dupla imposição fiscal da renda. Tanto tal conclusão se revela acertada, que a atual versão da Convenção-Modelo da OCDE fez inserir no seu artigo 25 (5) a possibilidade de os Estados se

valerem do procedimento arbitral para dirimir controvérsias tributárias surgidas no âmbito da bitributação internacional da renda.

Diante desse fato, a República Federativa do Brasil, não pode ficar alheia a tal movimento externo, até mesmo no sentido de dar efetividade ao disposto no art. 4.º, incisos VI e VII da CRFB, que incentivam a paz internacional e a resolução pacífica dos conflitos.

Assim, verificou-se ser plenamente legítima a possibilidade de o Brasil submeter eventuais contendas de cunho interpretativo tributário internacional a um procedimento arbitral, desde que seja celebrada convenção autorizativa nesse sentido nos moldes dos arts. 49, inciso I e 84, inciso VIII da Constituição Federal, não havendo, para tanto, que se falar em qualquer violação aos princípios da legalidade tributária e da indisponibilidade do crédito fiscal.

Nesse contexto, teve-se ainda possibilidade de se discutir brevemente, acerca da criação de um Tribunal Internacional Tributária com competência para resolver contendas de cunho fiscal nascidas das relações entre as nações, o que pareceu não se afigurar interessante ao Brasil, que em razão da sua condição de país em desenvolvimento, pode não ter uma representatividade relevante perante o referido órgão, uma vez que seus julgadores poderão seguir em suas decisões as orientações conferidas pelas nações economicamente mais favorecidas.

Tal fato, ademais, tem o condão de realçar ainda mais o procedimento arbitral como uma via isenta e eficaz para resolver pendências tributárias internacionais, uma vez que sua composição e instituição dependerão tão somente do consenso das partes, não havendo que se falar em qualquer pressão de ordem internacional para o seu desfecho.



## 6 CONCLUSÃO

Com base no presente estudo, pôde-se verificar que a seara tributária internacional, em razão da dinâmica cada vez maior que ganha o processo de globalização, tem sido palco de incessantes disputas de cunho jurídico-interpretativo entre as nações, tendo em vista a possibilidade de existência, nesse caso, da sobreposição de diversas soberanias sobre um mesmo fato que tenha relevância fiscal.

A tentativa dos entes soberanos de harmonizarem suas legislações tributárias mediante a celebração de Tratados que visam, principalmente, evitar a dupla tributação da renda e garantir a livre circulação mundial de pessoas, bens e serviços, em prol do atendimento aos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco, não tem, por si só, o condão de evitar o surgimento de conflitos decorrentes da aplicação dessas normativas pelas diversas nações signatárias.

É dentro desse contexto que se encontra inserida a discussão acerca da possibilidade de os Estados soberanos convergirem no sentido de adotar os métodos pacíficos de solução de controvérsias admitidos pelo Direito Internacional no intuito de também verem dirimidas eventuais divergências de ordem interpretativa, surgidas da aplicação de um tratado que verse sobre questões de cunho fiscal e relacionadas a operações e contribuintes, porventura, conectados a mais de um sistema tributário.

No caso brasileiro, a extensão dos métodos pacíficos de solução de divergências ao âmbito dos conflitos tributários internacionais de natureza interpretativa dos quais a República Federativa do Brasil seja parte, afigura-se como legítima, estando em consonância com o disposto no art. 4.º, incisos VI e VII da CRFB, não havendo que se falar, na hipótese, em qualquer violação aos princípios da legalidade e da indisponibilidade do crédito fiscal. Nesse ponto, a possibilidade de submissão pelo Brasil de controvérsias surgidas na esfera tributária internacional decorre do exercício pleno da sua soberania e visa conferir uniformidade interpretativa à aplicação das Convenções de natureza fiscal por ele firmadas no cenário externo.

A disposição por parte do Brasil de se buscar, através de quaisquer dos meios admitidos pelo Direito das Gentes, a uniformização das eventuais disparidades interpretativas existentes na esfera tributária internacional, se revela num fator positivo que confere segurança àqueles contribuintes que estejam de alguma forma, vinculados a duas ou mais competências fiscais diferentes, dentre elas a brasileira.

Contudo, conforme explorado de forma exaustiva, para que se possa gozar de uma eficácia plena da submissão dos conflitos surgidos no âmbito externo tributário aos meios pacíficos admitidos para solucioná-los, faz-se necessário que os países envolvidos no conflito, tenham orientação legislativa, administrativa ou judicial interna no sentido de conferir primazia ao Direito Internacional frente à sua legislação infraconstitucional doméstica.

Nesse aspecto, considerando que a decisão ou acordo acerca do litígio interpretativo tributário que se pretende ver solucionado, sempre estarão baseados no direito e princípios internacionais, a eventual inexistência de prevalência das normas externas perante o ordenamento interno infraconstitucional poderá resultar na inocuidade de se adotar tais mecanismos, uma vez que as autoridades dos países litigantes poderão se valer desse fato como pretexto para não cumprir seus termos.

Tem-se que a questão afeita ao conflito entre o Direito Internacional e o direito interno se apresentou, no decorrer desse estudo, como de suma importância para que fosse conferida efetividade aos meios pacíficos de solução de controvérsias, devendo ser considerada como um obstáculo a ser transposto pelas nações litigantes no cenário tributário externo, nelas incluídas o Brasil.

Pôde-se, portanto, verificar, que a posição jurisprudencial clássica ainda adotada pelo Supremo Tribunal Federal, no sentido de conferir paridade hierárquica entre a legislação ordinária e as normas convencionais, e de limitar a aplicação do art. 98 do CTN aos denominados tratados contratos, além propiciar a ocorrência de divergências no âmbito tributário internacional, face à adoção pelas autoridades fazendárias de interpretações que privilegiam o direito doméstico tributário em detrimento do convencional, também tem o condão de enfraquecer a possibilidade de a República Federativa do Brasil submeter tais conflitos aos meios pacíficos de solução de controvérsias, uma vez que é grande a possibilidade de que o acordo ou decisão deles decorrentes não sejam espontaneamente cumpridos.

De todo modo, ainda no decurso da presente abordagem, identificou-se que o Supremo Tribunal Federal, já teve a oportunidade de se manifestar em alguns julgados, ainda de maneira tímida, no sentido de que a matéria afeita à relação entre o Direito das Gentes e o direito interno merece uma revisitação crítica por parte daquela Corte, de forma a deixá-la compatível com os ditames do constitucionalismo contemporâneo que face à abertura dos textos constitucionais aos princípios internacionais, defende a primazia do Direito Internacional frente ao doméstico. Tal fato, ademais, daria um novo fôlego à adoção eficaz pelo Brasil dos meios pacíficos para solucionar eventuais divergências tributárias

internacionais, conferindo-se, dessa forma, maior efetividade ao disposto nos incisos VI e VII do art. 4.º da CRFB.

Em que pese a ausência de uma diretriz interna clara, seja judicial ou legislativa, no sentido de conferir primazia do Direito Internacional frente ao direito doméstico, merece ser ressaltado que o Brasil no âmbito externo já se mostrou disposto, a se submeter, em algumas contendas tributárias relacionadas à livre circulação de bens e serviços, ao órgão de Solução de Controvérsias da OMC e ao Tribunal *Ad hoc* do MERCOSUL, o que demonstra certo altruísmo de sua parte em atendimento aos princípios internacionais do *pacta sunt servanda* e da boa-fé.

Entretanto, no âmbito das Convenções firmadas pela República Federativa do Brasil para se evitar a dupla tributação da renda, apesar da existência de inúmeras divergências interpretativas decorrentes da sua aplicação, não há, por parte das autoridades fazendárias nacionais, nenhuma sinalização no sentido de que poderiam recorrer ou se submeter a quaisquer dos métodos aceitos pelo Direito Internacional para solução pacífica das controvérsias, fato que se dá principalmente pela descrença no mecanismo da negociação direta (procedimento amigável), bem como nas diretivas da OCDE as quais no seu entender, teriam o condão de atender apenas os países membros daquela entidade.

Diante dos vários obstáculos encontrados pelas diversas nações, em especial as não membros da OCDE, para adoção do procedimento amigável, com o fim de verem resolvidas eventuais contendas surgidas na esfera de aplicação das Convenções celebradas para impedir a dupla tributação da renda, os Estados soberanos e a própria OCDE levando-se em conta o relativo sucesso afeito ao Órgão de Solução de Controvérsias da OMC, têm debatido com certa intensidade acerca da adoção do procedimento arbitral como alternativa hábil e eficaz a ser adotada em caso de ineficácia do procedimento amigável, a ponto de ter sido inserida recentemente tal possibilidade no artigo 25 (5) da Convenção-Modelo.

.Porém, a utilização do procedimento arbitral pelas nações mundiais no intuito de verem dirimidas possíveis divergências de ordem interpretativa que tenham surgido da aplicação das Convenções Internacionais que versem sobre matéria tributária, em que pese parecer salutar, ainda encontra-se incipiente no cenário externo, especialmente no que tange aos Tratados firmados para evitar a dupla tributação da renda, uma vez que os Estados soberanos possuem receio de perder o controle sobre a sua soberania fiscal em razão da sua adoção.

Tal receio, entretanto, não merece subsistir, pois o que pretende com a adoção da arbitragem tributária internacional, não é a limitação do exercício da competência tributária por parte das nações soberanas, a qual já foi objeto de consenso prévio quando da celebração do tratado tributário internacional, mas sim a harmonização da exegese relacionada à aplicação daquela normativa convencional, o que já tem ocorrido inclusive na esfera convencional tributária relacionada ao comércio internacional mediante o acionamento do OSC pelos países membros da OMC.

Nesse aspecto, pôde-se verificar no curso do presente trabalho, que a adoção do procedimento arbitral pela República Federativa do Brasil no intuito de se ver dirimidas eventuais dúvidas de caráter interpretativo que sejam decorrentes das Convenções tributárias por ela firmadas no cenário internacional, encontra-se plenamente compatível com a Constituição Federal, de forma que não se pode ficar alheio às discussões sobre esta matéria que estão sendo travadas no âmbito externo.

Ademais, o procedimento arbitral pode ser considerado como um meio isento e eficaz para resolver pendências tributárias internacionais, tendo em vista que sua constituição dependerá apenas da vontade partes soberanas envolvidas no litígio fiscal, o que retira por completo dos árbitros qualquer pressão de ordem internacional para o desfecho da questão.

Melhor sorte, entretanto, não assiste à submissão pelo Brasil de suas contendas tributárias externas àqueles Tribunais Internacionais de Justiça competentes para julgá-las, tendo em vista a falta de representatividade das denominadas economias emergentes, como é o caso da brasileira, perante essas Cortes, o que enseja questionamentos quanto à legitimidade da decisão a ser proferida. Com efeito, em razão de tais Cortes serem compostas por juízes indicados por diversas nações, dentre as quais as mais favorecidas, podem surgir desconfianças quanto a sua real isenção, uma vez que os julgadores indicados poderão se submeter à pressão das nações a que pertencem.

Espera-se, ao final, que este trabalho, possa contribuir de alguma forma no sentido de enriquecer ainda mais as discussões sobre a possibilidade de a República Federativa do Brasil, por intermédio do procedimento arbitral, resolver eventuais divergências surgidas no âmbito das suas relações tributárias internacionais, na certeza de que a disposição em assim proceder na busca incessante da paz fiscal entre as nações, em muito contribuirá para uma maior integração econômica e política brasileira nos cenários internacional e regional.

## REFERÊNCIAS

ACCIOLY, Hidelbrando; NASCIMENTO E SILVA, G. E. do. *Manual de Direito Internacional Público*. 14. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2000.

\_\_\_\_\_; NASCIMENTO E SILVA, G. E. do. *Manual de Direito Internacional Público*. 12. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1996.

ALMEIDA, Bruno; RIBEIRO, Marilda Rosado de Sá. Do conflito aparente de normas no espaço à cinemática jurídica global: conteúdo do direito internacional privado contemporâneo. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, Rio de Janeiro, v. 1, n. 20, nov. 2011. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1516/1646>>. Acesso em 15 jul. 2012.

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. Fundamentos Básicos da Tributação à Luz das Finanças Públicas e da Experiência Internacional. In: \_\_\_\_\_. (Org.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002, pp. 13-53.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2003.

ANTÓN, Fernando Serrano. *La Resolución de Conflictos en el Derecho Tributario: Procedimiento Amistoso y Arbitraje*. Pamplona: Thomson Reuters, 2010.

ARAÚJO, Luis Ivani de Amorim. *Curso de Direito Internacional Público*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

ARAÚJO, Nadia de. *Direito Internacional Privado*. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006.

\_\_\_\_\_. A influência das opiniões consultivas da Corte Interamericana de Direitos Humanos no ordenamento jurídico brasileiro. In: DIREITO, Carlos Alberto Menezes; CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto; PEREIRA, Antônio Celso Alves (Orgs.). *Novas Perspectivas do Direito Internacional Contemporâneo, estudos em homenagem ao Professor Celso D. de*

*Albuquerque Mello*. Rio de Janeiro, São Paulo e Recife: Editora Renovar, 2008, capítulo VI, pp. 575-592.

ARIOSI, Mariângela. *Conflito entre Tratados Internacionais e Leis Internas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

ASSIS, Karoline Marchiori de. Benefícios fiscais e o artigo XX do GATT. Uma análise a partir do sistema constitucional brasileiro. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça (Coords.). *Tributação, Comércio e Solução de Controvérsias Internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, parte II, pp. 189-207.

BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions*. London: Thompson, 2005.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

BARROSO, Luís Roberto. Ilegalidade de contratação de seguros no exterior para riscos localizados no Brasil. Princípios e regras aplicáveis e sua interpretação. In: \_\_\_\_\_. *Temas de Direito Constitucional*,. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2003, parte II, pp. 421-466, Tomo II.

\_\_\_\_\_. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2001.

\_\_\_\_\_; TIBURCIO, Carmen. Imunidade de jurisdição: o estado federal e os estados membros. In: TIBURCIO, Carmen (Org.). *Temas de Direito Internacional*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006, parte 1, pp. 123-156.

\_\_\_\_\_. Constituição e tratados internacionais: alguns aspectos da relação entre direito internacional e direito interno. In: DIREITO, Carlos Alberto Menezes; CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto; PEREIRA, Antônio Celso Alves (Orgs.). *Novas perspectivas do Direito Internacional Contemporâneo, Estudos em Homenagem ao Professor Celso D. de Albuquerque Mello*. Rio de Janeiro, São Paulo e Recife: Editora Renovar, 2008, Capítulo I, pp. 185-208.

BELLAN, Daniel Vitor. Interpretação dos tratados internacionais em matéria tributária. In: TÔRRES, Heleno (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 605-665, V. 3.

BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007.

BINENBOJM, Gustavo. Monismo e dualismo no Brasil: uma dicotomia afinal irrelevante. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 350, pp. 39-48, abr./jun. 2000.

BOBBIO, Norberto. *Era dos Direitos*. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 6. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

CÂMARA, Alexandre Freitas. *Arbitragem*. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2002.

CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto. *O Direito Internacional em um Mundo em Transformação*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2002.

\_\_\_\_\_. *A Proteção Internacional dos Direitos Humanos: Fundamentos Jurídicos e Instrumentos Básicos*. São Paulo: Editora Saraiva, 1991.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 267, pp. 25-30, jul./set. 1979.

CARNEIRO, Daniel Dix. O gás natural proveniente da Bolívia e a repactuação com o Paraguai do preço da energia co-gerada pela usina Itaipu Binacional. As contradições na política internacional brasileira quando do enfrentamento destas recentes crises energéticas. *Ideias em Destaque*. Rio de Janeiro, n. 36, pp. 71-85, mai./dez. 2011.

\_\_\_\_\_. O positivismo jurídico e sua evolução como pensamento: um histórico de sucesso ou de fracasso? *Revista de Direitos e Garantias Fundamentais da Faculdade de Direito de Vitória*, Vitória, n. 09, pp.105-141, out./dez. 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Júlio Marino de. A renúncia de imunidades no direito internacional, *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 80, n. 674, pp.31-56, dez. 1991.

CASTRO, Aldemario de Araujo. Repercussões da globalização na tributação brasileira. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André (Orgs.). *Elementos Atuais de Direito Tributário*. Curitiba: Juruá, 2005, pp. 11-30.

CHIESA, Clélio. *A Competência do Estado Brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COMPARATO, Fábio Konder. *A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos*. 3. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2004.

COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009.

CRUZ, Luciene. Brasil é contestado na OMC. *Revista Carta Capital*, de 15 de outubro de 2011. Disponível em: <<http://www.cartacapital.com.br/economia/brasil-e-contestado-na-omc/>>. Acesso em: 23 jul. 2012.

CUCOLO, Eduardo; OLIVEIRA, Ana Carolina. Governo eleva imposto e carro pode ficar de 25% a 28% mais caro. *Jornal Folha de São Paulo*, de 15 de setembro de 2011. Disponível em: <<http://folha.com/no976011>>. Acesso em: 19 jul. 2012.



DAILLIER, Patrick; PELLET, Alain; DINH, Nguyen Quoc. *Direito Internacional Público*. Tradução de Vítor Marques Coelho. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbekian, 2002.

DALLARI, Adilson de Abreu. Arbitragem na concessão de serviço público. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília: Senado Federal, a. 32, n. 128, pp. 63-67, out./dez. 1995.

DAVID, René. Droit comparé e praticiens du droit. In: \_\_\_\_\_. *Le Droit Comparé: Droits d'hier, droit de demain*. Paris: Editora Economica, 1971.

DINH, Nguyen Quoc. *Droit International Public*. Paris: LGDJ, 1987.

\_\_\_\_\_; DAILLIER, Patrick; PELLET, Alain. *Direito Internacional Público*. Tradução de Vítor Marques Coelho. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbekian, 2002.

DOLINGER, Jacob. *Direito Internacional Privado (parte geral)*. 7. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2003.

\_\_\_\_\_. A imunidade jurisdicional dos estados. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília: Senado Federal, a. 19, n. 76, pp. 5-64, out./dez. 1982.

\_\_\_\_\_; TIBURCIO, Carmen. *Direito Internacional Privado (parte especial) – arbitragem comercial internacional*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2003.

\_\_\_\_\_; TIBURCIO, Carmen. *Vade-Mécum de Direito Internacional Privado*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2002.

DONELAN, M.D.; NOTHEDGE, F. S. *International Disputes: The Political Aspects*. London: Europa Pubs., 1971.

DROMI, Roberto; EKMEKDJAN, Miguel A.; RIVERA, Julio C. *Derecho Comunitario*. 2. ed. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1996.

DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2002.

EKMEKDJAN, Miguel A.; RIVERA, Julio C.; DROMI, Roberto; *Derecho Comunitario*. 2. ed. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1996.

ELALI, André. Direito tributário numa economia globalizada. Tributação e integração econômica internacional: um exame do entendimento do STJ sobre os acordos que impedem a dupla tributação da renda no âmbito internacional. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, n. 68, pp. 289-310, jun. 2006.

FAVARO, Luciano Monti; VALADÃO, Marco Aurélio Pereira. A Convenção de Viena sobre direito dos tratados de 1969 e o porquê de sua não ratificação pela República Federativa do Brasil: um problema constitucional? In: *Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI*. nov. 2008, Brasília, p. 2679-2702. Disponível em:

<[http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasil/11\\_839.pdf](http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasil/11_839.pdf)>. Acesso em: 05 set. 2011.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Temas de Derecho Tributário*. Buenos Aires: Universidade de Buenos Aires, 1968.

FERNANDES, Edison Carlos. *Paz Tributária entre as Nações: teoria da aproximação tributária na formação dos blocos econômicos*. São Paulo: MP Editora, 2006.

GARBARINO, Carlo. *La Tassazione del Reddito Transnazionale*. Padova: CEDAM, 1990.

GIARDINA, Andrea. La mise en oeuvre au niveau national des arrêts e des décisions internationales. *Recueil des Cours de l'Académie de droit International de La Haye*, v. 165, pp. 233-352, 1979.

GODOI, Marciano Seabra de. Os tratados ou convenções internacionais para evitar a dupla tributação e sua hierarquia normativa no direito brasileiro. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 975-1008, V. 2.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. São Paulo: Dialética, 1999.

HABERMAS, Jürgen. *Direito e Moral*. Tradução de Sandra Lippert. Lisboa: Instituto Piaget, 1992.

\_\_\_\_\_. *Direito e Democracia: Entre a Facticidade e Validade*. Tradução de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997, Vol. I.

HÄBERLE, Peter. *El Estado Constitucional*. Tradução de Héctor Fix-Fierro. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2003.

HART, Hebert L. A. *O Conceito de Direito*. Tradução de A. Ribeiro Mendes. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbekian, 2001.

HINNEKENS, Luc. The search for an effective structure of international tax arbitration within and without the European Community. In: LANG, Michael; ZÜGER, Mario (Coords.). *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law – EUCOTAX Series on European Taxation*. London: Kluwer Law International, 2002, pp. 533-550, V. 6.

ISMER, Roland. Compulsory waiver of domestic remedies before arbitration under a tax treaty – a German perspective, *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, v. 57, pp. 18-23, Jan., 2003.

KANT, Immanuel. *Projet de Paix Perpétuelle*. Paris: Édition bilingue, J. Vrin, 2002.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Editora Martins Fontes, 1995.

KOCH, Karl. Rapport Général. In: *Cahiers de Droit Fiscal International*. 1er. sujet: Procédure amiable – procédure et pratique. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1981, Vol. LXVIa.

LALIVE, Jean-Flavien. L'Immunité de juridiction des états et des organisations internationales. In: *Recueil des Cours de L'Académie de Droit International de La Haye*, 1953, pp. 210-396, v. III, t. 84.

LIMA, Cláudio Vianna de. A lei de arbitragem e o art. 23, XV, da Lei de Concessões. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 209, pp.91-104, jul./set. 1997.

LINDENCRONA, Gustaf. Recent development of tax treaty arbitration. In: *Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration (IFA)*. Proceeding of a Seminar held in Florence, Italy, in 1993, during the 47<sup>th</sup> Congress of the International Fiscal Association. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1994, pp.3-10.

MACIEL, Taísa Oliveira. *Tributação dos Lucros das Controladas e Coligadas Estrangeiras*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2007.

MADRUGA FILHO, Antenor Pereira. *A Renúncia à Imunidade de Jurisdição pelo Estado Brasileiro e o Novo Direito da Imunidade de Jurisdição*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2003.

MAIA, Antônio Cavalcanti. Nos vintes anos da Carta Cidadã: do pós-positivismo ao neoconstitucionalismo. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira; SARMENTO, Daniel; BINENBOJM, Gustavo (Orgs.). *Vinte Anos da Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, pp. 117-168.

MARQUES, Cláudia Lima. Ensaio para uma introdução ao direito internacional privado. In: DIREITO, Carlos Alberto Menezes; CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto; PEREIRA, Antônio Celso Alves (Orgs.). *Novas perspectivas do Direito Internacional Contemporâneo, Estudos em Homenagem ao Professor Celso D. de Albuquerque Mello*. Rio de Janeiro, São Paulo e Recife: Editora Renovar, 2008, Capítulo II, pp. 319-350.

MARTINS, Pedro Baptista. *Da Unidade do Direito e da Supremacia do Direito Internacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. *Curso de Direito Internacional Público*. São Paulo. Revista dos Tribunais, 2006.

\_\_\_\_\_. Soberania e a proteção internacional dos direitos humanos: dois fundamentos irreconciliáveis. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília: Senado Federal, a. 39, n. 156, pp. 169-177 out.-dez. 2002.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de Direito Internacional Público*. 12. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2000, Vol. I. e II.

\_\_\_\_\_. *Direito Constitucional Internacional*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1994.

\_\_\_\_\_. O § 2.º do art. 5.º da Constituição Federal. In: TORRES, Ricardo Lobo (Orgs.). *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1999, pp.1-33.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Internacional Público*. 15. ed.. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2004, Vol. I.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 6. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Coimbra: Editora Coimbra, 2002.

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Os métodos de soluções de controvérsias entre Estados soberanos no âmbito do comércio internacional. Análise dos mecanismos instituídos pela OMC e contidos na convenção modelo para evitar a dupla tributação da OCDE. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça (Coords.). *Tributação, Comércio e Solução de Controvérsias Internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, parte III, pp. 433-463.

\_\_\_\_\_. Caso Volvo 2: art. 24 do acordo de bitributação Brasil-Suécia e o tratamento tributário distinto no pagamento de dividendos. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. *Tributação Internacional. Análises de Casos*. São Paulo: MP Editora, 2010, pp. 359-382.

MORAIS, José Luiz Bolzan. *Mediação e Arbitragem. Alternativas à Jurisdição!* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2000.

NASCIMENTO E SILVA, G. E do; ACCIOLY, Hidelbrando. *Manual de Direito Internacional Público*. 14. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2000.

\_\_\_\_\_; ACCIOLY, Hidelbrando. *Manual de Direito Internacional Público*. 12. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1996.

NASTASE, Adrian. Le droit a la paix. In: *Droit International Bilan e Perspectives*, Paris: Editions A. Pedone-UNESCO, T.2, 1991, pp. 1291-1303.

NOTHEDGE, F. S.; DONELAN, M.D. *International Disputes: The Political Aspects*. London: Europa Publs., 1971.

OCDE. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version. July 2010*. Disponível em: <[www.oecd.org](http://www.oecd.org)>. Acesso em 15 jul. 2012.

\_\_\_\_\_. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Paris-Amsterdam: OECD-IBFD, 2003.

\_\_\_\_\_. *Improving the Resolution of Tax Treaties Disputes*. February, 2007. Disponível em: <[www.oecd.org](http://www.oecd.org)>. Acesso em: 01 ago. 2012.

OEPEN, Wolfgang. A Alemanha denuncia seu tratado de dupla tributação com o Brasil – Razões e conseqüências da denúncia do tratado sob um ponto de vista alemão. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, n. 1, pp.209-226, out., 2005.

OLIVEIRA, Ana Carolina; CUCOLO, Eduardo. Governo eleva imposto e carro pode ficar de 25% a 28% mais caro. *Jornal Folha de São Paulo*, de 15 de setembro de 2011. Disponível em: <<http://folha.com/no976011>>. Acesso em: 19 jul. 2012.

PATE, Blaz. Arbitration procedures in international tax law – double tax convention – WTO. In: HERDIN-WINTER, Judith; HOFBAUER, Ines. *The Relevance of WTO Law for Tax Matters*. Viena: Linde, 2006, pp. 573-597.

PEDERNEIRAS, Raul. *Direito Internacional Compendiado*. Rio de Janeiro: A. Coelho Branco (Editor), 1942.

PELLET, Alain; DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick. *Direito Internacional Público*. Tradução de Vítor Marques Coelho. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbekian, 2002.

PEREIRA, Antônio Celso Alves. *A Paz de Haia*. Conferência proferida na reunião da Sociedade Brasileira de Direito Internacional, na Faculdade de Direito da UERJ em: 17. mar. 2008.

PINHEIRO, Gabriela. *A Fiscalidade Directa na União Européia*. Porto: Ed. Universidade Católica Portuguesa, 1998.

PIOVESAN, Flávia. *Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional*. 12. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

PIRES, Adilson Rodrigues. *Práticas Abusivas no Comércio Internacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

QUEIROZ, Guilherme. A volta à era das carroças. *Revista Isto É Dinheiro*. Edição n. 758. Disponível em: <[www.istoedinheiro.com.br/noticias/66635\\_A+VOLTA+A+ERA+DAS+CARROCAS](http://www.istoedinheiro.com.br/noticias/66635_A+VOLTA+A+ERA+DAS+CARROCAS)>. Acesso em: 19 jul. de 2012.

RANGEL, Vicente Marotta. Os conflitos entre o Direito Interno e os Tratados Internacionais. *Boletim da Sociedade Brasileira de Direito Internacional*, Rio de Janeiro, n. 45-46, pp. 29-64, jan./dez. 1967.

RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Tradução de Jussara Simões. 3. ed. São Paulo: Editora Martins Fontes. 2008.

\_\_\_\_\_. *Liberalismo Político*. Tradução de João Sedas Nunes. Lisboa: Editorial Presença, 1997.

\_\_\_\_\_. *O Direito dos Povos*. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2004.

REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público - Curso Elementar*. 12. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. *Direito dos Tratados*. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

\_\_\_\_\_. Jurisprudência do Supremo e direito tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 37, pp. 109-140, jul./nov. 1986.

RIBEIRO, Marilda Rosado de Sá; ALMEIDA, Bruno. Do conflito aparente de normas no espaço à cinemática jurídica global: conteúdo do direito internacional privado contemporâneo. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, Rio de Janeiro, v. 1, n. 20, nov. 2011. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1516/1646>>. Acesso em 15 jul 2012.

\_\_\_\_\_. Importância do direito comparado. In: TIBURCIO, Carmen; BARROSO, Luís Roberto (Orgs.). *O Direito Internacional Contemporâneo. Estudos em Homenagem ao Professor Jacob Dolinger*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006, pp. 679-704.

RIBEIRO, Maria de Fátima. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional – Lei n. 5.172, de 25.10.1966*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, pp. 195-253.

RIBEIRO, Ricardo Pereira; SCHOUERI, Luís Eduardo. New withholding taxes on imported services. *International Transfer Pricing Journal*, Amsterdam, v. 1, n. 5, pp. 196-260, Sept./Oct. 2004.

RIBES RIBES, Aurora. Compulsory arbitration as a last resort in resolving tax treaty interpretation problems. *European Taxation*, Amsterdam, pp. 400-404, Sept. 2002.



\_\_\_\_\_. *Convenios para Evitar La Doble Imposición Internacional: Interpretación, Procedimiento Amistoso y Arbitraje*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 2003.

RIVERA, Julio C.; EKMEKDJAN, Miguel A.; DROMI, Roberto; *Derecho Comunitario*. 2. ed. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1996.

ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

\_\_\_\_\_. *Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007.

\_\_\_\_\_. O Ato Declaratório n. 1/2000 e a ilegalidade da obrigação de retenção do imposto de renda na fonte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 58, pp. 100-108, jul., 2000.

ROHATGI, Roy. *Basic International Taxation*. 2nd. ed. Richmond: Richmond, 2005.

ROTHMANN, Gerd Willi. A denúncia do acordo Brasil Alemanha e suas consequências. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, 9.º Volume. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 146-179.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do Contrato Social*. Tradução de Lourdes Santos Machado. 2. ed. São Paulo: Abril Cultural, 1978.

SANDLER, Daniel. *Tax Treaties and controlled Foreign Company Legislation: Pushing the boundaries*. 2nd. ed. London: Kluwer Law International, 1998.

SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SARMENTO, Daniel. O neoconstitucionalismo no Brasil: riscos e possibilidades. In: \_\_\_\_\_. (Coord.) *Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, pp. 113-146.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio. In: ROCHA, Sergio André. *Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007.

\_\_\_\_\_. *Preços de Transferência no Direito Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 1999.

\_\_\_\_\_. Acordos de bitributação e lei interna – Investimentos na Ilha da Madeira – Efeitos da Lei n. 9.249/95. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 17, pp. 91-127, fev. 1997.

\_\_\_\_\_. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: RT, 1995.

\_\_\_\_\_. Harmonização tributária no Mercosul. *Revista de Direito Mackenzie*, São Paulo, v.2, ano 1, pp. 171-178, 2000.

\_\_\_\_\_. Tributação e cooperação internacional. *Revista Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte, n. 7, pp. 25-54, jan./fev. 2004.

\_\_\_\_\_; RIBEIRO, Ricardo Pereira. New withholding taxes on imported services. *International Transfer Pricing Journal*, Amsterdam, v. 1, n. 5, pp. 196-260, Sept./Oct., 2004.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Apresentação. In: ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

\_\_\_\_\_. O conceito de embarcação para efeito da não taxaço do Imposto de Renda Retido na Fonte. In: CARNEIRO, Daniel Dix; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). *Aspectos Tributários Relacionados à Indústria do Petróleo e Gás*. São Paulo: MP Editora, 2011, pp. 135-142.

SILVA, Agostinho Fernandes Dias. *A Imunidade Internacional de Jurisdição Perante o Direito Constitucional Brasileiro*. Rio de Janeiro: Editora Freitas Bastos, 1984.

SOHN, Louis B. Settlement of disputes relating to interpretation and application of treaties. In: *Recueil des Cours de L'Academie de Droit International de la Haye*, t. 150, pp. 195-294, 1976,

STURZENEGGER, Luiz Carlos. Imunidades de jurisdição e de execução dos Estados – proteção a bens de Bancos Centrais. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 174, pp. 18-43, out./dez. 1988.

TÁCITO, Caio. Arbitragem nos litígios administrativos. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 210, pp. 111-115, out./dez.1997.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. A supremacia dos tratados internacionais em face da legislação interna. *Revista de Direito Tributário e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 44, pp.41-57, mai./jul. 2002.

TENÓRIO, Oscar. *Direito Internacional Privado*. 11. ed. Rio de Janeiro: Biblioteca Freitas Bastos, 1976, Vol. I.

TIBURCIO, Carmen; BARROSO, Luís Roberto. Imunidade de jurisdição: o estado federal e os estados membros. In: TIBURCIO, Carmen. (Org.) *Temas de Direito Internacional*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006, parte 1, pp. 123-156.

\_\_\_\_\_; DOLINGER, Jacob. *Direito Internacional Privado (parte especial) – arbitragem comercial internacional*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2003.

\_\_\_\_\_; DOLINGER, Jacob. *Vade-Mécum de Direito Internacional Privado*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2002.

\_\_\_\_\_. A Emenda Constitucional n. 45 e temas de direito internacional. In: \_\_\_\_\_. (Org.) *Temas de Direito Internacional*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006, parte 1, pp. 47-80.

TILLINGHAST, David R. Issues in the implementation of the arbitration of disputes arising under income tax treaties, *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, Mar., 2002

TÔRRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

\_\_\_\_\_. Princípio da territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestação de serviços no exterior. Fonte de produção e fonte de pagamento. In: \_\_\_\_\_. (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, Capítulo I, pp. 71-108.

TORRES, Ricardo Lobo. A afirmação do direito cosmopolita. In: DIREITO, Carlos Alberto Menezes; CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto; PEREIRA, Antônio Celso Alves (Orgs.). *Novas Perspectivas do Direito Internacional Contemporâneo, estudos em homenagem ao Professor Celso D. de Albuquerque Mello*. Rio de Janeiro, São Paulo e Recife: Editora Renovar, 2008, Capítulo VII, pp. 919-939.

\_\_\_\_\_. Direitos humanos e tributação. In: *Anais das XX Jornadas do ILADT. Tema 1 Derechos Humanos y Tributación*. Brasil: ABDF, 2000, pp. 3-38.

\_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os Direitos Humanos e a Tributação*, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, V. III.

\_\_\_\_\_. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006.

TUNDO, Francesco. Las rentas empresariales en el modelo OCDE. In: PISTONE, Pasquale; TÔRRES, Heleno (Coords.). *Estudios de Derecho Tributario Constitucional Internacional: Homenaje Latinoamericano a Victor Uckmar*. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolpho Depalma, 2005, pp. 917-949.

UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. A função da OMC na harmonização tributária internacional. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça (Coords.). *Tributação, Comércio e Solução de Controvérsias Internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, parte II, pp. 281-329.

VALADÃO, Marco Aurélio Pereira; FAVARO, Luciano Monti. A Convenção de Viena sobre direito dos tratados de 1969 e o porquê de sua não ratificação pela República Federativa do Brasil: um problema constitucional? ? In: Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI. nov. 2008, Brasília, pp. 2679-2702. Disponível em: <[http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasil/11\\_839.pdf](http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasil/11_839.pdf)>. Acesso em: 05 set. 2011.

VALENÇA FILHO, Clávio. Arbitragem e contratos administrativos. *Revista de Direito Bancário, do Mercado de Capitais e da Arbitragem*, São Paulo, n. 8, pp. 365-373, abr/-jun. 2000.

VALLADÃO, Haroldo. *Direito Internacional Privado*. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora Freitas Bastos, 1980, Vol. I.

\_\_\_\_\_. *Direito Internacional Privado*. Rio de Janeiro: Editora Freitas Bastos, 1978, Vol. III.

VAN RAAD, Kees. Não-discriminação na tributação de operações transnacionais: escopo e questões conceituais. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, n. 19, pp. 52-63, 2005.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

ZÜGER, Mario. Arbitration under Tax Treaties – Improving Legal Protection in International Tax Law. In: *IBFD Doctoral Series* Amsterdam: IBFD, 2001, V. 5