

**MÉTODOS DE SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO
INTERNACIONAL: PARADIGMAS PARA O DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

**DISPUTE SETTLEMENT METHODS IN INTERNATIONAL TAX LAW: PARADIGMS FOR
BRAZILIAN TAX LAW**

Tatiana Scaranello Carreira¹

RESUMO: O presente artigo aborda a importância da adoção de métodos de solução de controvérsias em matéria tributária, com o intuito de pacificar entendimentos dos Estados Contratantes da Convenção Modelo da OCDE acerca de assuntos tão sensíveis que afetam consideravelmente os investimentos. A partir da análise do art. 25 da Convenção Modelo da OCDE, o qual prevê expressamente a possibilidade da adoção do procedimento amigável e da arbitragem tributária pelos Estados Contratantes nos tratados internacionais sobre bitributação celebrados, conclui-se sobre a necessidade de o Brasil avançar nessa seara. Além da análise aprofundada quanto ao previsto na norma da OCDE, no que tange ao Direito Tributário Internacional é indispensável conhecer a posição estadunidense, através de seu órgão, o IRS, analisando como a arbitragem tributária foi adotada pelos Estados Unidos da América em Convenções sobre Dupla Tributação, em especial a firmada com a Alemanha. Por fim, destaca-se Portugal, cujo modelo de adoção da arbitragem tributária por sua legislação interna é objeto de estudo por diversos tributaristas brasileiros que afirmam ser um modelo a ser seguido pelo Brasil.

Palavras-chave: Direito Tributário Internacional; Arbitragem Tributária; Convenção Modelo da OCDE.

ABSTRACT: This article addresses the importance of adopting methods of resolving disputes in tax matters, with the aim of pacifying the understandings of the Contracting States of the OECD Model Convention on such sensitive matters that considerably affect investments. From the analysis of art. 25 of the OECD Model Convention, which expressly provides for the possibility of adopting the amicable procedure and tax arbitration by the Contracting States in the international treaties on double taxation concluded, it is concluded that Brazil needs to advance in this area. In addition to the in-depth analysis of what is provided for in the OECD rule, with regard to International Tax Law, it is essential to know the US position, through its body, the IRS, analyzing how tax arbitration was adopted by the United States of America in Conventions on Dual Taxation, especially that signed with Germany. Finally, Portugal stands out, whose

¹ Mestranda em Direito Tributário na Fundação Getúlio Vargas (FGV). Graduada em Direito pela Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho” (UNESP). Pós graduada em Direito Tributário pelo IBET. Pós graduada em Direito Marítimo, Portuário e Aduaneiro pela UNISANTOS. Master of Laws em Direito Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Professora, advogada, consultora jurídica e autora do livro “Diálogos sobre o Direito Tributário e Financeiro” - Editora Juspodivm. Pesquisadora do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT – NEF-FGV/SP. Ex-bolsista da Fundação ao Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo (FAPESP). Membro do Instituto Brasileiro de Arbitragem e Transação Tributárias (IBATT).



model of adoption of tax arbitration by its internal legislation is the object of study by several Brazilian tax specialists who claim to be a model to be followed by Brazil.

keywords: International Tax Law; Tax Arbitration; OECD Model Convention.

1 INTRODUÇÃO

No ano de 2019, estima-se que mais de cinco trilhões de reais eram discutidos no âmbito do contencioso tributário brasileiro, correspondendo a 75% (setenta e cinco por cento) do Produto Interno Bruto (PIB). Trata-se de um número assustador, até porque, o índice de recuperabilidade dos créditos tributários corresponde a 1% (um por cento), gerando um custo ao Judiciário de cerca de 85 (oitenta e cinco) bilhões de reais².

Além da ineficiência do Fisco quanto à arrecadação tributária, conforme constatado por meio dos números acima, a insegurança jurídica, além da delonga das decisões jurídicas, muitas vezes confusas, acabam por gerar incertezas e a afastar investimentos no Brasil.

Em um momento que muito se preocupa com uma possível “Reforma Tributária”, em um ambiente de crise econômica, faz-se necessário que uma discussão acerca da adoção de novas formas de resolução de conflitos, as quais sejam implementadas no Brasil, principalmente a arbitragem tributária, assim como ocorreu em Portugal após o país europeu ter mergulhado em uma profunda crise em 2008.

Não apenas o momento político-econômico em que o país vivencia corrobora para que métodos de solução de controvérsias em matéria tributária sejam adotados, consistindo em alternativas ao Poder Judiciário que se encontra atolado de litígios, conforme mencionado, mas também, pelo Brasil, em que pese não seja um membro da OCDE, adotar a Convenção Modelo para fins de celebração de tratados contra a bitributação, norma que contempla os institutos do procedimento amigável e da arbitragem tributária, além da ambição brasileira de tornar o país em um Estado membro da OCDE, devendo, portanto, adequar-se à vários quesitos exigidos pela organização.

² A informação consta do relatório Contencioso Tributário no Brasil, divulgado no final de janeiro de 2021 pelo Núcleo de Tributação do Insper. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf. Acesso em 04 de novembro de 2022.



Alguns avanços, ainda que tímidos, foram dados pelo Brasil, como a edição da Instrução Normativa nº 1.846/2018, da Receita Federal do Brasil (RFB), cujo o intuito é conferir maior clareza às regras pertinentes ao Procedimento Amigável, assim como os projetos de lei que tramitam no Congresso Nacional brasileiro para instituir a arbitragem em matéria tributária no país.

No entanto, consoante o abordado ao longo do artigo, um longo caminho deverá ser percorrido para que os métodos de solução de controvérsia em matéria tributária sejam aceitos no Brasil.

2 SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS DOS CONFLITOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

No ambiente internacional, a arbitragem tributária ganhou espaço a partir da Convenção Modelo da OCDE, ainda que esse instrumento preveja o instituto arbitral de forma tímida, no parágrafo 5º do art. 25.

Anterior a arbitragem é o procedimento amigável, também previsto no mesmo dispositivo em destaque, da Convenção Modelo da OCDE, técnica empregada para solução de conflitos envolvendo a dupla tributação, algo muito comum quando a referência é um impasse entre o Brasil, atuando no papel de Estado da fonte do rendimento, e o Estado do domicílio do prestador do serviço.

Dentre as situações a serem elencadas, destacam-se os muitos embates quanto à aplicação do art. 7º ou do art. 21, da Convenção Modelo da OCDE, e a qualificação dos serviços técnicos que não envolvam a transferência de tecnologia. Enquanto as autoridades brasileiras interpretam pela aplicação do art. 21³, isto é, no caso em tela, os rendimentos são tributáveis no país da fonte do rendimento, para os demais Estados, incluindo a doutrina mais especializada⁴, a tributação

³ Este é o entendimento expresso no Ato Declaratório Normativo Cosit nº1, de 5 de janeiro de 2000, o qual prevê que os rendimentos oriundos de contratos de prestação de serviços técnicos sem que haja transferência de tecnologia são classificados como “rendimentos não expressamente mencionados”, nos acordos de bitributação firmados pelo Brasil.

⁴ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 692.



deveria ocorrer no Estado de domicílio do prestador, sendo aplicável o art. 7º, considerando como lucros empresariais.

A situação relatada ganhou relevância quando a Alemanha denunciou o acordo firmado com o Brasil, em 2005⁵, além do conflito gerado com a Espanha⁶, levando o impasse a uma resolução por meio do Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 4, de 17 de março de 2006⁷, após tratativas entre os dois países.

Tais conflitos surgem quando o Estado da residência do prestador de serviços, conforme explanado, compreende pela aplicação do art.7º e, conseqüentemente, a tributação por ele, de forma exclusiva, não reconhecendo, portanto, o crédito oriundo da tributação realizada pelo Estado da fonte, ocasionando, desta forma, a bitributação.

Diante de tais impasses, os quais se fazem presentes corriqueiramente nas pautas envolvendo o Direito Tributário Internacional, além da ausência, muitas vezes, de conhecimento

⁵ MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. **Direito tributário internacional: a arbitragem nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil**. Série Doutrina Tributária v. XX. São Paulo: Quartier Latin, 2016. Trecho do prefácio escrito por Luís Eduardo Schoueri, p. 17.

⁶ O Decreto n. 76.975/1976 promulgou a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Espanha, prevendo o Procedimento Amigável em seu art. 25: “Artigo 25 Procedimento amigável

1. Quando um residente de um Estado Contratante considerar que as mediadas tomadas por um ou ambos os Estados Contratantes conduzam ou passam conduzir, em relação a si, a uma tribulação em desacordo com a presente Convenção, poderá independentemente dos recursos previstos pelas legislações nacionais desses Estados, submeter o seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante de que é residente.

2. Essa autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar justificada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tribulação em desacordo com a presente Convenção.

3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou dissipar as dúvidas que surgirem da interpretação ou da aplicação da presente Convenção. Poderão, também, consultar-se mutuamente com vistas a eliminar a dupla tribulação nos casos não previstos na presente Convenção.

4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegarem a um acordo nos termos dos parágrafos anteriores. Se para facilitar a realização desse acordo, torna-se aconselhável realizar contatos pessoais, tais entendimentos poderão ser efetuados no âmbito de uma Comissão de representante das autoridades competentes dos Estados Contratantes.”

⁷ No Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 4, de 17 de março de 2006, considerou-se que havendo ou não transferência de tecnologia, os serviços técnicos ou de assistência técnica são considerados como royalties; já os serviços técnicos que sejam considerados de caráter profissional, aplicam-se o art. 14 da Convenção; não se aplica, em nenhuma hipótese, o art. 22 da Convenção (“Rendimentos não expressamente mencionados”) aos serviços técnicos prestados por uma empresa de um Estado contratante no outro Estado contratante; considera-se reduzido o âmbito de aplicação do art. 7º da Convenção (“Lucros das empresas”) no tocante aos serviços mencionados anteriormente.



técnico das autoridades fazendárias sobre o assunto ou movidas pela ambição arrecadatória do Estado brasileiro, fato que vem corroborando com o aumento da litigiosidade no Judiciário brasileiro e, inevitavelmente, afastando investimentos estrangeiros no Brasil, faz-se necessário a adoção de métodos diversos de solução de conflitos, como a arbitragem tributária, já mencionada no primeiro parágrafo, instituto que assume um papel relevante para encerrar discussões.

2. 1 Procedimento amigável

Antes de adentrar no instituto da arbitragem tributária, indispensável é conhecer o já mencionado procedimento amigável, também denominado de *Mutual Agreement Procedure* (MAP), o qual antecede a primeira, conforme prevê a Convenção Modelo da OCDE.

São três espécies de procedimento amigável contempladas pela Convenção Modelo para evitar a Dupla Tributação. São elas: a) procedimento amigável em sentido estrito, contemplado no §1º, do art. 25, da Convenção Modelo da OCDE, espécie que prevê que o próprio contribuinte apresentar a situação que possibilite lhe prejudicar por questões de dupla tributação a qualquer autoridade de um dos Estados Contratantes, provocando que estes instaurem o procedimento amigável; b) procedimento amigável legislativo ou interpretativo, previsto no §3º, do art. 25, da Convenção Modelo da OCDE, com o intuito de promover a interpretação mais adequada quanto à aplicação do tratado que vise a evitar a dupla interpretação, sendo de iniciativa de ambos os Estados Contratantes e; c) Procedimento amigável integrativo, previsto no §3º, do art. 25 da mesma Convenção, o qual tem como objetivo evitar situações de bitributação não previstas no acordo celebrado entre os Estados Contratantes.

Embora previsto na Convenção Modelo da OCDE, assim como nos acordos de dupla tributação firmados pelo Brasil, essa técnica não é totalmente aceita pelas autoridades brasileiras, cujos fundamentos pela rejeição também são aplicáveis ao instituto da arbitragem tributária internacional.

O procedimento amigável, previsto na Convenção Modelo da OCDE, possui como objetivo a resolução de conflitos ocasionados pela má interpretação ou mau cumprimento de acordo contra a dupla tributação, consistindo em uma negociação entre os Estados Contratantes, não havendo necessidade do esgotamento dos procedimentos administrativos ou judiciais



internos, até porque, também pode ser instaurado antes mesmo do surgimento de um conflito. Embora possa ser instaurado a partir da provocação do contribuinte ao Estado em que é residente ou nacional, não é admissível a sua participação, devendo aguardar o desfecho, conforme já discorrido.

No caso de já vislumbrada a situação ensejadora da dupla tributação, o procedimento deve ser proposto em até três anos a partir de sua notificação, não havendo uma obrigação das partes de chegarem a um consenso.

No Brasil, a Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 1.846/2018⁸ com o intuito de conferir maior clareza às regras pertinentes ao Procedimento Amigável, sendo considerada como um verdadeiro guia de implementação no país, contemplando relevantes pontos de cumprimento aos “*minimum standards*” da Ação 14 do Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit*

⁸ Vale destacar o seguinte dispositivo da Instrução Normativa n. 1846/2018: “Art. 5º, § 1º, da IN n. 1.846/2018: O requerimento a que se refere o art. 4º deverá conter: I – identificação do requerente, na qual devem constar: a) no caso de pessoa jurídica ou equiparada, nome, endereço, telefone, endereço eletrônico (e-mail ou caixa postal eletrônica), cópia do ato constitutivo e sua última alteração, autenticada ou acompanhada do original, número de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) ou no Cadastro Específico do INSS (CEI) e ramo de atividade; b) no caso de pessoa física, nome, endereço, telefone, endereço eletrônico (e-mail ou caixa postal eletrônica), atividade profissional e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF); e c) identificação do representante legal ou procurador, mediante cópia de documento que contenha foto e assinatura, autenticada em cartório ou por servidor da RFB à vista da via original, acompanhada da respectiva procuração; II – os períodos a que se refere o requerimento, salvo no caso de medida que poderá causar tributação em desacordo com o ADT; III – os tributos envolvidos; IV – identificação da administração tributária estrangeira envolvida ou, quando for o caso, a identificação da administração tributária regional ou local cujas medidas conduziram ou poderão conduzir tributação em desacordo com o ADT; V – as medidas tomadas por um ou ambos os Estados Contratantes, com a demonstração de que elas conduziram ou poderão conduzir tributação em desacordo com o ADT; VI – indicação dos dispositivos da legislação tributária que conduziram ou poderão conduzir tributação em desacordo com o ADT, se for o caso; VII – indicação do ADT e do dispositivo jurídico violado; VIII – identificação do controlador direto e do final, no caso de requerimento apresentado por pessoa jurídica, bem como os respectivos países de residência para fins tributários, na hipótese de o objeto do requerimento envolvê-los; IX – identificação das pessoas relacionadas domiciliadas no exterior envolvidas, quando aplicável, e seus países de residência para fins tributários; X – cópia de qualquer documentação ou requisição recebida da administração estrangeira, inclusive com as informações encaminhadas em resposta; XI – cópia de qualquer acordo ou ajuste efetuado com qualquer administração tributária estrangeira que tenha relação com o requerimento; XII – a comprovação de que a matéria foi submetida a apreciação judicial ou administrativa, no Brasil ou no outro Estado Contratante, mediante juntada de cópia da petição inicial e da resposta correspondente, se for o caso, e de outros documentos relativos à movimentação do processo quando da apresentação do requerimento; XIII – cópia dos documentos submetidos, pelo requerente ou pela pessoa relacionada, à autoridade competente do outro Estado Contratante para a instauração de procedimento amigável; e XIV – declaração expressa que confirma a exatidão e o caráter completo das informações apresentadas e da documentação fornecida, e o compromisso de enviar à autoridade competente brasileira, de forma célere, documentos que comprovam as alterações havidas nas informações apresentadas ou novas informações, inclusive novas decisões proferidas em processos administrativos ou judiciais sobre a matéria ou emitidas pela autoridade competente do outro Estado Contratante.”



Shifting), implementada pela OCDE, denominada de *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective*.

A Ação 14 do Projeto BEPS tem como intenção a implementação de *minimum standards* por parte dos Estados membros da OCDE, em seus tratados de bitributação, com o intuito de que os conflitos sejam resolvidos de forma efetiva, eficiente e em tempo razoável, conforme os objetivos previstos no documento e confirmados no Relatório Final da Ação 14 do BEPS⁹.

Diante das tentativas, muitas vezes frustradas, de resolução de conflito de dupla tributação por meio do procedimento amigável, dentro do prazo de 2 (dois) anos, contados a partir da data em que ambos os Estados Contratantes tiveram ciência da documentação apresentada, conforme prevê a Convenção Modelo da OCDE e a Ação 14 do Projeto BEPS, no ano de 2008, o então parágrafo 5º foi inserido ao art. 25, da Convenção Modelo da OCDE, a partir do relatório divulgado pelo Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, denominado de *Improving Tax Resolution of Tax Treaties Disputes*, prevendo, portanto, a arbitragem tributária, funcionando de forma subsidiária ao primeiro mecanismo de solução de conflitos.

Em que pese a existência da arbitragem, o procedimento amigável deverá continuar a ser privilegiado pelos Estados membros da OCDE, com o intuito de ser o procedimento arbitral a *ultima ratio* a ser adotada após frustradas as tentativas de se chegar a um acordo mútuo quanto à melhor aplicação e interpretação do tratado celebrado entre os Estados Contratantes.

2.2 Arbitragem no Direito Tributário Internacional

A arbitragem poderá ser acionada após decorridos 2 (dois) anos da apresentação ao caso à autoridade competente do outro Estado Contratante, cabendo ao contribuinte, frustrado com o desfecho do procedimento amigável, recorrer ao seu Estado de residência ou nacionalidade. Logo, igualmente ao que ocorre no procedimento amigável, o contribuinte lesado não possui legitimidade subjetiva, uma vez que a instauração do procedimento arbitral caberá ao Estado que receber sua reclamação.

⁹ OECD. **Making dispute resolution mechanisms more effective, Action 14 – 2015 final report**. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015.



Embora a Convenção Modelo da OCDE contenha dispositivo prevendo a possibilidade da instauração do procedimento arbitral, importante mencionar que os Estados Contratantes não estão obrigados a chegar a uma conclusão, mas apenas tentar, empregando todos os esforços possíveis, a solução por meio de um acordo mútuo.

Apesar a semelhança com o procedimento amigável, na arbitragem, além do contribuinte poder apresentar por escrito a sua posição, também poderá apresentar sustentação oral, desde que essa condição fosse concedida pelos árbitros.

2.2.1 Os Tratados que adotam a cláusula arbitral

No que concerne à adoção do método arbitral pelos Estados Contratantes, importante mencionar que necessariamente deve ser fruto da celebração de tratados internacionais e neles deve estar prevista, uma vez que a arbitragem almeja solucionar divergências oriundas do *iure imperii* (ato de império) frente ao exercício de soberanias tributárias distintas.

Poucos são os acordos de dupla tributação que adotam o instituto da arbitragem tributária. O mais emblemático é o firmado entre a Alemanha e os Estados Unidos, em 2006, cujo procedimento arbitral é regulado no *Memorandum of Understanding* (MOU), firmado entre ambos os Estados Contratantes.

No âmbito europeu, destaca-se a Convenção de Arbitragem da União Europeia, prevendo, obrigatoriamente, a instauração do instituto arbitral quando os Estados membros não chegarem a um consenso quanto à dupla tributação em um lapso temporal de 2 (dois) anos.

Outro exemplo é o tratado firmado entre os Estados Unidos da América e o Canadá, que entrou em vigor no ano de 1980, cujo objeto é a tributação sobre o rendimento e o capital. Sua primeira versão não dispunha acerca da arbitragem tributária, no entanto, após sua quinta revisão, foi inserida cláusula prevendo obrigatoriamente a instauração do procedimento arbitral para fins de resolução de conflitos envolvendo as matérias que trata. Da mesma forma que a Convenção de Arbitragem da União Europeia, o tratado firmado entre os Estados Unidos da América e o Canadá também prevê a necessidade de tentativa prévia de solução do conflito através do procedimento amigável e, após 2 (dois) anos, caso as autoridades dos Estados mencionados não



cheguem a um consenso, será instaurada a arbitragem. Da mesma forma o tratado firmado entre a Bélgica e os Estados Unidos da América, ratificado em 14 de dezembro de 2007.

Primeiramente, importante mencionar que ambos os tratados são *ad hoc*, isto é, aquela conduzida pelas regras definidas pelas partes ou pelo tribunal arbitral constituído exclusivamente para análise de uma situação específica. Uma das grandes vantagens desta espécie de arbitragem é que as partes possuem o poder de moldá-la conforme compreendem, possibilitando contemplar de forma mais eficaz os fatos que envolvem o litígio. No entanto, para que seja obtido o êxito esperado é necessário que as partes, ou seja, os Estados Contratantes cooperem entre si.

Outro ponto interessante da arbitragem *ad hoc* é que é despida de qualquer escolha prévia de uma instituição arbitral específica, exatamente para que nenhum Estado Contratante possa se beneficiar indevidamente da instituição da arbitragem em detrimento do outro.

Também é elemento essencial das arbitragens previstas nestes tratados abordados a confidencialidade, fato que torna a arbitragem um procedimento consideravelmente diferente aos processos que tramitam no Poder Judiciário, sendo alvo de críticas principalmente quando envolvem matéria tributária, uma vez que, inevitavelmente, a Administração Pública é uma das partes interessadas, além da possibilidade do interesse público ser afetado, devendo, em matéria tributária, a confidencialidade ser mitigada¹⁰.

Interessante, também, é a análise do tratado firmado entre a Alemanha e a Suécia¹¹ para barrar a bitributação, no que concerne à Comissão da Câmara de Arbitragem, devendo ser acordada previamente entre as partes participantes do procedimento arbitral, podendo ser composta por árbitros de ambos os Estados Contratantes, mas também, de árbitros de um terceiro país, isto é, independentes, não sendo considerados como juízes profissionais, tais quais os que pertencem ao Poder Judiciário, mas sim, escolhidos unicamente para atuarem no caso concreto.

A estes árbitros é conferido, em regra, pelas partes participantes da arbitragem o poder de decisão conforme o conhecimento de cada um dos escolhidos para julgar o caso concreto, com

¹⁰ REDFERN, Alan; e HUNTER, Martin. **Law and practice of International Commercial Arbitration** 2. 4ª ed., Londres: Sweet & Maxwell, 2004. p. 32-33, 35.

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

¹¹ ZÜGER, Mario. **Arbitration under tax treaties. Improving legal protection in international tax law**. Amsterdã: IBFD-Doctoral Series 5, 2011.



base em considerações de equidade, conforme o correto e válido (*pro bono et aequo*), sendo possível, inclusive, que o entendimento seja contrário ao previsto na legislação aplicável. No entanto, alguns tratados acabaram prevendo vedação expressa de árbitros proferirem decisão *ex aequo et bono*, como é o caso do tratado firmado entre Suécia e Alemanha.

Outro aspecto importante é quanto à matéria suscetível à arbitragem. Analisando os tratados firmados pelos Estados Unidos da América, os quais adoram a arbitragem como método de solução de conflitos em matéria tributária, com outros Estados Contratantes, verifica-se que é essência dos textos a limitação da matéria à interpretação, sendo vedado aos árbitros analisarem questões pertinentes à constitucionalidade, conveniência e justiça da política tributária estadunidense e proferir sentenças arbitrais que contemplem tais matérias, sendo excluída desta vedação as matérias referentes aos preços de transferência (*transfer pricing*), tratamento fiscal aos *partnerships* sediados em um dos Estados Contratantes e a retenção na fonte do imposto de renda nas operações transfronteiriças.

3 HIPÓTESES DE ADOÇÃO DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA POR OUTROS PAÍSES

Diversos países já adotaram a arbitragem como um método alternativo de solução de controvérsias em matéria tributária, seja para fins de questões envolvendo a bitributação ou para dirimir os litígios entre os contribuintes e o Fisco, a partir o sistema arbitral, sendo Portugal o exemplo mais emblemático e o mais estudado por pesquisadores brasileiros, o qual será detalhado a partir de agora.

3.1 A arbitragem portuguesa

Como sabido, no ano de 2008 o mundo foi assolado por uma considerável crise econômica, em decorrência da falência do tradicional banco de investimento estadunidense Lehman Brothers. Diversas economias europeias sofreram abalos consideráveis, dentre elas, a portuguesa.

Um dos efeitos inevitáveis das crises econômicas é a queda da arrecadação tributária e o aumento de litígios tributários no contencioso administrativo e no judicial, fato que assolou Portugal na época. A partir desse episódio, em janeiro de 2011, nasceu a arbitragem tributária



portuguesa, com o advento do Decreto-Lei nº 10/2021 que introduziu no Direito Tributário português o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), objeto de alteração por outras leis portuguesas desde a sua criação.

Embora o RJAT tenha sido celebrado, também foi alvo de muitas críticas e questionamentos, principalmente pela possibilidade de a arbitragem tributária confrontar a indisponibilidade do crédito tributário, ainda que esse princípio não se encontre expresso na Constituição da República Portuguesa (CRP). Apesar dos questionamentos e das críticas ao sistema arbitral, o art. 209º, nº2, da CRP dispõe expressamente no sentido de que é possível a criação de tribunais arbitrais, sem restringir o objeto a ser contemplado em suas decisões.

Além da CRP, também foi questionado que a arbitragem tributária poderia confrontar o art. 30º, nº 2, da Lei Geral Tributária (LGT), por adotar uma interpretação restritiva quanto à indisponibilidade do crédito tributário.

Sobre esse assunto tão questionado em Portugal quanto no Brasil, a Tânia Carvalhais Pereira¹², uma das grandes estudiosas sobre o tema, ensina que

Em síntese, o recurso à arbitragem não importa a renúncia ou disponibilidade do crédito tributário, mas a opção por uma via alternativa ou complementar à via tradicional de resolução de litígios junto dos tribunais tributários. A manifestação de vontade das partes atua apenas em relação ao meio de reação após a verificação do conflito (opção entre a via administrativa, via judicial ou via arbitral). A decisão do tribunal arbitral não decorre de um acordo prévio entre as partes, porquanto a arbitragem é um método heterônomo de resolução de litígios, que não importa a renúncia do crédito tributário, nem afeta os elementos da obrigação tributária. A decisão arbitral tem caráter jurisdicional, traduzindo a aplicação do Direito constituído por um terceiro imparcial. A tarefa do árbitro é, assim, funcionalmente idêntica à do juiz o âmbito do processo tributário – aplicação do Direito aos factos. Com efeito, a arbitragem não interfere no exercício do poder estatal de efetuar a cobrança do tributo já apurado pela fiscalização, por meio do lançamento, limitando-se, em Portugal, à apreciação da legalidade do ato de liquidação desse tributo, com caráter jurisdicional.

Superada essa discussão quanto ao princípio da indisponibilidade do crédito tributário, vale salientar que a arbitragem tributária portuguesa tem o condão de, segundo previsto no art. 124, da Lei nº 3-B/2010, de 28 de abril (Lei do Orçamento do Estado para 2010), ser uma

¹² VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. **A implementação da arbitragem tributária em Portugal: origens e resultados.** In: MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de; PISCITELLI, Tathiane. *Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais brasileiros e a experiência portuguesa.* 2ª ed., rev., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. p. 31-32.



alternativa ao processo de impugnação judicial à da ação para o reconhecimento de um direito ou de um interesse legítimo, visando, desta forma, reforçar a tutela eficaz e efetiva dos direitos e dos interesses dos contribuintes, legalmente protegidos.

Dentre os objetivos principais da arbitragem tributária portuguesa, destacam-se, portanto:

- a) garantir a tutela dos direitos e dos interesses legalmente protegidos dos contribuintes portugueses;
- b) ser um meio alternativo de resolução de conflitos em matéria de Direito Tributário, absorvendo parte das demandas que tramitam nos tribunais administrativos e fiscais e;
- c) promover uma maior celeridade na resolução de conflitos em matéria tributária, diminuindo o tempo e conferindo uma maior segurança jurídica aos contribuintes, atraindo, desta forma, investimentos no país.

A partir destes objetivos foi instituído o Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), pelo Ministério da Justiça de Portugal, uma associação de direito privado, com componentes públicos, despida de fins lucrativos, a qual possui como dentre várias finalidades a organização dos tribunais arbitrais, além da administração da arbitragem, sendo considerado como um Centro de Arbitragem Institucionalizada, havendo uma ampla participação do Estado português.

No CAAD o Estado português além de assumir o papel de promotor e financiador, também exerce o controle de legalidade no momento da instauração da arbitragem tributária. Ademais, a presença do Estado português é tão notória que o próprio CAAD funciona sob a égide do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, demonstrando a confiança do Estado na adoção da arbitragem como um método eficaz para a solução de controvérsias em matéria tributária.

Em regra, o procedimento arbitral é instaurado a partir do pedido de constituição do tribunal arbitral apresentado pelo particular ao presidente do Centro de Arbitragem Administrativa e, visando à celeridade, ao processo de arbitragem nenhuma formalidade específica é requerida, além do prazo de até 6 (seis) meses para que os árbitros profiram uma decisão, sendo admitida a prorrogação por prazos sucessivos de 2 (dois) meses, até o máximo de 6 (seis) vezes. Importante mencionar que o prazo considerado como curto para proferir uma decisão é de suma importância para fins de promoção da segurança jurídica em matéria tributária



e, conseqüentemente, tutelar os direitos dos contribuintes portugueses, assim como a atração de investimentos estrangeiros.

Corroborando com a celeridade tão almejada, em regra, as decisões dos tribunais arbitrais são irrecuráveis, salvo caso a sentença arbitral negar a aplicação de norma com fundamento em sua inconstitucionalidade ou que contemple norma considerada inconstitucional, cabendo, desta forma, recurso ao Tribunal Constitucional. Também é possível o cabimento de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo caso a decisão recorrida for contraditória ao entendimento do Tribunal ou do Tribunal Central Administrativo.

Por fim, ainda é possível que a decisão arbitral seja objeto de reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia, caso contenha interpretação oriunda de tratados do bloco europeu ou contenha decisão acerca da validade ou da interpretação dos atos oriundos de seus órgãos ou de seus organismos.

Em que pese a arbitragem tributária seja uma solução interessante para diminuição dos litígios em Portugal, o Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro, estipula as matérias que são passíveis de serem contempladas por essa alternativa, excluindo deste rol os assuntos aduaneiros por questões políticas da época, ainda que seja de extrema importância, na atualidade, a inserção da matéria aduaneira na lista que contempla, principalmente, temas associados à declaração de ilegalidade tributária.

Desta feita, conclui-se que nem todas as matérias tributárias são passíveis de análise por meio da via arbitral, sendo tal limitação uma questão meramente por questões políticas, ainda havendo muito o que avançar o instituto da arbitragem portuguesa.

3.2 IRS *Mandatory Tax Treaty Arbitration*

Como já mencionado anteriormente, os estadunidenses firmaram tratados com os canadenses, com os alemães, com os franceses e com os belgas, denominado de *Mutual Agreement Procedure* (MAP), estipulando o procedimento amigável e a arbitragem tributária nos casos envolvendo questões de dupla tributação e evasão fiscal.

A partir dessa permissão na seara do Direito Tributário Internacional, o órgão estadunidense *Internal Revenue Service* (IRS) firmou convênio com o *International Centre for*



Dispute Resolution (ICDR), com o intuito de incorporar as premissas da Convenção Modelo da OCDE ao ordenamento interno no que concerne às questões contidas nos tratados internacionais firmados.

O mais emblemático dentre é o firmado entre os Estados Unidos da América e a Alemanha, aditada pelo Protocolo de 1º de junho de 2006.

Para que o assunto debatido seja submetido à arbitragem tributária, conforme o art. XIII do Protocolo, após frustrada a tentativa de resolução do impasse amigavelmente, alguns requisitos devem ser observados. Primeiramente, deve-se comprovar que houve a entrega do imposto de renda referente aos anos em que se é questionado, também, demonstrar que o assunto envolva causas que contemplem o fato tributável, conforme a Convenção e, por fim, a formalização da decretação do sigilo pelas partes envolvidas quanto às informações que serão submetidas ao sistema arbitral.

Dentre os temas previstos no Protocolo que necessariamente estarão submetidos à arbitragem tributária se encontram os pertinentes aos royalties e os lucros das empresas e de suas associadas, isto é, não apenas a questão recairá sobre aquela empresa que submeteu o caso, mas também, contemplará suas subsidiárias. Interessante é conhecer o parágrafo 22 do art. XVI do Protocolo¹³:

ARTICLE XVI

The Protocol to the Convention is amended by deleting paragraphs 1 through 28 and replacing them with the following paragraphs:

22. WITH REFERENCE TO PARAGRAPHS 5 AND 6 OF ARTICLE 25 (MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE)

In respect of any case where the competent authorities have endeavored but are unable to reach an agreement under Article 25 regarding the application of one or more of the following Articles of the Convention: 4 (Residence) (but only insofar as it relates to the residence of a natural person), 5 (Permanent Establishment), 7 (Business Profits), 9 (Associated Enterprises), 12 (Royalties), binding arbitration shall be used to determine such application, unless the competent authorities agree that the particular case is not suitable for determination by arbitration (...)

Interessante mencionar que o mesmo parágrafo do art. 22 dispõe sobre o procedimento arbitral, no que concerne ao prazo para que as partes indiquem os árbitros, assim como quanto ao prazo para o envio de informações.

¹³ Disponível em: <https://www.irs.gov/pub/irs-trty/germanprot06.pdf>. Acesso em 6 de dezembro de 2022.



Outro prazo importante que o dispositivo analisado prevê, após a análise de todo o procedimento, é quanto ao limite de 9 (nove) meses que o Tribunal Arbitral possui para proferir uma decisão, mais precisamente, as alíneas g e h:

ARTICLE XVI

The Protocol to the Convention is amended by deleting paragraphs 1 through 28 and replacing them with the following paragraphs:

22. WITH REFERENCE TO PARAGRAPHS 5 AND 6 OF ARTICLE 25 (MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE)

g) Each of the Contracting States will be permitted to submit, within 90 days of the appointment of the Chair of the arbitration board, a Proposed Resolution describing the proposed disposition of the specific monetary amounts of income, expense or taxation at issue in the case, and a supporting Position Paper, for consideration by the arbitration board. Copies of the Proposed Resolution and supporting Position Paper shall be provided by the board to the other Contracting State on the date on which the later of the submissions is submitted to the board. In the event that only one Contracting State submits a Proposed Resolution within the allotted time, then that Proposed Resolution shall be deemed to be the determination of the board in that case and the Proceeding shall be terminated. Each of the Contracting States may, if it so desires, submit a Reply Submission to the board within 180 days of the appointment of its Chair, to address any points raised by the Proposed Resolution or Position Paper submitted by the other Contracting State. Additional information may be submitted to the arbitration board only at its request, and copies of the board's request and the Contracting State's response shall be provided to the other Contracting State on the date on which the request or the response is submitted. Except for logistical matters such as those identified in subparagraphs l), n) and o) below, all communications from the Contracting States to the arbitration board, and vice versa, shall take place only through written communications between the designated competent authorities and the Chair of the board.

h) The arbitration board will deliver a determination in writing to the Contracting States within six months of the appointment of its Chair. The board will adopt as its determination one of the Proposed Resolutions submitted by the Contracting States.

E, necessariamente, a decisão arbitral deverá levar em consideração, como prioridade o que está previsto na Convenção (*the provisions of the Convention*); as leis dos Estados contratantes que não sejam contrárias às estadunidenses (*the laws of the Contracting States to the extent they are not inconsistent with each other*); qualquer comentário, orientações ou relatórios que tratem sobre disposições relevantes ou análogas à Convenção Modelo da OCDE (*any OECD Commentary, Guidelines or Reports regarding relevant analogous portions of the OECD Model Tax Convention*) e, por fim, os comentários conjuntos com o Estado contratante ou explicações concernentes à Convenção (*any agreed commentaries or explanations of the Contracting States concerning the Convention*), conforme disposto na alínea i do parágrafo 22 do art. 26 do Protocolo.



Embora os Estados Unidos da América tenham admitido a arbitragem no que tange aos assuntos pertinentes ao Direito Tributário Internacional, obedecendo o que prevê a Convenção Modelo da OCDE, no cenário interno o mecanismo alternativo de solução de controvérsias ainda não foi implementado, cabendo este protagonismo a Portugal, um exemplo que pode servir como modelo para o Brasil no cenário atual.

4 UMA ANÁLISE QUANTO AO BRASIL

Em relação ao Brasil, conforme já mencionado, o instituto da arbitragem tributária encontra resistência entre as autoridades competentes, assim como o procedimento amigável. O que se alega é que tais mecanismos de resolução de conflitos não teriam respaldo na legislação brasileira, em decorrência do princípio da legalidade tributária.

Pela interpretação dada ao princípio previsto no art. 150, I, da Constituição Federal de 1988, a autoridade tributária brasileira não poderia renunciar à competência tributária, por meio de um procedimento amigável com outro Estado ou da arbitragem, ainda que devido à má interpretação do acordo firmado entre as partes. Em decorrência dessa lógica, há a questão quanto a irrenunciabilidade do crédito tributário, previsto no art. 3º, do Código Tributário Nacional (CTN)¹⁴, dispositivo que prevê que o tributo consiste em uma prestação pecuniária compulsória, instituída por lei e cobrada mediante uma atividade administrativa vinculada e obrigatória, não havendo discricionariedade quanto à cobrança senão a prevista em lei, sob pena de responsabilidade funcional, não podendo a autoridade competente abrir mão desse direito. Desta feita, o argumento preponderante é quanto à indisponibilidade do crédito tributário.

Ocorre que a indisponibilidade do crédito tributário não é absoluta. Segundo ensina o Professor Luís Eduardo Schoueri¹⁵, havendo lei permissiva quanto à arbitragem, esta norma será válida. Até porque, o próprio Código Tributário Nacional (CTN) dispõe sobre situações que levarão à disponibilidade do crédito tributário, como no caso, a remissão e a transação tributária.

Ora, se o próprio Código Tributário Nacional (CTN) prevê a possibilidade de disponibilidade do crédito tributário, por que não seria possível a adoção de meios alternativos de

¹⁴ Interessante a leitura do art. 3º, do CTN, em conjunto com o art. 142, também do CTN.

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2011. p. 579



solução de controvérsias tributárias, como a arbitragem? E, não há qualquer vedação, por parte da Constituição Federal de 1988, da instauração da arbitragem em matéria tributária. Nos ensinamentos do Professor Heleno Taveira Torres¹⁶, as atividades descritas no art. 3º, do CTN, quanto à arrecadação, fiscalização e lançamento do crédito tributário, essas sim são indisponíveis, cabendo à Administração Pública, em decorrência da competência tributária, algo que não é vislumbrado quanto ao crédito tributário.

Ademais, a adoção da arbitragem tributária, desde que respeitados os princípios vigentes na Administração Pública, atende ao interesse público primário, uma vez que, assim como a transação, pressupõe uma maior performance quanto à recuperabilidade de créditos tributários, consistindo em uma demanda do Estado Democrático de Direito, garantindo uma justiça fiscal.

Nesse sentido conclui a renomada pesquisadora sobre o assunto, Tathiane Piscitelli¹⁷

Na minha concepção, a adoção de tais métodos é uma demanda concreta do Estado Democrático de Direito instituído pela Constituição Federal de 1988. Isso decorre da assunção da premissa de que o exercício da tributação viabiliza a existência material do Estado e, assim, é parte dele constitutiva. Nesse sentido, na linha adotada por Liam Murphy e Thomas Nagel, não há Estado, direito ou instituições sem tributos; a receita tributária é fundamental para a existência do Estado tal qual conhecemos e, assim, assegura a manutenção das instituições que garantem direitos aos cidadãos. Como decorrência lógica dessa relação de interdependência, tem-se que os valores perseguidos pelo sistema tributário devem refletir os valores relativos ao modelo de Estado pela tributação instituído e mantido. Uma vez que a Constituição de 1988 inaugura um Estado Social e Democrático de Direito, naturalmente que as normas tributárias devem perseguir e realizar os valores desse modelo de Estado.

(...)

Por fim, em vista da relação direta entre o modelo tributário e o modelo de Estado instituído pela Constituição de 1988, é evidente que as instituições jurídicas devem assegurar, de modo lato, o acesso à justiça, que assegure a busca e defesa dos valores perpetrados pelo Estado Social e Democrático de Direito e reverberados no sistema tributário nacional. Ou seja, o acesso à jurisdição deve ser amplo e eficaz. Também aqui, os métodos alternativos de resolução de disputa são relevantes, já que ampliam as possibilidades de acesso à solução de conflitos, sem prejuízo da observância de garantias constitucionais, como será visto mais adiante.

¹⁶ TORRES, Heleno Taveira. **Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para a solução de conflitos entre a administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, nº86, 2002. p. 56.

¹⁷ PISCITELLI, Tathiane. **Arbitragem no Direito Tributário: Uma demanda do Estado Democrático de Direito**. In: MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de; PISCITELLI, Tathiane. Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. 2ª ed., rev., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. p. 185-187.



Por tudo isso, entendo que a adoção efetiva de métodos alternativos de resolução de conflitos em matéria tributária, mais do que resultar em alívio para o Poder Judiciário, é uma demanda do Estado Social e Democrático de Direito no qual vivemos.

Também, interessante destacar que a Administração Pública será o sujeito que continuará a exigir o crédito tributário, não renunciando à jurisdição estatal, mas apenas, opta por um meio alternativo que seja mais capaz de solucionar um conflito e de forma mais sadia e mais técnica. Isso significa que, ao adotar a arbitragem como meio de resolução do conflito, a Administração Pública não estará dispensando a arrecadação de receita pública, como ocorre quando da viabilização do REFIS.

Outro ponto envolvendo o tema é quanto à reserva do Judiciário, digno de discussão, quanto a adoção da cláusula arbitral. Em relação ao compromisso arbitral não há grandes críticas, uma vez que pressupõe uma renúncia após a instauração do litígio, isto é, são as partes que afastam o caso concreto da apreciação do Poder Judiciário, por expressa vontade, não a lei. Diferentemente da cláusula arbitral, a qual implica na renúncia antes mesmo do litígio ser instaurado.

Ainda sobre a inafastabilidade do Poder Judiciário, conforme previsto no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal de 1988, entende-se que se trata de uma garantia do indivíduo e não do Estado. Acaso o contribuinte, por sua vontade, abre mão da decisão no Judiciário, seu direito fundamental não foi ferido, pois este pressupõe o direito de ir ou de não ir, conforme estampado no dispositivo constitucional. Seu livre arbítrio não é ilegal, uma vez que decorre da sua própria vontade. O que a Constituição Federal de 1988 veda é o impedimento por meio de lei. Quanto à Administração Pública, não há o que se falar, pois não se trata de um direito do Estado, mas sim, uma garantia do cidadão.

E, mesmo que instaurada a arbitragem, esta não estará afastado o controle de legalidade, até porque, caberá ao legislador descrever as situações que estarão sujeitas à arbitragem, assim como o procedimento e demais detalhes para seu eficaz sucesso.

Outro ponto digno de destaque é quanto ao argumento de que a jurisdição é considerada como monopólio do Estado, afirmação totalmente refutada por Carlos Alberto Carmona¹⁸, respeitado doutrinador que afirma que a jurisdição não é exclusiva do Poder Judiciário, podendo

¹⁸ CARMONA, Carlos Alberto. **Arbitragem e Jurisdição**. In Revista de Processo, São Paulo, v. 58, 1990. p 33-40



ser exercida igualmente na via arbitral, até porque a decisão arbitral produz os mesmos efeitos da decisão judicial, constituído título executivo extrajudicial e sendo dispensável sua homologação.

Todas essas discussões rondam os projetos de lei que tramitam no Congresso Nacional brasileiro. Dentre eles pode-se citar, ao menos, 3 (três): a) projeto de lei complementar (PL) nº 469/2009, o qual tramita 13 (treze) anos, visando alterar o Código Tributário Nacional (CTN); b) projeto de lei (PL) nº 4257/2019, como base no art. 24, da CF/88, tendo caráter de norma nacional, visando alterar a Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais), com o intuito de desafogar o Poder Judiciário, possibilitando ao contribuinte, em sede de embargos à execução fiscal, optar pelo julgamento nas Câmaras Arbitrais, sendo requisito que o crédito tributário já esteja constituído e a ação de execução fiscal tenha sido ajuizada, além da prestação de garantias por meio de depósito, fiança ou seguro, considerando a sentença arbitral equivalente à sentença judicial; c) projeto de lei (PL) nº 4468/2020 que, diferentemente do projeto de lei anterior, não prevê como condição para instauração da arbitragem tributária a prestação de garantias e nem sequer que o crédito tributário já esteja constituído.

Embora as discussões acerca da instituição da arbitragem tributária no Brasil tenham se intensificado nos últimos anos, assim como alguns avanços dentre os juristas tributaristas, ainda há um longo caminho a ser percorrido, principalmente por conta das instabilidades políticas em que o país vive e da arcaica ideia enraizada de que admitir a adoção de métodos de solução de controvérsias em matéria tributária, como a arbitragem, significa que o Estado abrirá mão de parcela da receita, algo que não condiz com a realidade, podendo, ao contrário do que muitos pregam, aumentar a arrecadação tributária, como vem sendo demonstrado a partir da implementação da transação tributária.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo do artigo pretendeu-se demonstrar a necessidade do Brasil de se adequar à realidade internacional, principalmente quanto aos avanços em matéria de Direito Tributário Internacional e, conseqüentemente, aperfeiçoando seu Direito Tributário interno às possibilidades distintas do Poder Judiciário de solução de controvérsias.



Não se trata de uma tarefa fácil de ser enfrentada, no entanto, faz-se necessária e, impreterivelmente, analisada de imediato.

Com o aquecimento do Comércio Internacional, impulsionado pela busca de *commodities* brasileiras e, em contrapartida, os anseios por investimentos estrangeiros no setor de infraestrutura brasileira, ao logo dos últimos anos diversos Acordos de Bitributação foram firmados pelo Brasil com os demais Estados. No entanto, além da instabilidade política em que o país vivencia, a alta carga tributária aliada à complexidade das normas, assim como a pretensão arrecadatória brasileira, corroboram com o surgimento de dúvidas quanto à viabilidade do Brasil ser um destino seguro para se investir.

Para mudar essa realidade, além das reformas necessárias, como a Reforma Tributária que visa à simplificação dos tributos incidentes sobre o consumo, também se faz necessário que o Sistema Tributário Nacional sofra uma transformação profunda, principalmente, conforme o que foi demonstrado ao longo do artigo, a adesão total ao disposto no art. 25 da Convenção Modelo da OCDE, dispositivo que adota expressamente métodos de solução de controvérsias em matéria tributária como o procedimento amigável e a arbitragem, seja em âmbito do Direito Tributário Internacional seja no interno.

Adotar outras formas de solução de controvérsias em matéria tributária, ao contrário do que se defende erroneamente algumas correntes, não confronta o interesse público. Pelo contrário, promove o interesse público de fato, uma vez que garante uma justiça socio-tributária, celeridade quanto às decisões e, principalmente, segurança jurídica, sendo esta última a grande deficiência do Direito Tributário brasileiro como um todo.

Portanto, defender a instituição da arbitragem tributária no Brasil, consoante prevê as normas de Direito Tributário Internacional, tomando-as como modelo, é nada mais do que assegurar, juntamente com uma Reforma Tributária ampla, que o país seja um sólido destino de investimentos estrangeiros, promovendo o desenvolvimento nacional.



6 REFERÊNCIAS

CARMONA, Carlos Alberto. **Arbitragem e Jurisdição**. In Revista de Processo, São Paulo, v. 58, 1990.

GANGULY, Maya. **Tribunals and taxation: an investigation of arbitration in recent US Tax Conventions**. *Wisconsin International Law Journal*. Wisconsin, 2012.

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. **Direito Tributário Internacional: a arbitragem nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil**. Série Doutrina Tributária v. XX. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

OECD. **Making dispute resolution mechanisms more effective, Action 14 – 2015 final report**. OECD/G20 *Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

PISCITELLI, Tathiane. **Arbitragem no Direito Tributário: Uma demanda do Estado Democrático de Direito**. In: MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de; PISCITELLI, Tathiane. *Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. 2ª ed., rev., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019

REDFERN, Alan; e HUNTER, Martin. **Law and practice of International Commercial Arbitration 2**. 4ª ed., Londres: Sweet & Maxwell, 2004

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

TORRES, Heleno Taveira. **Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para a solução de conflitos entre a administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa**. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, nº86, 2002.

VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. **A implementação da arbitragem tributária em Portugal: origens e resultados**. In: MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de; PISCITELLI, Tathiane. *Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. 2ª ed., rev., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.



Xavier, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007.

ZÜGER, Mario. **Arbitration under tax treaties: Improving legal protection in international tax law**. Amsterdã: IBFD-Doctoral Series 5, 2011.

