



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Leonardo Rocha Hammoud

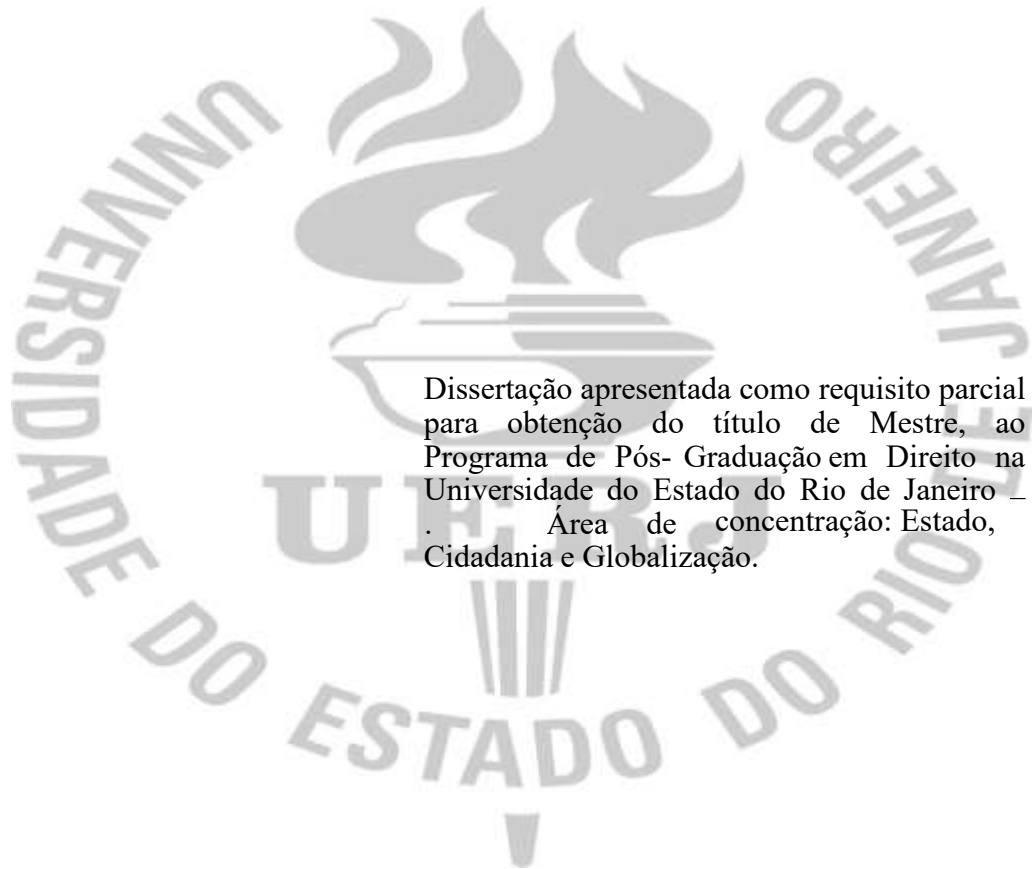
**Arbitragem tributária: a experiência portuguesa e a realidade
brasileira**

Rio de Janeiro

2019

Leonardo Rocha Hammoud

Arbitragem Tributária: A experiência portuguesa e a realidade brasileira



Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós- Graduação em Direito na Universidade do Estado do Rio de Janeiro – Área de concentração: Estado, Cidadania e Globalização.

Orientador: Prof. Dr. Sergio André Rocha

Rio de Janeiro

2019

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

H227

Hammoud, Leonardo Rocha.

Arbitragem tributária: a experiência portuguesa e a realidade brasileira
/ Leonardo Rocha Hammoud. - 2019.

111 f.

Orientador: Prof. Dr. Sergio André Rocha.

Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro,
Faculdade de Direito.

1. Arbitragem comercial - Teses. 2. Eficiência (Direito) – Teses. 3.
Crédito tributário – Teses. I. Rocha, Sergio André. II. Universidade do
Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73

Bibliotecária: Marcela Rodrigues de Souza CRB7/5906

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

Assinatura

Data

Leonardo Rocha Hammoud

Arbitragem tributária: a experiência portuguesa e a realidade brasileira

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito na Universidade do Estado do Rio de Janeiro . Área de concentração: Estado, Cidadania e Globalização.

Aprovada em: 22 de fevereiro de 2018.

Banca Examinadora:

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

Prof. Dr. Marcus Lívio Gomes
Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Heleno Taveira Torres
Universidade de São Paulo

Rio de Janeiro
2019

DEDICATÓRIA

À minha família e aos que me auxiliaram de qualquer forma nesta tarefa. Gratidão
imensurável!

AGRADECIMENTOS

A finalização deste trabalho só foi possível pela imersão cultural realizada durante estes anos na PPGD-UERJ.

Sou eternamente grato à minha família, em especial à minha esposa Caroline e aos meus filhos, Daniel e Luísa, pela força diária e amor incondicional.

EPÍGRAFE

Quanto mais nos elevamos, menores parecemos aos olhos daqueles que não sabem voar.

Friedrich Nietzsche

A beleza das coisas existe no espírito de quem as contempla.

David Hume

RESUMO

HAMMOUD, Leonardo Rocha. **Arbitragem Tributária**: a experiência portuguesa e a realidade brasileira. 2018. 111 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito. Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

A presente pesquisa apresenta como objetivo analisar alguns traços da experiência portuguesa da arbitragem tributária e refletir sobre sua utilização como fonte de inspiração para a introdução do instituto na realidade brasileira, que lida com problemas semelhantes aos da realidade portuguesa à época de sua inserção no ordenamento jurídico português. Um novo paradigma precisa ser introduzido para mudar a cultura do fisco e do contribuinte, e a consensualidade deve um fator elementar para essa mudança de comportamento, o qual se pauta, atualmente, pela litigiosidade. No primeiro capítulo, realiza-se um levantamento de dados empíricos associados à realidade do processo tributário no sistema brasileiro. No segundo capítulo, trata-se da arbitragem como instrumento de solução de controvérsias e sua utilização no direito público como forma alternativa de resolver lides no âmbito administrativo, optando-se pelo foco na arbitragem tributária. No terceiro capítulo, analisa-se a experiência portuguesa da arbitragem e o modo como a figura da indisponibilidade do crédito tributário foi superada com o objetivo de combater as pendências, apontando-se uma breve análise crítica da adoção do instituto. No quarto capítulo, aborda-se a viabilidade da admissão da arbitragem tributária no Brasil. No quinto capítulo, desenvolvem-se aspectos voltados à implementação da arbitragem em matéria tributária. Ao final, setorizam-se as conclusões dos apontamentos levantados.

Palavras-chave: Arbitragem Tributária. Eficiência. Indisponibilidade do crédito tributário. Litigiosidade. Consensualidade.

ABSTRACT

HAMMOUD, Leonardo Rocha. **Tax Arbitrage**: the portuguese experience and the brazilian reality. 2018. 111 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito. Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

This study aims to analyze the traits of the tax arbitration from Portuguese experience and how it could be used as a source of inspiration for the introduction of the institute in the Brazilian reality that deals with similar issues like Portuguese reality when it is inserted into the legal system. A new paradigm needs to be introduced to change the culture between the tax administration and the taxpayer that has in the consensuality an elementary factor for this change of behavior, which is presently based on litigiousness. In the first chapter, a survey of empirical data associated with the reality of the tax process in the system is carried out. The second chapter deals with arbitration as an instrument for the settlement of disputes and its use in public law, as an alternative way of resolving disputes, opting for the focus of the research on tax arbitrage. In the third chapter, the Portuguese arbitration experience is analyzed and as the figure of the unavailability of the tax credit was overcome with the objective of fighting the pending issues, pointing out a brief critical analysis in the adoption of the institute. In the fourth chapter, the feasibility will be discussed in the admission of tax arbitrage in Brazil. In the fifth chapter, aspects related to the implementation of tax arbitration will be developed. At the end, the conclusions of the notes are showed.

Keywords: Tax Arbitration. Efficiency. Unavailability of the tax credit. Litigiousness.
Consensuality.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 -	Série histórica dos casos pendentes.....	27
Gráfico 2 -	Série histórica da taxa de congestionamento.....	28
Gráfico 3 -	Série histórica dos casos pendentes nas fases de conhecimento e execução.....	30
Gráfico 4 -	Série histórica das execuções iniciadas e pendentes.....	34
Gráfico 5 -	Série histórica do impacto da execução fiscal na taxa de congestionamento total.....	35
Gráfico 6 -	Quantidade de processos julgados e resultado do julgamento por quantidade.....	37
Gráfico 7 -	Valor dos processos julgados e resultado do julgamento pelo valor.....	37
Gráfico 8 -	Quantidade de processos julgados em 2ª Instância.....	38
Gráfico 9 -	Estoque de recursos especiais.....	38
Gráfico 10 -	Evolução do estoque de Recursos Especiais.....	40
Gráfico 11 -	Evolução do Acervo do CARF – Por processos.....	41
Gráfico 12 -	Processos entrados na Arbitragem Tributária portuguesa.....	75
Gráfico 13 -	Total de processo por designação de árbitro.....	76
Gráfico 14 -	Duração Média dos Processos.....	77
Gráfico 15 -	Distribuição dos Processos por tipo de imposto.....	77
Gráfico 16 -	Distribuição de pedidos por intervalo de valor.....	78
Gráfico 17 -	Arbitragem Tributária. Estatísticas Globais.....	79

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 -	Dados processuais do Poder Judiciário em 2017.....	32
Tabela 2 -	Taxa de congestionamento por tipo de processo no ano de 2017.....	34
Tabela 3 -	Assuntos demandados na Justiça Federal e Justiça Estadual.....	36
Tabela 4 -	Quantidade de processos julgados entre 2011 e 2017.....	39
Tabela 5 -	Custas.....	71

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AJUFE	Associação dos Juizes Federais
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
BACEN	Banco Central do Brasil
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CCAF	Centro de Conciliação da Administração Federal
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CPC	Código de Processo Civil
CPTA	Código de Processo nos Tribunais Administrativos
CR/88	Constituição da República de 1988
CRP	Constituição da República Portuguesa
CTN	Código Tributário Nacional
DAU	Dívida Ativa da União
DRJ	Delegacias Regionais de Julgamento
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IRC	Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares
LEF	Lei de Execução Fiscal
LGT	Lei Geral Tributária
MF	Ministério da Fazenda
MPF	Ministério Público Federal
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PPI	Programa de Parcerias de Investimento
PPP	Parceria Público-Privada

RFB	Receita Federal do Brasil
RJAT	Regime Jurídico de Arbitragem Tributária
SELO	Imposto do Selo
SJES	Seção Judiciária do Espírito Santo
SJRJ	Seção Judiciária do Rio de Janeiro
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TCU	Tribunal de Contas da União
TRF2	Tribunal Regional Federal da 2ª Região

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	15
	OBJETIVO.....	17
	JUSTIFICATIVA.....	18
	METODOLOGIA.....	20
	ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO.....	21
1	A REALIDADE DO PROCESSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	22
1.1	Aspirações do sistema tributário: justiça e eficiência.....	22
1.2	A realidade do Poder Judiciário.....	25
1.3	A realidade do processo judiciário tributário.....	33
1.4	A realidade do processo administrativo tributário.....	36
1.5	Conclusão parcial.....	41
2	A ARBITRAGEM COMO INSTRUMENTO DE SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS E SUA UTILIZAÇÃO NO DIREITO PÚBLICO.....	44
2.1	A arbitragem.....	44
2.2	A utilização da arbitragem na administração pública: uma retrospectiva.....	46
2.2.1	<u>O comportamento jurisprudencial (STJ e TCU) e o surgimento das leis autorizadoras.....</u>	47
2.2.2	<u>A administração pública consensual e os entraves na aceitação de meios alternativos de solução de controvérsias.....</u>	49
2.2.3	<u>Os Enunciados do Conselho da Justiça Federal.....</u>	51
2.3	Matérias já discutidas indiretamente nas câmaras arbitrais.....	53
2.4	Conclusão parcial.....	55
3	A EXPERIÊNCIA PORTUGUESA NA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA.....	56
3.1	A justificativa pela escolha da arbitragem tributária em Portugal.....	56
3.2	Aspectos gerais: elementos legais e institucionais.....	57
3.2.1	<u>O regime jurídico da arbitragem tributária e a indisponibilidade do</u>	

	<u>crédito tributário no contexto português</u>	58
3.3	O Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)	61
3.3.1	<u>A Criação do CAAD</u>	61
3.3.2	<u>Do Conselho Deontológico</u>	62
3.3.3	<u>Dos tribunais arbitrais</u>	62
3.3.4	<u>A constituição do tribunal arbitral</u>	63
3.3.5	<u>Da competência dos tribunais arbitrais tributários</u>	63
3.3.6	<u>Das matérias arbitráveis</u>	64
3.4	Do árbitro	65
3.4.1	<u>Da escolha do árbitro</u>	68
3.5	Os efeitos da constituição do tribunal arbitral	69
3.6	As custas do procedimento arbitral	70
3.7	Os princípios processuais	71
3.8	O processo arbitral	72
3.8.1	<u>Tempo de duração e recursos</u>	73
3.9	Dados empíricos da arbitragem tributária portuguesa	74
3.10	Análise crítica da doutrina sobre a arbitragem tributária portuguesa	79
3.11	Análise crítica comparativa com o Brasil	80
3.12	Conclusão parcial	82
4	A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO BRASILEIRO ATUAL	84
4.1	Apontamentos para admissão da arbitragem tributária	84
4.2	O dogma da indisponibilidade do interesse público	88
4.2.1	<u>Indisponibilidade do crédito tributário</u>	92
4.3	Questionamento do crédito tributário ou mera pretensão do fisco?	94
4.4	Exemplos de formas alternativas no cenário nacional. Haveria algum risco?	96
4.5	Conclusão parcial	98
5	A LEI DE ARBITRAGEM E ARBITRABILIDADE DA CONTROVÉRSIA TRIBUTÁRIA	99
5.1	Procedimento arbitral do Brasil-Império e a contínua relação	

	litigiosa entre o fisco e o contribuinte.....	99
5.2	A jurisdição e o meio alternativo da arbitragem tributária: necessidade e especialidade em prol de um bom relacionamento na relação fisco-contribuinte.....	101
5.3	Arbitrabilidade da matéria tributária enquanto possibilidade...	106
5.4.	Questões sobre a introdução da arbitragem tributária no ordenamento jurídico brasileiro.....	109
5.4.1	<u>Lei ordinária ou lei complementar?.....</u>	109
5.5	Adesão.....	112
5.6	Vantagens da arbitragem na seara tributária.....	114
5.7	Características processuais e a lei de arbitragem.....	115
5.8	A complexidade na constituição do crédito tributário e sua relação com a arbitragem tributária.....	117
5.9	Conclusão parcial.....	122
	CONCLUSÃO.....	123
6	REFERÊNCIAS.....	128

INTRODUÇÃO

Sabe-se como é complexa a situação brasileira no que se refere à morosidade e ao volume de processos administrativos fiscais, ações judiciais tributárias e execuções fiscais que abarrotam o Poder Judiciário, aliadas às repercussões negativas que trazem ao fisco e à sociedade de forma geral, especialmente diante da crise econômica, financeira e política.

Esse estado de crise agrava ainda mais o cenário apresentado, corroborando para a descrença na capacidade do governo e dos Poderes da República para lidar com as situações postas e mantém o *status quo* da ineficiência instaurada que prejudica intensamente as instituições e o estado de direito.

Tais entraves maléficos prejudicam o combate à sonegação fiscal, sacrificam a arrecadação, atingem o orçamento e intensificam as mazelas sociais pela insuficiência de recursos para fazer frente aos gastos públicos. Além disso, esta patologia sistêmica molda a cultura e o perfil de comportamento do contribuinte e da autoridade administrativa tributária, os quais estão em constante litígio.

Acrescente-se, ainda, que há estimativa da existência, em discussão na seara administrativa e judicial, de 4 trilhões de reais de créditos tributários, sendo, portanto, real o interesse do Estado em encontrar formas de minimizar o gravame que isto representa para toda a sociedade.

Conforme será analisado, as execuções fiscais ocuparam ao final de 2017 um acervo pendente de 74% das execuções em curso no Poder Judiciário, correspondendo a 31,2 milhões de processos. Ademais, as novas execuções fiscais que ingressaram no Poder Judiciário de 2009 a 2017 alcançaram em cada ano, respectivamente, a quantia de 2,6; 2,3; 2,8; 2,9; 3,3; 3,2; 2,9; 3,2; e 3,5 milhões de processos.

De um certo modo, a amplitude da participação do cidadão no desenvolvimento da democracia trouxe, por um lado, a conquista das liberdades, as quais, por outro lado, tiveram um reflexo no sistema, já que o tempo de se tomar decisões transmutou em consequência da dialética participativa no processo administrativo e judicial, o que provocou morosidade na solução de conflitos tributários e um impacto no quesito eficiência.

No âmbito fiscal, a participação democrática passa pela oitiva do contribuinte para a verificação do *quantum debeatur* para que ocorra o lançamento, nascendo a obrigação tributária a ser cumprida pelo sujeito passivo sob as penas da lei.

O contribuinte, cotidianamente, onera-se com obrigações, principais e acessórias, de fornecer informações ao fisco para que este realize o lançamento, ou de que aquele calcule o quanto deve pagar, tal como ocorre na modalidade de lançamento por homologação.

Na concepção desenvolvida dentro do estado democrático de direito, a sujeição do indivíduo ao Estado, oriunda da relação jurídica do império, foi convertida contemporaneamente em uma pretensa relação jurídica bilateral, em que Estado e contribuinte possuem direitos e deveres reciprocamente considerados.

Ainda, a pós-modernidade jurídica assume um papel de relevo, tendo essas características: (i) a *desestadualização* e a perda de importância da razão, percebendo-se naquela o papel que vem tomando a (ii) *deslegalização* (textura aberta, *tecnicização* e perda da relevância e da força da lei); (iii) a *desadministratização* (com a adjudicação para entidades privadas de tarefas outrora atribuídas exclusivamente à administração pública) e; (iv) a *desjurisdicionalização* (pela quebra do monopólio do juiz na resolução de conflitos, com a introdução dos mecanismos alternativos).¹

A cultura da litigiosidade diante de interesses múltiplos impacta negativamente a pacificação na sociedade e nos Poderes da República (Executivo, Legislativo e Judiciário). A bilateralidade mencionada não traduz um diálogo entre o sujeito passivo e o sujeito ativo da relação jurídica tributária, o que poderia ocorrer pelos meios alternativos de solução de controvérsias tributárias, em especial, na hipótese de arbitragem tributária, objeto desta pesquisa.

De pronto, é importante dizer que a arbitragem tributária não pode ser aplicada a todas as situações, em decorrência das particularidades e das vicissitudes do crédito tributário. Necessita-se, portanto, de uma análise cuidadosa relativamente às hipóteses que poderiam ser submetidas à arbitragem, não sendo a mera dúvida na legislação fiscal que ensejaria o instituto.

Vale frisar que não se pretende neste trabalho propor a importação de técnicas de outros países sem um juízo crítico sobre as vantagens e as desvantagens da arbitragem tributária para a ordem jurídica brasileira e sobre a forma como é realizada. Além disso, não se prolongará nesta dissertação a discussão política sobre a aceitação do instituto e seu processo legislativo, porém, será realizada uma análise de sua plausibilidade técnica, considerando as propriedades do sistema brasileiro e dos problemas sociais enfrentados.

¹ ROCHA, Joaquim Freitas da. “A desestadualização do direito tributário. Em particular, a privatização do procedimento e a arbitragem”. In: *A Arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios*. Ed. Almedina: Coimbra, 2012, p. 110.

OBJETIVO

A pesquisa tem como objetivo geral realizar uma ampla revisão da literatura sobre arbitragem e traçar um paralelo entre o regramento brasileiro e o português quanto à arbitragem tributária, com atenção aos direitos fundamentais do contribuinte, ao interesse público e ao dever de pagar tributo. Serão traçadas as vantagens e desvantagens da arbitragem tributária portuguesa, e estimar-se-á como se comportariam no cenário brasileiro.

Ademais, almeja-se obter, especialmente, respostas às seguintes perguntas: (i) Quais são os aspectos gerais da arbitragem tributária em Portugal? (ii) Houve algum motivo especial que a fizesse surgir em Portugal? (iii) Qual é o tempo médio de conclusão da arbitragem em Portugal? (iv) Quanto é gasto? (v) Existem recursos no âmbito administrativo do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)²? Quais? (vi) Existem recursos fora do CAAD? (vii) Como são compostos os órgãos no âmbito do CAAD? (viii) Há diferenças entre os sistemas que possam inviabilizar a experiência portuguesa no Brasil? (ix) Como se poderia compensar as diferenças para compatibilizar o instituto? (x) A utilização da arbitragem tem se mostrado satisfatória em Portugal? (xi) Seria vantajoso adotar o modelo português no Brasil? (xii) A importação de ideias seria adequada?

No que se refere ao delineamento da arbitragem tributária no Brasil, aponta-se alguns questionamentos que serão de suma relevância para o desenvolvimento da pesquisa. Pretende-se obter respostas às seguintes perguntas: (i) Como se encontra o processo tributário no Brasil? (ii) Como ocorre a indisponibilidade do crédito tributário no Brasil? (iii) Qual é a relação do interesse público com o crédito tributário? (iv) Como se deu o avanço da arbitragem até a sua inclusão no poder público? (v) Qual é a espécie normativa pertinente para tratar da arbitragem tributária? (vi) Quais seriam as vantagens e desvantagens da arbitragem tributária no contexto brasileiro? (vii) Quais são as matérias tributárias que poderiam ser arbitráveis? Além de outras que serão expostas no transcorrer da pesquisa.

² O CAAD é o centro de arbitragem administrativa onde ocorre a arbitragem tributária.

JUSTIFICATIVA

Perante a complexidade das normas tributárias brasileiras e da ineficiência do Poder Executivo e Judiciário em lidar com a solução de controvérsias tributárias, os meios alternativos de solução de conflitos estão ganhando importância, embora, ainda, sejam escassas as pesquisas voltadas a essa matéria no campo tributário.

Como será visto, o relatório de Gestão do Ministério da Fazenda de 2017 teve como desafio inserir a Administração Tributária na autocomposição e meios alternativos de solução de conflitos, bem como obter parâmetros para a quantificação do custo da litigiosidade para posterior análise do seu custo benefício.

A eficiência sistêmica, quando reconhecida e em funcionamento, participa do desenvolvimento da administração pública e apresenta dados para o desenvolvimento brasileiro com foco no aumento da produtividade e em métodos de trabalho comprometidos com o resultado, combatendo a inércia e a morosidade no processo arrecadatório que atingem, conseqüentemente, o avanço social e os níveis de produtividade do setor público.

Portanto, não é demais destacar que o Estado precisa buscar os melhores meios processuais e procedimentais para, simultaneamente, atender o Estado e a sociedade e garantir os direitos fundamentais dos contribuintes.

Neste contorno, traçar-se-á a forma pela qual este processo poderá ocorrer de modo célere e justo fora do âmbito tradicional da jurisdição estatal e ser respeitado no meio alternativo da arbitragem tributária, observando os cuidados a serem enfrentados para que não se banalize o instituto nem o próprio crédito tributário.

No mesmo passo, os sistemas tributários complexos, podendo-se inserir os procedimentos e processos administrativos fiscais, ou mesmo as execuções fiscais via Poder Judiciário, se encontram distantes das quatro características de um bom sistema formuladas por Adam Smith³ — segurança, conveniência, economia e equidade —, com os conseqüentes custos administrativos e de *compliance*.

³ SMITH, Adam. *A riqueza das Nações: Investigação sobre sua natureza e suas causas*. Tradução de Luiz João Banaúna. Editora Nova Cultura. São Paulo. 1996. Disponível em: <https://direitasja.files.wordpress.com/2012/02/adam-smith-a-riqueza-das-nac3a7c3b5es-vol-i.pdf>. Acesso em 18.12.2018.

Ainda, afora o tempo gasto para o cumprimento das obrigações acessórias. Estas abatem o empresariado brasileiro por razões ligadas à *praticabilidade*⁴ ou *praticidade*, muitas vezes injustificadas e onerosas para a iniciativa privada.⁵

Para fazer frente aos volumosos gastos e aos inúmeros compromissos constitucionais para garantir os direitos fundamentais, um processo administrativo justo deve estar atento às particularidades de cada sistema, para tornar-se viável e efetivo.

Ainda, a cada dia que passa há uma verdadeira necessidade de pacificação das controvérsias tributárias que, não sendo resolvidas satisfatoriamente pelas vias ordinárias, poderiam ser pelos meios alternativos de solução de conflitos, tais como a negociação, a mediação e a arbitragem.

Essa reflexão contempla as principais características da arbitragem tributária que poderiam alavancar as vantagens e desvantagens do procedimento arbitral em matéria tributária, contextualizadas na realidade dos dois países (Brasil e Portugal).

A arbitragem na seara tributária, por todo o exposto, será o objeto da análise a que se propõe esta dissertação, para que ao fim se conclua pela sua viabilidade ou inviabilidade perante nossa ordem jurídica, e em quais situações poderia ocorrer, tendo como inspiração o modelo português de arbitragem e sua experiência, que vem trazendo benesses.

⁴ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. Editora Malheiros. São Paulo, 2007.

⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. “Legalidade Material, Modo de Pensar “Tipificante” e Praticidade no Direito Tributário”. In: *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, págs. 627/650.

METODOLOGIA

A experiência portuguesa da arbitragem tributária é uma realidade e vem demonstrando resultados, e propagando-se por suas importantes características, com destaque para a celeridade, a simplicidade e a informalidade. Ressalte-se a importância adquirida por este meio alternativo de solução de controvérsia tributária em Portugal, país de proporções bem menores se comparado ao Brasil.

O presente trabalho parte de alguns questionamentos sobre a compatibilidade da arbitragem tributária portuguesa com a realidade brasileira e reflete sobre as vantagens e desvantagens dos procedimentos adotados em Portugal e sobre a possibilidade de seu aproveitamento no ordenamento jurídico brasileiro, ponderando as discussões havidas à época em Portugal e as discussões que afetam o Brasil atual.

Nossa preocupação focará, pelo viés empírico, na compreensão da experiência portuguesa, analisando o instituto quanto ao aspecto conceitual, normativo e sistemático e trazendo à tona as discussões tangentes ao olhar do contribuinte e do próprio fisco sobre a arbitragem tributária.

Será adotado o método dialético para concluir se tal experiência poderá ser aproveitada no Brasil, considerando as particularidades do nosso sistema. Logo, a discussão sobre a situação do processo tributário (administrativo e judicial) e a (in)disponibilidade do crédito tributário no Brasil será de relevância ímpar para o desenvolvimento do trabalho.

O ponto inicial do trabalho é indagar se a realidade brasileira tem paralelo com os problemas que ocorriam em Portugal quando da promulgação da lei que instituiu a arbitragem tributária, ou se a realidade se distancia de tal forma que o aproveitamento seria inconciliável.

Tem-se como pano de fundo a ideia de justiça atrelada ao valor eficiência, “justiça como eficiência” e “eficiência como justiça”, devendo-se meditar se tal objetivo poderá ser alcançado por meio de tal método de solução de conflitos ou não, tendo-se como premissa a nossa realidade constitucional e o direito tributário nacional.

ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

No primeiro capítulo será apresentada a realidade do processo tributário brasileiro com base em dados oficiais atualizados retirados do CNJ, IPEA, MF, PGFN e outros, que demonstram o grave estado de ineficiência processual nas controvérsias tributárias em que se encontra o país, concluindo-se pela necessidade de serem implementados meios alternativos de solução de controvérsias tributárias.

No segundo capítulo, serão discutidas a utilização da arbitragem no direito público e sua inserção na administração pública como integrante do procedimento arbitral. Também será discutida a relação entre o interesse público e sua disponibilidade relativa, destacando seus resultados nas câmaras arbitrais.

No terceiro capítulo, a experiência portuguesa da arbitragem tributária será tratada com destaque às suas particularidades, aos elementos legais e institucionais, ao regime jurídico, aos resultados apontados nos tribunais arbitrais e, por fim, uma breve análise comparativa do Brasil e Portugal.

No quarto capítulo serão apontadas as discussões preliminares para aceitação da arbitragem em matéria tributária no ordenamento jurídico brasileiro, com ênfase no dogma da indisponibilidade do crédito tributário.

No quinto capítulo, por sua vez, será analisada a implementação da arbitragem tributária na realidade nacional, ressaltando-se as matérias que poderiam ser dirimidas pela arbitragem, os limites materiais e as vantagens da arbitragem tributária para o ordenamento jurídico brasileiro, pontuando os resultados vistos.

Por último, a conclusão trará as ponderações com enfoque no objetivo da dissertação.

CAPÍTULO 1

A REALIDADE DO PROCESSO TRIBUTÁRIO

A realidade do nosso processo tributário é grave; trata-se de um fato incontestável cujos números a serem expostos a seguir deixam evidente. A carga tributária brasileira encontra-se em torno de 32% do produto interno bruto (PIB), estando na média dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), e acima da média dos países da América Latina. Contudo, há pouco retorno distributivo para a sociedade.⁶

O cenário histórico do contencioso tributário na esfera administrativa federal apresentou, conforme pesquisa do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) e da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB-DF, em 2013 (R\$ 528 bilhões = 11% do PIB), em 2016 (a dívida ativa não previdenciária da União atingiu o montante de R\$1,84 trilhão; R\$ 620 bilhões em discussão na esfera administrativa e R\$ 330 bilhões na esfera judicial).⁷

Estima-se que os créditos tributários que estão em discussão atualmente na esfera administrativa e judicial alcançam a quantia de R\$ 4 trilhões, o que denota uma ineficiência do sistema tributário nacional e uma justiça falha em decorrência da complexidade do direito tributário brasileiro.⁸

A ineficiência tornou-se um padrão cultural de difícil ruptura que desfavorece a crença nas instituições e na justiça. Dentro desse contexto, no próximo tópico se debruçará sobre a correlação entre justiça e eficiência no intuito de compreender de que forma aparecem no sistema tributário nacional.

1.1 Aspirações do sistema tributário: justiça e eficiência

Sabe-se que a relação entre justiça e eficiência é simbiótica, podendo-se afirmar que, no plano ideal, deveriam conviver em umbilical harmonia, pois de nada adianta ter justiça sem eficiência ou eficiência sem justiça. Todavia, há um descompasso nessa relação

⁶ OLIVEIRA, Diogo. LOZARDO, Ernesto. SASCHSIDA, Adolfo. YWATA, Alexandre. “Uma proposta de tributação bifásica: simplificação, agilidade e diminuição do contencioso tributário”. In: SASCHSIDA, Adolfo. SIMAS. Endrillo Santos Simas. *Reforma Tributária*: IPEA-OAB/DF, 2018, p.11.

⁷ OLIVEIRA, Diogo. LOZARDO, Ernesto. SASCHSIDA, Adolfo. YWATA, Alexandre. “Uma proposta de tributação bifásica: simplificação, agilidade e diminuição do contencioso tributário”. In: SASCHSIDA, Adolfo. SIMAS. Endrillo Santos Simas. *Reforma Tributária*: IPEA-OAB/DF, 2018, p. 11.

⁸ OLIVEIRA, Diogo. LOZARDO, Ernesto. SASCHSIDA, Adolfo. YWATA, Alexandre. “Uma proposta de tributação bifásica: simplificação, agilidade e diminuição do contencioso tributário”. In: SASCHSIDA, Adolfo. SIMAS. Endrillo Santos Simas. *Reforma Tributária*: IPEA-OAB/DF, 2018, p.11.

enfrentado pelo poder público em geral e, particularmente, pelo Poder Judiciário, que há tempos enfrentam um crescente estoque de demandas que impõe ineficiência ao sistema e acarreta injustiças.

A celeridade da tramitação processual e a duração razoável do processo judicial e administrativo são garantias constitucionais nos termos do artigo 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 45 de 2004⁹, que, sensível ao problema acima exposto, determinou a reforma do Poder Judiciário.

A garantia de celeridade e duração razoável do processo advém de orientação bastante discutida e introduzida nas convenções internacionais sobre direitos humanos¹⁰. Estas entendem que a garantia é implícita à proteção judicial efetiva, ao estado de direito e, ainda, ao postulado da dignidade da pessoa humana.¹¹

Tendo em conta o direito subjetivo consagrado constitucionalmente, a adoção de medidas fomentadoras para se concretizar um processo célere implica numa ação de controle do poder público e do Poder Judiciário, que tem na fiscalização das políticas públicas uma forma valiosa de administrar a prestação jurisdicional.

Considerando esta relação entre justiça e eficiência, muito há que ser feito para o aprimoramento da prestação processual, por exemplo: a simplificação e a modernização do sistema processual, a criação de órgãos judiciais em compatibilidade numérica com a demanda e seu efetivo controle, bem como a efetividade do acesso à justiça.¹²

O que se quer dizer é que, em determinadas situações, a sistemática dos procedimentos e a demora podem acarretar a ineficácia ou inutilidade do provimento requerido, com o conseqüente perecimento do direito reclamado, por isso é cogente a busca da efetividade do processo com base na missão social de dirimir conflitos e realizar a justiça.¹³

Não se pode deixar de mencionar que a relação entre eficiência e justiça tem quatro concepções: concepção da autonomia, concepção do primado, concepção da contradição e concepção da conexão.¹⁴

⁹ Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos ganharam status de norma constitucional.

¹⁰ Cf. artigos 8º, 1º, e 25, 1º da Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de San José da Costa Rica).

¹¹ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e GONET, Paulo Gustavo. Curso de direito constitucional. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 500.

¹² MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e GONET, Paulo Gustavo. Curso de direito constitucional. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 501.

¹³ LENZA, Pedro. Direito constitucional esquematizado. 21ª ed, São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1216.

¹⁴ CASAMIGLIA, Albert. *Eficiência y Derecho. Doxa*, n. 4, 1987, p. 271; TEIXEIRA; ALVES, Daniel. *Praticidade no Direito Tributário: Fundamento e controle*. 1ª ed. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 53 e 54; SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 75.

Na primeira, concebe-se eficiência e justiça como elementos autônomos da relação, como ciências e realidades diversas — uma dada pela racionalidade jurídica e a outra pela racionalidade econômica; na concepção do primado, uma pode ser explicada pela outra (primado); na concepção da contradição, eficiência e justiça são excludentes entre si, já que quando se busca uma se enfraquece a outra, denotando contradição; por fim, na concepção da conexão, concebe-se uma sociedade justa como sociedade eficiente.

Deve-se frisar que a legislação processual brasileira está ligada à reforma constitucional dada pela Emenda Constitucional nº 45 de 2004, já citada, de modo que a legislação infraconstitucional deverá ofertar a simplificação e a desburocratização do processo com foco na celeridade da tramitação processual.

Além disso, os Poderes da República, por meio dos pactos republicanos I e II, assumiram compromissos com o intuito específico de robustecer a proteção aos direitos humanos, a efetividade da prestação jurisdicional, o acesso universal à justiça, bem como o aperfeiçoamento do estado democrático de direito e das instituições do sistema de justiça.

Deve-se acrescentar que o princípio da eficiência aparece expresso no artigo 37 da Constituição Federal, passando a ser considerado um direito da cidadania frente à prestação de serviços públicos em geral e é aplicado a toda estrutura da administração pública. O princípio da eficiência foi concebido na junção da ideia do produto útil com o meio empregado possível, e concepções gerenciais para a busca da eficiência da ação administrativa.¹⁵

Portanto, reitera-se, o processo administrativo e judicial célere é uma garantia do cidadão, mas deve ser conjugado com a ideia de justiça para que ocorra no tempo adequado (razoável) satisfaça o interesse público em sua finalidade e preserve o direito fundamental.

Entende-se por prazo razoável aquele que impede que, em decorrência da demora do julgamento, se crie uma instabilidade na situação jurídica das partes, o que seria incompatível com a ideia de segurança jurídica pregada por nosso sistema.¹⁶

Neste ponto, embarca-se na discussão sobre os dados empíricos da realidade enfrentada pelo Poder Judiciário, que, mesmo com pactos federativos e compromissos, ainda não alcançou números expressivos na melhoria do sistema e na rapidez de resposta aos conflitos.

¹⁵ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Curso de Direito Administrativo, Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2009, p. 117.

¹⁶ GRECO, Leonardo. *Instituições de Processo Civil*, v. I. 5ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2015, p. 20.

1.2. A realidade do Poder Judiciário

O Relatório Justiça em Números 2018¹⁷, do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), no item Gestão Judiciária, expressa os seguintes indicadores: casos novos distribuídos por magistrado; casos novos por servidor; carga de trabalho por magistrado; carga de trabalho por servidor; índice de produtividade por magistrado (IPM); índice de produtividade dos servidores da área judiciária (IPS-Jud); índice de atendimento à demanda (IAD); taxa de congestionamento; índice de processos eletrônicos; recorribilidade interna e recorribilidade externa. Traz-se à colação o enxerto do relatório:

- a) Casos Novos por Magistrado: indicador que relaciona o total de processos ingressados de conhecimento e de execução extrajudicial com o número de magistrados em atuação, não computadas as execuções judiciais.
- b) Casos Novos por Servidor: indicador que relaciona o total de processos ingressados de conhecimento e de execução extrajudicial com o número de servidores da área judiciária, não computadas as execuções judiciais.
- c) Carga de Trabalho por Magistrado: este indicador calcula a média de trabalho de cada magistrado durante o ano de 2017. É dado pela soma dos processos baixados, dos casos pendentes, dos recursos internos julgados, dos recursos internos pendentes, dos incidentes em execução julgados e dos incidentes em execução pendentes. Em seguida, divide-se pelo número de magistrados em atuação. Cabe esclarecer que, na carga de trabalho, todos os processos são considerados, inclusive as execuções judiciais.
- d) Carga de Trabalho por Servidor: mesmo procedimento do indicador anterior, porém com a divisão pelo número de servidores da área judiciária.
- e) IPM (Índice de Produtividade dos Magistrados): indicador que computa a média de processos baixados por magistrado em atuação.
- f) IPS-Jud (Índice de Produtividade dos Servidores da Área Judiciária): indicador que computa a média de processos baixados por servidor da área judiciária.
- g) IAD (Índice de Atendimento à Demanda): indicador que verifica se o tribunal foi capaz de baixar processos pelo menos em número equivalente ao quantitativo de casos novos. O ideal é que esse indicador permaneça superior a 100% para evitar aumento dos casos pendentes.
- h) Taxa de Congestionamento: indicador que mede o percentual de casos que permaneceram pendentes de solução ao final do ano-base, em relação ao que tramitou (soma dos pendentes e dos baixados). Cumpre informar que, de todo o acervo, nem todos os processos podem ser baixados no mesmo ano, devido a existência de prazos legais a serem cumpridos, especialmente nos casos em que o processo ingressou no final do ano-base.

¹⁷ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Relatório Justiça em Números 2018. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>, p. 72. Acesso em 19.09.2018.

- i) Índice de Processos Eletrônicos: indicador que computa o percentual de processos ingressados eletronicamente (divisão do total de casos novos eletrônicos pelo total de casos novos, exceto as execuções judiciais).
- j) Recorribilidade Interna: indicador que computa o número de recursos internos interpostos em relação ao número de decisões terminativas e de sentenças proferidas.
- k) Recorribilidade Externa: indicador que computa o número de recursos encaminhados aos tribunais em relação ao número de acórdãos e de decisões publicadas.

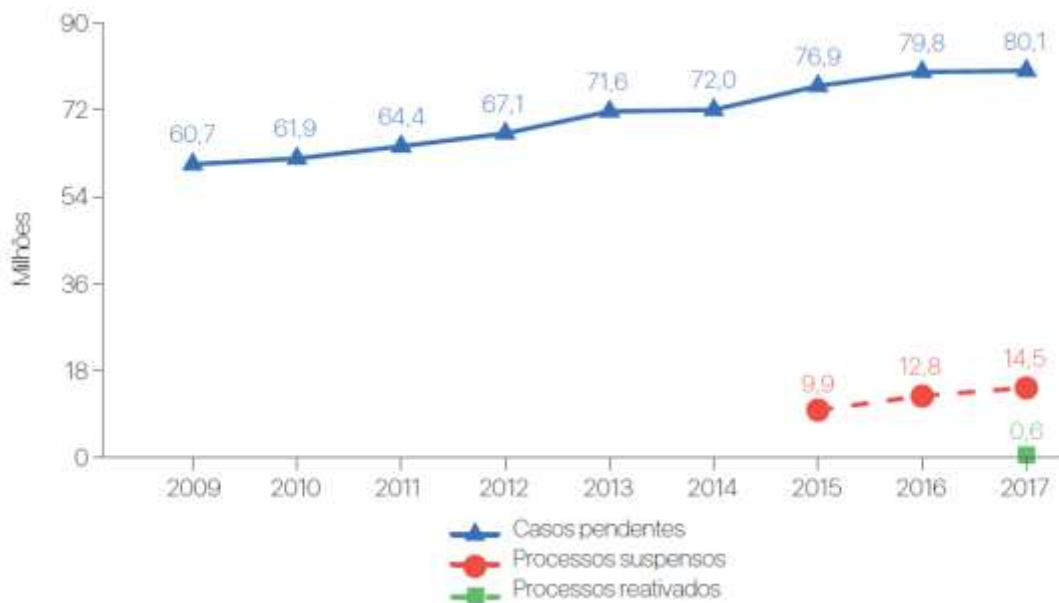
Quanto às lides e seus números, a metodologia adotada no tópico litigiosidade cotou os dados por segmentos de justiça: Justiça Estadual; 79,3% dos processos pendentes; Justiça Federal, 12,9% dos processos; Justiça do Trabalho, 6,9%. Frise-se, contudo, que os demais segmentos não são expressivos, acumulando apenas 1% dos processos pendentes.¹⁸

Neste desenho, o Poder Judiciário finalizou o ano de 2017 com 80,1 milhões de processos aguardando uma solução definitiva, sendo que 18,1% estavam sobrestados, suspensos ou mesmo em arquivo provisório, o que faz com que se questione se o nosso modelo está devidamente aparelhado para fazer frente aos desafios dos conflitos da pós-modernidade.¹⁹

O gráfico a seguir mostra o aumento exponencial da curva em relação aos períodos anuais anteriores, o que demonstra o agravamento das pendências processuais no decurso do tempo e o efeito negativo no quesito eficiência do Poder Judiciário, pois representa uma carga processual elevada para que o sistema forneça respostas condizentes com estado de direito.

¹⁸ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Relatório Justiça em Números 2018. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>, p. 73. Acesso em 19.09.2018.

¹⁹ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Relatório Justiça em Números 2018. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>, p. 73. Acesso em 19.09.2018.

Gráfico 1 - Série histórica dos casos pendentes.²⁰

No que se refere às pendências, os dados são impressionantes e revelam a incapacidade do sistema em lidar com as demandas de forma célere e justa. Além do mais, seriam necessários 2 anos e 7 meses para acabar com o rastro negativo de pendências, caso não houvesse ingresso de novas demandas:

Tais diferenças significam que, mesmo que não houvesse ingresso de novas demandas, e fosse mantida a produtividade dos magistrados e dos servidores, seriam necessários aproximadamente 2 anos e 7 meses de trabalho para zerar o estoque. Esse indicador é denominado “tempo de giro do acervo”. O tempo de giro do acervo na Justiça Estadual é de 2 anos e 11 meses; na Justiça Federal é de 2 anos e 10 meses; na Justiça do Trabalho é de 1 ano e 2 meses; na Justiça Militar Estadual é de 8 meses e nos Tribunais Superiores é de 1 ano.²¹

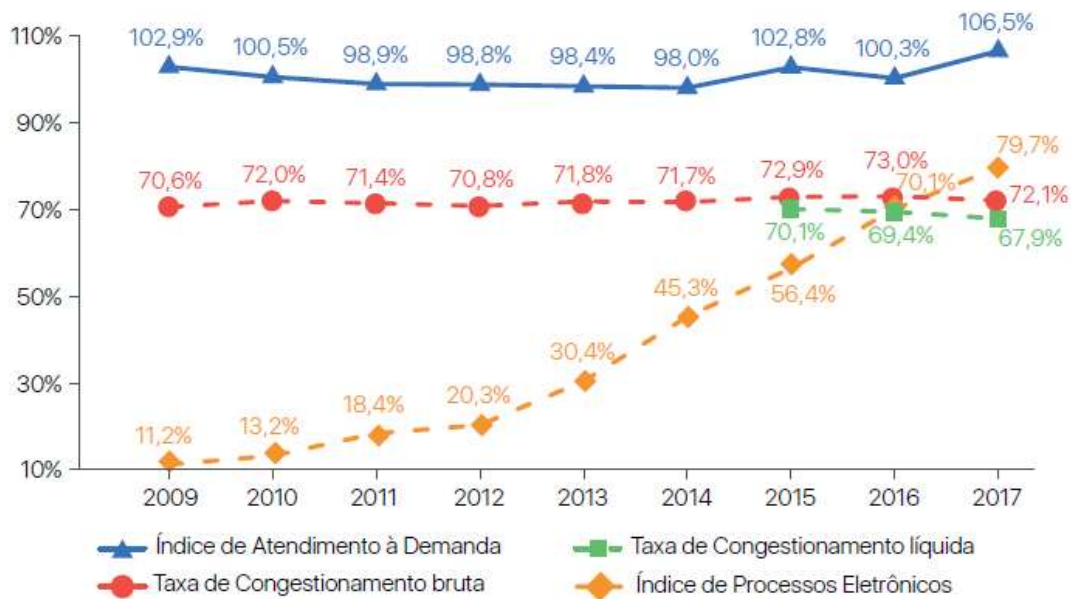
A taxa de congestionamento, que não contabiliza os processos suspensos, sobrestados ou em arquivo provisório, sempre foi um problema no Poder Judiciário (vide gráfico abaixo), fixando-se em patamares elevados (média de 70%), com variações históricas que não chegam a 2% do contingente.

²⁰ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Relatório Justiça em Números 2018. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>, p. 73. Acesso em 19.09.2018.

²¹ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Relatório Justiça em Números 2018. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>, p. 74. Acesso em 19.09.2018.

Neste quesito, a Justiça Federal foi a mais impactada em virtude da grande quantidade de processos suspensos que rondam seu acervo. No gráfico é possível perceber a relação, em percentuais anuais, dos seguintes indicadores: índice de atendimento à demanda, índice de processos eletrônicos e taxas de congestionamento bruta e líquida.²²

Gráfico 2. Série histórica da taxa de congestionamento.²³



No que se refere à recorribilidade, os números apresentam um elemento inquietante, característico do sistema processual brasileiro, que tem no escalonamento das instâncias e tribunais superiores um aumento exponencial de recursos. Assim, se extrai:

Nota-se que, quanto maior a instância, maior o índice de recorribilidade, tanto externa quanto interna. Os Tribunais Superiores acabam se ocupando, predominantemente, de casos eminentemente recursais, os quais correspondem a 88,1% de suas cargas de trabalho. Situação similar ocorre no 2º grau. A Justiça do Trabalho e a Justiça Federal correspondem aos segmentos com maior proporção de casos novos de 2º grau em grau de recursos - 96,8% e 92,2%, respectivamente. Nos Tribunais Estaduais a proporção é de 80,1%, nos Tribunais Regionais Eleitorais, 56,8% e nos Tribunais de Justiça Militar, 47,6%.

No primeiro grau os índices de recorribilidade tendem a ser menores do que no 2º grau e variam significativamente entre os segmentos de justiça. Na justiça

²² BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Relatório Justiça em Números 2018. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>, p. 90. Acesso em 19.09.2018.

²³ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Relatório Justiça em Números 2018. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>, p. 91. Acesso em 19.09.2018.

trabalhista a recorribilidade do 1º para o 2º grau (43%) supera a do 2º grau para o TST (40%). Em ambas as instâncias, trata-se do segmento com maior recorribilidade externa no Poder Judiciário.

A recorribilidade dos juizados especiais para as turmas recursais é maior do que da justiça comum para o 2º grau, tanto na Justiça Estadual, quanto na Justiça Federal. Das decisões proferidas nos JEFs, 23% chegam às turmas recursais e, das decisões proferidas nas varas federais, 17% chegam aos TRFs. Na Justiça Estadual, a recorribilidade externa é de 13% nos Juizados Especiais e de 6% nas varas estaduais.²⁴

Os números apontam a segunda instância e os tribunais superiores como locais de frequência na recorribilidade das decisões em comparação com o 1º grau, o que se torna um ponto de relevo na análise da eficiência enquanto marcha processual. Diz o relatório do CNJ:

A recorribilidade no Poder Judiciário é mais frequente na 2ª instância e nos Tribunais Superiores, comparativamente à 1ª instância. A recorribilidade interna do 2º grau chega a ser 3.5 vezes mais frequente que a do 1º grau (Figura 93).

Os embargos de declaração interpostos no 1º grau representam 6% das decisões, sendo mais aplicado na Justiça Trabalhista (11,6%). No 2º grau, são os recursos internos: os agravos, os embargos de declaração, os embargos infringentes, as arguições de inconstitucionalidade e os incidentes de uniformização de jurisprudência. A recorribilidade interna no 2º grau supera significativamente a do 1º, sendo de 21% no total do Poder Judiciário e de 31% nos TRFs (Figura 92).

Os recursos das decisões de 2º grau endereçados aos Tribunais Superiores (27% dos casos) correspondem a 2,8 vezes a recorribilidade identificada no 1º grau e encaminhados aos tribunais (10% dos casos), conforme demonstram as Figuras 94 e 95. Os índices de recorribilidade interna no 1º e 2º graus reduziram-se no período de 2012 a 2016, com elevação em 2017. Na recorribilidade externa, 2017 foi o quarto ano consecutivo de queda do índice, em ambas as instâncias.²⁵

Um ponto relevante para a esta pesquisa são os gargalos das execuções no Poder Judiciário, que representam 53% do total de processos pendentes de baixa anteriormente mencionados (80,1 milhões).

Historicamente, percebe-se que mesmo ingressando no Poder Judiciário mais processos em fase de conhecimento do que processos de execução, o acervo na execução é 34,6% maior, significando, igualmente, que os casos pendentes na fase de execução aumentam regularmente.

Dentre essas execuções, a maior parte é representada pelas execuções fiscais, com 74% do estoque. Além disso:

²⁴ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Relatório Justiça em Números 2018. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>, p. 96. Acesso em 19.09.2018.

²⁵ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Relatório Justiça em Números 2018. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>, p. 117. Acesso em 19.09.2018.

Esses processos são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, representando aproximadamente 39% do total de casos pendentes, e congestionamento de 92% em 2017 - a maior taxa entre os tipos de processos constantes nesse Relatório.²⁶

Com base no relatório do CNJ, a conclusão a que se chega é a de que as execuções fiscais representam um grave problema para o Poder Judiciário, que afeta a eficiência e o compromisso de pacificação social dos conflitos em matéria tributária.

Nesta esteira, ilustra-se com o gráfico a seguir, o aporte das pendências dos processos de conhecimento e dos de execução. Nota-se que no decorrer dos anos, os processos de conhecimento tiveram uma variação insignificante em relação aos de execução. Enquanto os processos de conhecimento subiram aproximadamente cinco milhões em oito anos, os de execução escalonaram 12 milhões nos mesmos oito anos.

Gráfico 3. Série histórica dos casos pendentes nas fases de conhecimento e execução.²⁷



A tabela 1 a seguir apresenta os dados processuais do Poder Judiciário no ano de 2017, retirados do relatório em comento, com o registro dos processos suspensos, baixados,

²⁶ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Relatório Justiça em Números 2018. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>, p. 121. Acesso em 19.09.2018.

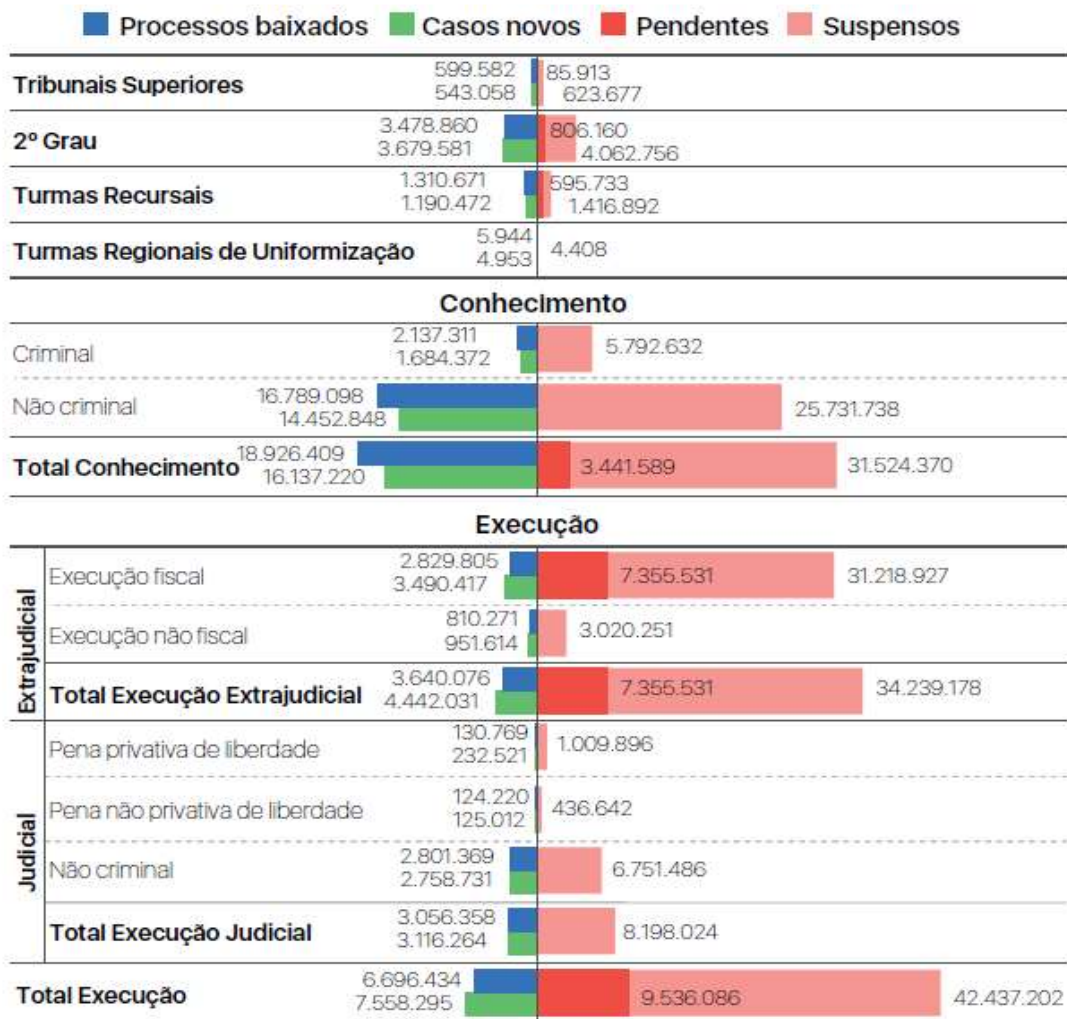
²⁷ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Relatório Justiça em Números 2018. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>, p. 122. Acesso em 19.09.2018.

pendentes e, ainda, os casos novos. Além disso, os dados se relacionam com a estrutura do Poder Judiciário, considerando as particularidades desenhadas pelo sistema jurídico nacional.

Desta maneira, pode-se vislumbrar como os números crescem nos tribunais superiores, no segundo grau de jurisdição, nas turmas recursais e turmas regionais de uniformização de jurisprudência, tanto na fase de conhecimento do processo quanto na fase de execução, havendo nesta última modalidade um estoque processual de preocupação alarmante no aspecto da eficiência.

Nesta concentração de informações, a tabela apresenta os dados que denotam preocupação do sistema com as pendências e com os processos suspensos, já que se expressam como dados negativos para o Poder Judiciário, que tem como meta a duração razoável do processo e a celeridade, afetando a produtividade e, em último grau, a eficiência como valor.

Deve-se notar que o estoque apresentado na tabela a seguir se reporta aos processos baixados, processos novos, processos pendentes e os processos suspensos que, reitera-se, consubstanciam uma chaga para a credibilidade da justiça e para o estado de direito.

Tabela 1. Dados processuais do Poder Judiciário em 2017.²⁸

Além disso, um estudo realizado no Senado Federal para avaliação da funcionalidade do sistema tributário nacional faz menção a cerca de R\$ 4.080 bilhões de créditos tributários em fase de contencioso judicial e administrativo nas esferas federativas, municipais, estaduais e na federal, no ano de 2016.²⁹

²⁸ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Relatório Justiça em Números 2018. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>, p. 122. Acesso em 19.09.2018.

²⁹ BRASIL. Senado Federal. Relatório do grupo de trabalho disponível em: [<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7229607&disposition=inline>], p.14. Acesso em: 02.11.2017.

1.3. A realidade do processo judicial tributário

Numa perspectiva histórica, a morosidade do Poder Judiciário vem sendo atribuída em grande parcela às execuções fiscais. Após o esgotamento da via administrativa, o crédito tributário apurado é inscrito na dívida ativa para ulterior execução fiscal pela Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN).

Desta forma, o relatório do CNJ destaca que seriam necessários 11 anos para liquidar todas as execuções fiscais pendentes no Poder Judiciário. Traz-se o registro:

Os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 39% do total de casos pendentes e 74% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 91,7%³⁰. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2017, apenas 8 foram baixados. Desconsiderando esses processos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário cairia 9 pontos percentuais, passando de 72% para 63% em 2017.

O maior impacto das execuções fiscais está na Justiça Estadual, que concentra 85% dos processos. A Justiça Federal responde por 14%; a Justiça do Trabalho, 0,31%, e a Justiça Eleitoral apenas 0,01%.

A maior taxa de congestionamento de execução fiscal está na Justiça Federal (94%), seguida da Justiça Estadual (91%) e da Justiça do Trabalho (87%). A menor é a da Justiça Eleitoral (74%), conforme se verifica na Figura 104.

A série histórica dos processos de execução fiscal, apresentada na Figura 102, mostra crescimento gradativo na quantidade de casos pendentes, ano a ano, desde 2009. Os casos novos, após decréscimo em 2015, subiram em 2016 e 2017, em 12,9% e 7,4%, respectivamente. O tempo de giro do acervo desses processos é de 11 anos, ou seja, mesmo que o Judiciário parasse de receber novas execuções fiscais, ainda seriam necessários 11 anos para liquidar o acervo existente.³¹

³⁰ Ver tabela 2. Taxa de congestionamento por tipo de processo no ano de 2017.

³¹ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Relatório Justiça em Números 2018. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>, p. 125. Acesso em 19.09.2018.

Tabela 2. Taxa de congestionamento por tipo de processo no ano de 2017.³²

Classificação	Taxa de Congestionamento
Conhecimento Criminal	73,0%
Conhecimento Não-Criminal	60,5%
Total Conhecimento	62,5%
Execução Fiscal	91,7%
Execução Extrajudicial não fiscal	85,0%
Execução Judicial Não-Criminal	70,7%
Execução Penal Não-Privativa de Liberdade	67,0%
Execução Penal Privativa de Liberdade	88,5%
Total Execução	86,4%
Total Geral	72,1%

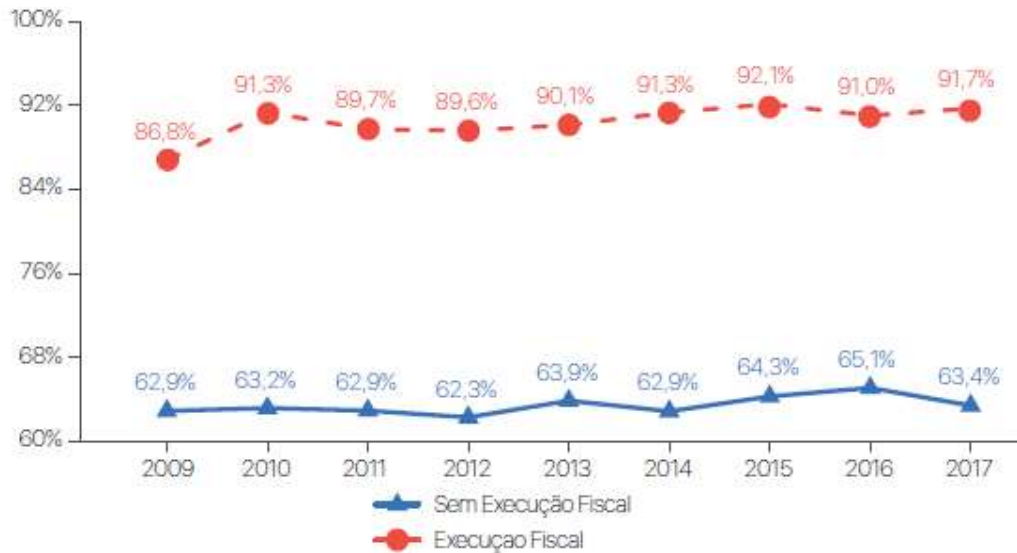
Conclusivamente, percebe-se pela análise dos gráficos a seguir, gráficos 4 e 5, que os estoques de pendências de processos tributários e a taxa de congestionamento são bastante significativos e causam expressiva preocupação do CNJ com o estabelecimento de metas e a implementação de políticas judiciais que tenham nos meios alternativos de solução de conflitos uma esperança para minimizar os graves problemas que afligem a Justiça no tocante à celeridade e à duração razoável do processo.

Especialmente sobre as execuções fiscais, salienta-se o exponencial avanço das pendências no desenrolar dos anos, como se percebe no gráfico a seguir, que saltaram de 24 milhões, em 2009, para 31,2 milhões em 2017.

Gráfico 4. Série histórica das execuções iniciadas e pendentes.³³

³² BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Relatório Justiça em Números 2018. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>, p. 125. Acesso em 19.09.2018.

³³ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Relatório Justiça em Números 2018. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>, p. 127. Acesso em 19.09.2018.

Gráfico 5. Série histórica do impacto da execução fiscal na taxa de congestionamento total.³⁴

Ainda no ano de 2017, conforme tabela 3, na Justiça Federal, os assuntos mais demandados no 1º grau tombados em processos tributários envolvendo matéria tributária correspondem, respectivamente, aos assuntos, números e percentuais a seguir: dívida ativa (446.695 e 1,42%); contribuições sociais (214.272 e 0,68%); contribuições corporativas (124.961 e 0,40%) e Imposto de renda pessoa jurídica (87.398 e 0,28%). Na Justiça Estadual: dívida ativa (1.103.625 e 3,5%); IPTU (451.617 e 1,43%).³⁵

³⁴ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Relatório Justiça em Números 2018. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>, p. 127. Acesso em 19.09.2018.

³⁵ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Relatório Justiça em Números 2018. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>, p. 183. Acesso em 19.09.2018.

Tabela 3. Assuntos demandados na Justiça Federal e Estadual.³⁶

Federal	1. DIREITO TRIBUTÁRIO–Dívida Ativa	446.695 (1,42%)
	2. DIREITO TRIBUTÁRIO–Contribuições/Contribuições Sociais	214.272 (0,68%)
	3. DIREITO TRIBUTÁRIO–Contribuições/Contribuições Corporativas	124.961 (0,40%)
	4. DIREITO PROCESSUAL CIVIL E DO TRABALHO–Objetos de cartas precatórias/de ordem	88.554 (0,28%)
	5. DIREITO TRIBUTÁRIO–Impostos/IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica	87.398 (0,28%)
Estadual	1. DIREITO TRIBUTÁRIO–Dívida Ativa	1.103.625 (3,50%)
	2. DIREITO CIVIL –Obrigações/Espécies de Contratos	1.000.549 (3,18%)
	3. DIREITO CIVIL –Família/Alimentos	768.224 (2,44%)
	4. DIREITO TRIBUTÁRIO–Impostos/IPTU/Imposto Predial e Territorial Urbano	451.617 (1,43%)
	5. DIREITO CIVIL –Família/Casamento	419.068 (1,33%)

Por fim, o relatório da Procuradoria-Geral de Fazenda Nacional (PGFN) de 2018, dados consolidados do ano de 2017, registra um assombroso estoque da dívida ativa que alcança a quantia de 2 trilhões de reais.³⁷

Identificada a realidade do processo judicial tributário, passa-se a tratar do atual estado do contencioso administrativo fiscal.

1.4. A realidade do processo administrativo tributário

Nos dizeres de Eduardo Maciel, existe no CARF cerca de R\$ 600 bilhões de créditos em discussão, que podem significar em curto prazo o crescimento ainda maior dos créditos tributários inscritos na dívida ativa, devendo-se repensar o contencioso administrativo fiscal.³⁸

Segundo os dados disponibilizados no Relatório de Gestão do Ministério da Fazenda do ano de 2017, as Delegacias Regionais de Julgamento analisaram quase 77 mil processos que discutiam desde pedidos de compensação, ressarcimento e restituição de tributos (PER/Dcomp), a lançamentos de crédito tributário, totalizando a monta de R\$ 227 bilhões em litígio, que correspondem a quase 87% do valor total do ano anterior.³⁹

³⁶ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Relatório Justiça em Números 2018. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>, p. 183. Acesso em 19.09.2018.

³⁷ BRASIL. Procuradoria da Fazenda Nacional. Relatório da PGFN. Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf, p.15. Acesso em 25.08.2018.

³⁸ MACIEL. Everardo. “PEC 112/2015 do senado federal seria a Solução?”. In: Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial e tributário. São Paulo: Ed. Almedina, 2017, p. 176 e 179.

³⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Relatório de Gestão. Disponível em: http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/auditorias/arquivos/relatorio-de-gestao_mf_.pdf, p. 56. Acesso em 20.09.2018.

Gráfico 6. Quantidade de processos julgados e resultado do julgamento por quantidade.⁴⁰

Ademais, o relatório demonstra a preocupação com a celeridade, na medida em que destaca o desenvolvimento de ferramentas que auxiliaram os processos de baixo valor e complexidade, fazendo com que a força de trabalho atuasse mais firmemente nos processos mais relevantes.⁴¹

Gráfico 7. Valor dos processos julgados e resultado do julgamento pelo valor.⁴²

Os processos administrativos julgados em 2ª instância no ano de 2017 apresentaram 13.937 decisões nos recursos e seus respectivos acórdãos, com a movimentação de R\$ 323 bilhões. O Ministério da Fazenda, no âmbito do CARF, preocupa-se desde 2015 na redução do elevado estoque de processos e o tempo de análise na admissibilidade do recurso. O

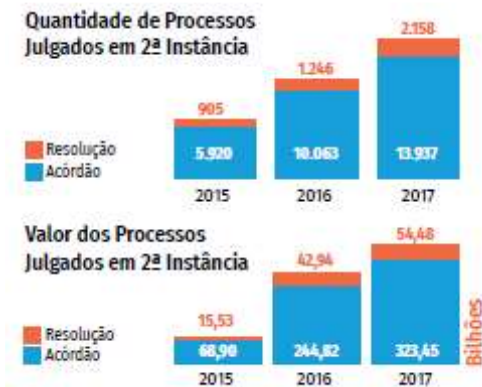
⁴⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. Relatório de Gestão. Disponível em: http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/auditorias/arquivos/relatorio-de-gestao_mf_.pdf, p. 56. ... Acesso em 20.09.2018.

⁴¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Relatório de Gestão. Disponível em: http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/auditorias/arquivos/relatorio-de-gestao_mf_.pdf, p. 56. Acesso em 20.09.2018.

⁴² BRASIL. Ministério da Fazenda. Relatório de Gestão. Disponível em: http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/auditorias/arquivos/relatorio-de-gestao_mf_.pdf, p. 56. Acesso em 20.09.2018.

somatório produtivo de acórdãos e resoluções em 2017 foi de 16.095 decisões com uma movimentação total de R\$ 377,93 bilhões.⁴³

Gráfico 8. Quantidade de processos julgados em 2ª Instância.⁴⁴



O gráfico seguinte demonstra que o valor do estoque de recursos especiais em janeiro de 2017 alcançou a monta de 14,46 bilhões com efetiva diminuição do tempo de julgamento, porém, quando associado aos demais números, resta evidente a inoperância do sistema frente ao volume de controvérsias tributárias que ingressam no sistema.

Gráfico 9. Estoque de recursos especiais.⁴⁵



No ano de 2017, o CARF decidiu 16.905 processos, o que correspondeu a quase R\$ 380 bilhões de créditos tributários. Em 2018, alcançou o seu maior valor, com decisão de 23.641 processos dentre acórdãos e resoluções, correspondente a mais de R\$ 403 bilhões de créditos tributários.

⁴³ BRASIL. Ministério da Fazenda. Relatório de Gestão. Disponível em: http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/auditorias/arquivos/relatorio-de-gestao_mf_.pdf, p. 56. Acesso em 20.09.2018.

⁴⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. Relatório de Gestão. Disponível em: http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/auditorias/arquivos/relatorio-de-gestao_mf_.pdf, p. 56. Acesso em 20.09.2018.

⁴⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. Relatório de Gestão. Disponível em: http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/auditorias/arquivos/relatorio-de-gestao_mf_.pdf. Acesso em 20.09.2018, p. 56.

Frise-se, ainda, que, nos anos de 2016, 2017 e 2018, a quantidade de julgamentos e seus respectivos valores destoou bastante dos anos anteriores (2011 a 2015), o que faz supor uma predileção do órgão pelo combate do déficit financeiro e apreço pela solução de processos com valores vultosos.

Tabela 4 – Quantidade de Processos julgados entre 2011 a 2018.⁴⁶

Julgamento	Acórdão		Resolução		
	ANO	QUANTIDADE	VALOR	QUANTIDADE	VALOR
	2011	19.184	R\$ 76.985.389.272,50	1.973	R\$ 5.554.449.970,00
	2012	20.311	R\$ 78.322.546.092,32	3176	R\$ 16.788.451.586,60
	2013	18.103	R\$ 107.142.635.857,98	3.368	R\$ 29.610.845.694,75
	2014	20.445	R\$ 157.966.402.318,25	2.755	R\$ 22.311.163.308,63
	① 2015	5.920	R\$ 68.898.752.137,98	905	R\$ 15.525.388.866,63
	② 2016	10.063	R\$ 244.820.830.223,01	1.246	R\$ 42.937.157.592,88
	2017	13.937	R\$ 323.450.018.675,10	2.158	R\$ 54.484.466.970,89
	③ 2018	20.202	R\$ 317.031.793.023,7	3.439	R\$ 86.637.844.660,37
① Sessões suspensas de abril a novembro ② Redução de 40% no número de conselheiros do CARF ③ Até Novembro/2018					

⁴⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. Relatório Gerencial. <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/dados-gerenciais-14-dez.pdf>, p. 7. Acesso em 03.01.2019.

Observe-se que, embora o esforço administrativo tivesse como política o combate às pendências e à crise fiscal, a Polícia Federal deflagrou em 2015 a Operação Zelotes, arquitetada para investigar um esquema de corrupção dentro do CARF que envolveu empresas de renome no cenário nacional, bem como partidos políticos e figuras públicas influentes.⁴⁷

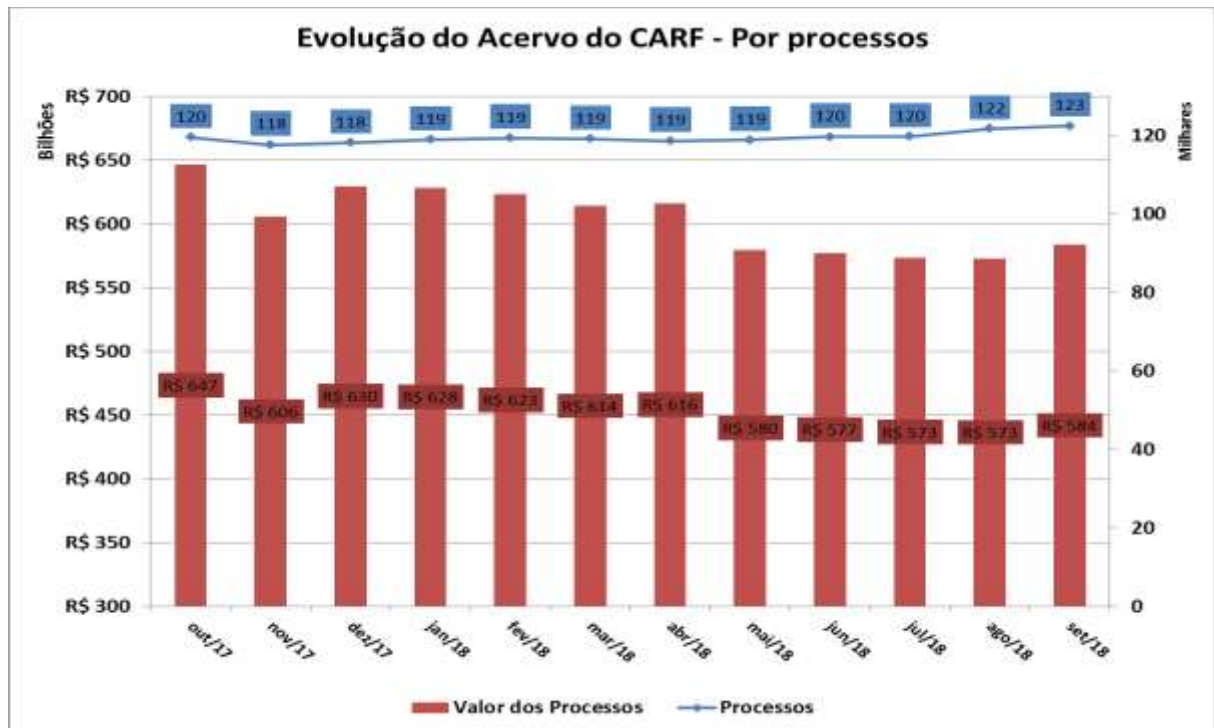
Além disso, como denotam os gráficos a seguir, há uma impactante quantidade de processos em fase de recurso especial, podendo-se perceber que no período de mais de um ano, de junho de 2017 a setembro de 2018, não houve redução significativa desses números.

Gráfico 10. Evolução do estoque de Recursos Especiais.⁴⁸



⁴⁷ MACIEL, Everardo. “PEC 112/2015 do senado federal seria a Solução?” In: Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial e tributário. São Paulo: Ed. Almedina, 2017, p. 167.

⁴⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Relatório Gerencial. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/dados-gerenciais-14-dez.pdf>, p. 5. Acesso em 03.01.2019.

Gráfico 11. Evolução do Acervo do CARF – Por processos.⁴⁹

Deve-se salientar que constam como desafios e riscos no relatório de Gestão de 2017 os propósitos alinhados à justificativa desta pesquisa: atualizar a Lei. 10.522/02⁵⁰ para desburocratizar procedimentos; prevenir litigiosidade; uniformizar entendimentos da Receita Federal do Brasil (RFB) e da PGFN; inserir a administração tributária na autocomposição e utilização de meios alternativos de solução de conflitos; obter parâmetros para quantificar o custo da litigiosidade e, posteriormente, analisar seu custo benefício.⁵¹

⁴⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Relatório Gerencial. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/dados-gerenciais-14-dez.pdf>, p. 1, 5 e 6. Acesso em 03.01.2019.

⁵⁰ BRASIL. Lei. 10. 522 de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm. Acesso em 22.12.2018.

⁵¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Relatório de Gestão. Disponível em: http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/auditorias/arquivos/relatorio-de-gestao_mf_.pdf, p. 59. Acesso em 20.09.2018.

1.5. Conclusão parcial

Diante do cenário apontado, com destaque ao constante crescimento das demandas tributárias no sistema, aos propósitos contidos no relatório de Gestão de 2017 do Ministério da Fazenda (inserir a administração tributária na autocomposição, utilizar meios alternativos de solução de conflitos e a prevenira litigiosidade), resta patente a necessidade de se estudar com mais profundidade os meios alternativos de solução de conflitos em matéria tributária — transação, conciliação, mediação e arbitragem —, considerando que no direito alienígena possuem um papel de evidência.⁵²

Apenas por curiosidade, nos Estados Unidos da América, o procedimento arbitral, regulado pelo IRS⁵³, só poderá ocorrer depois que as partes tentarem chegar a um acordo de solução amigável do conflito, mesmo que pendente de julgamento em recurso administrativo, do contrário a via arbitral não poderá ocorrer.⁵⁴

Nesta esteira, parte da doutrina indaga se os meios alternativos de solução de conflitos em matéria tributária podem fazer com que os números alarmantes expostos neste capítulo sejam reduzidos de modo a justificar o seu uso e tornar o sistema mais eficiente, atendendo os critérios legais, *de lege ferenda*.

O interesse público será prontamente atendido pelas soluções alternativas de cobrança do crédito tributário, de forma a manter a eficiência do Estado em múltiplos aspectos, já que, atualmente, apenas 3% dos créditos inscritos na Dívida Ativa da União (DAU) são efetivamente recuperados, o que constitui um insucesso para a administração tributária, que preza pela arrecadação.⁵⁵

Adiciona-se que o diálogo entre os agentes públicos e os particulares deve ter como foco principal o desenvolvimento do Brasil e uma nova forma de ver a ordem cultural, a gestão pública e as estratégias de políticas públicas, visando a eficiência.⁵⁶

⁵² TAPIAS, Camila Abrunhosa. “Análise comparativa dos órgãos de solução de litígios em matéria tributária: experiências bem sucedidas”. In: *Medidas de Redução do Contencioso Tributário e o CPC 2015: contributos práticos para resignificar o processo administrativo e judicial tributário*. São Paulo: Ed. Almedina, 2017, p. 259-269; ESCOBAR, Marcelo Ricardo. *Arbitragem Tributária no Brasil*. São Paulo. Ed. Almedina, 2017, p. 209-219.

⁵³ *Internal Revenue Service*.

⁵⁴ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. 1ªed. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. Brasília: Ed. Gazeta Jurídica, 2014, página 117.

⁵⁵ BOSSA, Gisele Barra e VASCONCELLOS; Mônica Pereira Coelho de. “Arbitragem Tributária e a Reconstrução do Interesse Público”. In: *Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. Coordenação Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, página 58.

⁵⁶ BOSSA, Gisele Barra e VASCONCELLOS; Mônica Pereira Coelho de. “Arbitragem Tributária e a Reconstrução do Interesse Público”. In: *Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais brasileiros e a*

Ademais, todos os fatores que atrasam o país agravam progressivamente o denominado “custo Brasil” e comprometem os investimentos em inúmeros setores de suma importância para o desenvolvimento, dentre eles, inovação, infraestrutura, malha logística, qualificação de pessoas, geração de empregos. Essa dificuldade atrelada às escolhas de políticas públicas ineficientes e de curto prazo fazem com que o sistema alimente e perpetue a cultura de litigiosidade. Medidas urgentes para atenuar esta dura realidade são necessárias.⁵⁷

Considerando o recorte escolhido, embora ciente de que todos os meios alternativos de solução de controvérsias tributárias sejam relevantes para atenuar a grave situação do processo tributário nacional, opta-se pela pesquisa da arbitragem na seara tributária, partindo-se do estudo da evolução da arbitragem no direito interno e da aquiescência da arbitragem no direito administrativo, tendo em conta o histórico do instituto no Brasil, seu amadurecimento sistemático e as respectivas controvérsias.

experiência portuguesa. Coordenação Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, página 62.

⁵⁷ BOSSA, Gisele Barra. “Potenciais caminhos para a redução do contencioso tributário e as diretrizes do CPC/2015: entraves e oportunidades”. In: *Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial e tributário*. São Paulo: Ed. Almedina, 2017, p. 176 e 179.

CAPÍTULO 2

A ARBITRAGEM COMO INSTRUMENTO DE SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS E SUA UTILIZAÇÃO NO DIREITO PÚBLICO

A arbitragem como forma de solução de conflitos já é utilizada há tempos no direito privado brasileiro e, mais recentemente, pela administração pública, no direito público.

Neste capítulo, passa-se a expor a evolução da arbitragem e os seus principais aspectos até a inclusão da administração pública como ente legitimado, salientando os principais pontos a serem observados na arbitragem aplicada ao direito público.

2.1. A arbitragem

Consoante a doutrina de Arnold Wald, diante da transformação radical pela qual passa a sociedade e das novas tecnologias mandatórias do cotidiano, o direito não pode manter-se inerte, devendo inovar-se e criar engenharia jurídica para lidar com as novas formas negociais, atender as necessidades do mercado e, ainda, cooperar com o desenvolvimento do país e com o aprimoramento da Justiça.⁵⁸

A arbitragem, tal como concebida na doutrina, é uma das técnicas de heterocomposição de litígios, isto é, um meio alternativo de solução de conflitos em que as partes elegem um terceiro para julgar a lide (conflito de interesses). Difere da autocomposição, técnica de solução de controvérsias em que as partes fazem concessões mútuas para pôr fim à questão. A autocomposição tem como formas principais a transação, a conciliação e a mediação.

A arbitragem privada, é um processo, acima de tudo, baseado no consenso, em que o árbitro, terceira parte neutra, escuta os argumentos dos conflitantes, considera as evidências e decide. Não há revisão do caso e o parecer final torna-se coisa julgada, salvo em casos de erros grosseiros na condução do processo.

⁵⁸ WALD, Arnold. *A arbitragem e a administração pública. Evolução. Aspectos legislativos, jurisprudencial e práticos*. In: Revista Comercialista. V.7, n.17, 2017, p.24 e 25. Disponível em <http://comercialista.ibdce.com/>. Acesso em 15 de outubro de 2018.

No âmbito privado, as partes escolhem o árbitro por comum acordo e rateiam as despesas, o que confere maior garantia da neutralidade que se espera do procedimento. A *expertise* do árbitro é um elemento diferenciado de segurança técnica diante do caso.

Uma característica marcante da arbitragem no âmbito privado é a privacidade, uma vez que as partes não têm interesse na divulgação dos resultados alcançados com a decisão arbitral. Outra característica é a flexibilidade processual, de onde se extrai que se trata de um julgamento menos formal.⁵⁹

A arbitragem é o modo privilegiado, no comércio internacional, de solução de litígios decorrentes de conflitos contratuais, tendo em vista a necessidade de solução célere e segura para as partes.

O procedimento arbitral com a participação da administração pública tem raiz histórica no Segundo Reinado do Brasil-Império, instituído pelo Decreto nº 2.467 de 19 de setembro de 1860, que consolidou, com abertura expressa para a arbitragem, o regulamento das Alfândegas e Mesas de Rendas nas atividades de comércio exterior.⁶⁰

Para Selma Ferreira Lemes⁶¹, a arbitragem sempre esteve presente em nossa legislação, inclusive a partir das Ordenações Filipinas de 1603, não sendo algo novo no sistema, mas já presente nas primeiras concessões públicas do Governo Geral do Império, como ocorreu na construção de estradas de ferro, no transporte fluvial e marítimo, nos serviços de iluminação pública e outros.⁶²

A arbitragem pode ser institucional (realizada por uma instituição) ou *ad hoc* (por um árbitro). Na primeira, a própria instituição escolhe o árbitro e opta por um procedimento interno para a tomada da decisão pelo árbitro. Na segunda, conhecida como arbitragem pessoal, as partes escolhem um árbitro em particular sem qualquer vinculação institucional e todos, ou apenas o árbitro, decidem sobre o critério a ser adotado para a solução.

Muitas eram as controvérsias sobre a admissão da arbitragem no Brasil antes da publicação da Lei nº 9.307 de 1996, Lei Marco Maciel, desde a convenção de arbitragem em

⁵⁹ COLAIÁCOVO, Juan Luis. *Negociação, mediação e arbitragem: teoria e prática*/ Juan Luis Colaiácovo, Cynthia Alexandra Colaiácovo: tradução do original por Adilson Rodrigues Pires. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 94.

⁶⁰ FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. *Arbitragem em Direito Tributário*. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/16041155.pdf>, p. 221. Acesso em: 03/04/2018. MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Arbitragem e transação tributárias. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. Ed. Gazeta Jurídica, Brasília – DF, 2014, p. 111.

⁶¹ LEMES, Selma Ferreira. *Arbitragem na Administração Pública, Fundamentos Jurídicos e Eficiência Econômica*. São Paulo: Quartier Latin. 2007, p. 118-123.

⁶² LEMES, Selma Ferreira. “A evolução da utilização da arbitragem nos contratos firmados pela Administração Pública”. In: Revista Comercialista. V.7, n.17, 2017, p.53. Disponível em <http://comercialista.ibdce.com/>.

sua eficácia à utilização nos contratos de adesão, que têm na revelia do conhecimento de uma das partes um elemento que macula a autonomia da vontade na realização do procedimento.⁶³

Tendo-se apresentado as configurações básicas da arbitragem no setor privado, passa-se a expor como o instituto migrou para o direito público, tendo a administração pública como participante, bem como as controvérsias supridas pela lei, pela doutrina e pela jurisprudência.

2.2. A utilização da arbitragem na administração pública: uma retrospectiva

Consoante a doutrina de Gustavo da Rocha Schmidt⁶⁴, nunca houve consenso sobre a utilização da arbitragem em âmbito administrativo, com admissão em situações excepcionais, e fatídicas omissões quando conveniente ao interesse em questão. Como exemplo de omissão, este autor ressalta o Decreto nº 15.783 de 1922 que regulamentou o Código de Contabilidade da União⁶⁵. Por outro lado, como forma de admissão, pontua o Decreto-Lei nº 4.648 de 02 de setembro de 1942⁶⁶.

Deve-se destacar que, em 1986, o Decreto-Lei nº 2.300, Estatuto Jurídico das Licitações e Contratos Administrativos, proibiu de forma expressa a adoção do procedimento arbitral nas relações contratuais com pessoas físicas e jurídicas domiciliadas no estrangeiro, porém, logo após, em 1987, o Decreto-Lei nº 2.348 autorizou a sua utilização em hipóteses específicas.

Já em 1993, a Lei nº 8.666 não disciplinou a arbitragem nas relações com o poder público, pronunciando-se o TCU (Decisão 286/1993 do Relator Ministro Homero Santos) que seria inadmissível o juízo arbitral por falta de autorização legal expressa e por contrariedade aos princípios básicos do direito público.⁶⁷

O aparecimento oficial da arbitragem no âmbito privado ocorreu no direito brasileiro pela Lei nº 9.307/96, aplicando-se apenas à iniciativa privada que, até então, não contava com um regramento específico. A partir deste diploma legal, a cultura da arbitragem passou a contar com os meios adequados para fazer frente aos desafios do procedimento arbitral.

⁶³ COLAIÁCOVO, Juan Luis. *Negociação, mediação e arbitragem: teoria e prática*/ Juan Luis Colaiácovo, Cynthia Alexandra Colaiácovo: tradução do original por Adilson Rodrigues Pires. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 101.

⁶⁴ SCHMIDT, Gustavo da Rocha. *Arbitragem na Administração Pública*. Curitiba: Juruá, 2018, p. 23-24.

⁶⁵ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1910-1929/anexo/And15783-22.pdf; Acesso em 10.12.2018.

⁶⁶ Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-4648-2-setembro-1942-414564-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 10.12.2018. Nota: “Incorpora ao patrimônio nacional os bens e direitos das empresas da chamada “Organização Lage” e do espólio de Henrique Lage, e dá outras providências.”

⁶⁷ SCHMIDT, Gustavo da Rocha. *Arbitragem na Administração Pública*. Curitiba: Juruá, 2018, p. 26.

Todavia, não inseriu a administração pública como agente capaz de se valer do procedimento arbitral.

No bojo da Lei de Arbitragem, assevera-se que os direitos patrimoniais disponíveis poderão ser discutidos no procedimento arbitral e que o julgamento poderá ser de direito ou equidade a depender do critério estabelecido pelas partes, com respeito aos bons costumes e à ordem pública, *de lege lata*.

Embora houvesse um esforço hermenêutico da doutrina em admitir a arbitragem na administração pública, ainda faltava o mandamento legal que autorizasse sua admissão na esfera administrativa. Desta forma, só com a permissão legal foi possível aos órgãos da administração e de controle aceitarem o instituto.

Em 26 de maio de 2015 foi sancionada a Lei nº 13.129, que estabeleceu a reforma legal da Lei 9.307 de 1996 e admitiu a administração pública direta e indireta como pessoa capaz de se utilizar da via arbitral para dirimir conflitos relativos aos direitos patrimoniais disponíveis, com inserção da cláusula compromissória nos contratos administrativos, termos de cessão, contratos de gestão e permissão de uso.

Segundo Arnold Wald⁶⁸, os direitos patrimoniais disponíveis são aqueles que possuem expressão econômica abrangendo não só os direitos expressos no § 4º do artigo 31 da Lei nº 13.448 de 2017, como outros, já que tal dispositivo tem enumeração exemplificativa, não sendo *numerus clausus*.

Para Beatriz Lameira Carrico Nimer⁶⁹, o direito patrimonial disponível concebido no regime jurídico administrativo é aquele que envolve, além do interesse público secundário, os atos de gestão decorrentes de contratos administrativos que não toquem em interesses públicos primários.

Como dispõem os parágrafos segundo e terceiro do artigo 1º da Lei nº 13.129 de 2015, a autoridade ou órgão administrativo que celebre a convenção de arbitragem deve ser a mesma que realize a transação ou o acordo, e apenas poderá dela se valer se respeitar o princípio da publicidade. Afinal, a sociedade possui interesse direto na coisa pública, sendo a publicidade um desdobramento constitucional.

⁶⁸ WALD, Arnold. *A arbitragem e a administração pública. Evolução. Aspectos legislativos, jurisprudencial e práticos*. In: Revista Comercialista. V.7, n.17, 2017, p.19. Disponível em <http://comercialista.ibdce.com/>. Acesso em 15 de outubro de 2018.

⁶⁹ NIMER, Beatriz Lameira Carrico. *Arbitragem e suas especificidades à luz do regime jurídico administrativo*. In: Revista Comercialista. V.7, n.17, 2017, p.31. Disponível em <http://comercialista.ibdce.com/>. Acesso em 15 de outubro de 2018.

2.2.1 O comportamento jurisprudencial do STJ e do TCU e o surgimento das leis autorizadoras

O STJ, em sessão realizada em 25 de outubro de 2005 no RESP 612.439/RS, mesmo em sentido contrário ao da decisão do TCU em 1993, mencionada no item anterior, adotou uma posição intermediária e admitiu a validade e a eficácia de cláusulas compromissórias nos contratos de sociedades de economia mista exploradoras de atividade econômica, observando algumas condições: que seja sociedade economia mista; que tenha como objeto a prestação de serviços públicos e a comercialização de bens (nos termos do parágrafo primeiro do artigo 173 da Constituição Federal); e que discuta direitos patrimoniais disponíveis.⁷⁰

Com o passar do tempo, o STJ estabeleceu a diretriz que seria um divisor de águas quanto aos questionamentos no Tribunal do Povo sobre a matéria, reconhecendo que os direitos patrimoniais disponíveis não guardariam qualquer incompatibilidade com a ideia de interesse público.⁷¹

Nos dizeres de Gustavo da Rocha Schmidt, em decorrência das posições emanadas do TCU e do STJ, o surgimento de leis esparsas que autorizavam a adoção da arbitragem nos contratos administrativos tornaram-se recorrentes em diversas agências reguladoras, depois de 1997, especialmente nos contratos de concessão. Traz-se à colação:

É nessa linha que surgem leis esparsas, a partir do ano de 1997, autorizando a utilização da arbitragem nos contratos administrativos celebrados com a Administração Pública, sobretudo nos contratos de concessão que envolvem altos investimentos. Assim, a título ilustrativo, a Lei Geral de Telecomunicações (Lei 9.472/1997) estabelece que o contrato de concessão deverá indicar “*o modo para solução extrajudicial das divergências contratuais*” (art. 93, XV). A Lei 9.478/1997 (Lei Geral do Petróleo) preconiza que são cláusulas essenciais, nos contratos de concessão do setor de óleo e gás, aquelas que dispõem “*sobre solução de controvérsias, relacionadas com o contrato e sua execução, inclusive a conciliação e a arbitragem internacional*” (art. 43, X). Também, a Lei 10.233/2011, que criou a Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT) e a Agência Nacional de Transportes Aquaviários (ANTAQ), esclarece que devem constar, obrigatoriamente, nos contratos de concessão, como cláusulas essenciais, as “*regras sobre solução de controvérsias relacionadas com o contrato e sua execução, incluindo conciliação e arbitragem*” (art. 35, XI). Fazem referência à arbitragem, igualmente, a Lei 10.438/2002 (Lei de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica e de Expansão de Oferta Emergencial), a Lei 10.848/2004 (Lei de Comercialização de Energia Elétrica), a Lei 11.079/2004 (Lei das Parcerias Público-Privadas), a Lei 11.196/2005, que incluiu o art. 23-A na Lei 8.987/1995 (a Lei de Concessões), a Lei 12.815/2013 (Lei dos Portos) e mais recentemente a Lei 13.448, de 05.06.2017, que estabelece diretrizes gerais para a prorrogação e relicitação dos contratos de parceria

⁷⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma, Resp 612439/RS, Rel. Ministro João Otávio Noronha, julgamento em 25.10.2005, DJ de 14.09.2006.

⁷¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Mandado de Segurança 11.308/DF. STJ. 1ª seção, AGRG no MS 11.308/DF, Rel. Min. Luiz Fux, j. em 28.06.2006, DJ de 14.08.2006.

nos setores rodoviário, ferroviário e aeroportuário da administração pública federal.⁷²

Portanto, consagrado por lei o uso da arbitragem na seara administrativa, tem-se uma nova administração pública que integra a consensualidade à sua razão existencial, a ser explorada a seguir.

2.2.2. A administração pública consensual e os entraves na aceitação de meios alternativos de solução de controvérsias

Conforme Selma Ferreira Lemes⁷³, a mudança de paradigma do papel da administração pública, que passou a ser um agente regulador e fomentador de desenvolvimento, trouxe consigo alterações normativas infraconstitucionais e iniciou a era da administração pública consensual.

Ademais, a mesma autora apresenta uma nova forma de compreensão do princípio da eficiência, alinhada com a nova percepção do papel da administração pública. Lemes ressalta que:

O princípio da eficiência (e da economicidade), antes comentado, faz com que tenhamos um novo olhar para atuação da Administração Pública. Nesta linha, dois pontos são importantes, tal como adverte o jurista português J J Gomes Canotilho. O primeiro é que “*o princípio da eficiência da administração ergue-se a princípio constitutivo do princípio da legalidade*”. O segundo é que a Administração Pública deve se pautar por objetivos, quando assevera as relações da Lei com a Administração. Neste novo desenho, a “*lei deixa de ter em primeira linha uma função de ordem ou delimitação, para determinar principalmente medidas de conformação social e direcção econômica*”.

Os obstáculos para a implementação das soluções alternativas de controvérsia na esfera administrativa perpassam pela falta de um marco regulatório, pela falta de políticas públicas e pelos entraves culturais na iniciativa privada e nos entes administrativos. As palavras de Schmidt esclarecem:

Em um reforço de sistematização, os entraves à implantação das vias alternativas de resolução de conflitos, em sede administrativa, podem ser reagrupados em três grandes temas:

⁷² SCHMIDT, Gustavo da Rocha. *Arbitragem na Administração Pública*. Curitiba: Juruá, 2018, p. 32-33.

⁷³ LEMES, Selma Ferreira. *A evolução da utilização da arbitragem nos contratos firmados pela Administração Pública*. In Revista Comercialista. V.7, n.17, 2017, p.56. Disponível em <http://comercialista.ibdce.com/>. Acesso em 15 de outubro de 2018.

I) Insegurança jurídica, fruto da ausência de um marco regulatório claro e da ausência de parâmetros normativos mínimos para a atuação dos agentes públicos;

II) Inexistência (ou deficiência) de políticas públicas e de programas de governo voltados para fomentar, de forma eficaz, o uso das ADRs para a resolução de conflitos com a Administração Pública; e resistência, no âmbito dos entes administrativos, às mudanças culturais e de hábitos na condução de suas relações com a esfera privada.⁷⁴

Além disso, contribuindo para a repulsa contra os institutos alternativos de solução de conflitos, há os entraves emocionais e axiológicos, como a inércia e o medo, que pautam os comportamentos, *in verbis*:

As razões para a resistência à mudança nas organizações públicas e privadas podem ser inúmeras, embora a literatura especializada aponte principalmente como causas: hábito e inércia; temor associado ao desconhecimento; ausência das competências ou dos recursos necessários para lidar com a mudança; temor de perda de poder por parte de grupos específicos dentro da organização; valores, crenças e normas vigentes contrárias à mudança; e dificuldade de perceber alternativas. Sandy Piderit, por sua vez, sugere que a resistência pode situar-se tanto no plano comportamental como no emocional ou no de valores.⁷⁵

Com o decurso do tempo, além da inserção nos contratos administrativos, a arbitragem na administração pública passou a ocorrer nos contratos de gestão e demais instrumentos utilizados pelo setor público. Assim, as pessoas jurídicas de direito público, bem como suas autarquias, passaram a convencionar e, portanto, a valer-se da arbitragem para resolução de conflitos correlatos. De fato, um amplo espectro, que vai além dos contratos administrativos abriu-se para a utilização da arbitragem, permitindo a inserção da convenção arbitral nos contratos de gestão, nos convênios, permissão de uso, termos de cessão, e demais modalidades.⁷⁶

Porém, não se pode perder de vista que a arbitragem na administração pública necessita de publicidade dos seus atos, considerando a relação de direito público subjacente e o necessário controle social. Consiste em incongruência falar de confidencialidade na arbitragem pública. Confidencialidade só ocorre na arbitragem privada.

Na Lei 13.129 de 2015, o legislador ordinário foi expresso ao associar a instauração da arbitragem na administração pública ao o princípio da publicidade, para garantir a fiscalização dos atos do poder público e o correspondente controle social. Note-se, que a coletividade tem total interesse na solução de litígios, sobretudo pela via arbitral. Portanto, resta patente o

⁷⁴ SCHMIDT, Gustavo da Rocha. *Arbitragem na Administração Pública*. Curitiba: Juruá, 2018, p. 44.

⁷⁵ SCHMIDT, Gustavo da Rocha. *Arbitragem na Administração Pública*. Curitiba: Juruá, 2018, p. 45.

⁷⁶ SCHMIDT, Gustavo da Rocha. *Arbitragem na Administração Pública*. Curitiba: Juruá, 2018, p. 52.

dever de publicidade nas arbitragens em que estejam envolvidas controvérsias afetas à Fazenda Pública, nos termos do artigo 2º, §3º, da Lei nº 9.307 de 1996, alterada pela Lei nº 13.129 de 2015. Evidencia-se, desta forma, que a contratação da confidencialidade nas arbitragens é incompatível com a administração pública, podendo ocorrer, todavia, na arbitragem de direito privado.⁷⁷

O dever de publicidade cabe exclusivamente à administração pública, que deve prezar e cumprir o mandamento insculpido no artigo 37 da Constituição Federal, não devendo, jamais, adjudicar esta tarefa ao árbitro. Ademais, cumpre mencionar que o cidadão tem amplo acesso aos documentos e informações que versam sobre a atividade administrativa, dando-se por completa a publicidade.⁷⁸

2..2.3. Os Enunciados do Conselho da Justiça Federal

Embora o próprio CJF tenha realizado esforços na I Jornada de Prevenção e Solução Extrajudicial de Litígios, com a aprovação de 87 Enunciados⁷⁹ relacionados aos meios alternativos de solução de controvérsias envolvendo a administração pública, ainda remanesce óbice no próprio TCU, que entende a arbitragem como incompatível com a indisponibilidade e a supremacia do interesse público.

Destacam-se alguns enunciados específicos da Jornada esclarecedores da arbitragem na administração pública, em muitos aspectos:

Enunciado 2: Ainda que não haja cláusula compromissória, a Administração Pública poderá celebrar compromisso arbitral”;

Enunciado 4: Na arbitragem, cabe à Administração Pública promover a publicidade prevista no art. 2º, § 3º, da Lei n. 9.307/1996, observado o disposto na Lei n. 12.527/2011, podendo ser mitigada nos casos de sigilo previstos em lei, a juízo do árbitro;

⁷⁷ SCHMIDT, Gustavo da Rocha. *Arbitragem na Administração Pública*. Curitiba: Juruá, 2018, p. 59. Ver “Quanto a disponibilização de apenas os elementos necessários para publicidade”: MARTINS, André Chateaubriand. “Arbitragem e Administração Pública”. In: CAHALI, Francisco José; RODOVALHO, Thiago; FREIRE, Alexandre. *Arbitragem: estudos sobre a Lei 13.129, de 26-5-2015*. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 81.

⁷⁸ SCHMIDT, Gustavo da Rocha. *Arbitragem na Administração Pública*. Curitiba: Juruá, 2018, p. 59. Ver “Quanto a disponibilização de apenas os elementos necessários para publicidade”: MARTINS, André Chateaubriand. “Arbitragem e Administração Pública”. In: CAHALI, Francisco José; RODOVALHO, Thiago; FREIRE, Alexandre. *Arbitragem: estudos sobre a Lei 13.129, de 26-5-2015*. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 81.

⁷⁹ BRASIL. Conselho da Justiça Federal. I Jornada de Prevenção e Solução Extrajudicial de Litígios do CJF. Disponível em: http://www.cjf.jus.br/cjf/corregedoria-da-justica-federal/centro-de-estudos-judiciarios-1/publicacoes-1/cjf/corregedoria-da-justica-federal/centro-de-estudos-judiciarios-1/prevencao-e-solucao-extrajudicial-de-litigios/?_authenticator=60c7f30ef0d8002d17dbe298563b6fa2849c6669. Acesso em 11.10.2018.

Enunciado 11: Nas arbitragens envolvendo a Administração Pública, é permitida a adoção das regras internacionais de comércio e/ou usos e costumes aplicáveis às respectivas áreas técnicas;

Enunciado 13: Podem ser objeto de arbitragem relacionada à Administração Pública, dentre outros, litígios relativos: I – ao inadimplemento de obrigações contratuais por qualquer das partes; II - à recomposição do equilíbrio econômico-financeiro dos contratos, cláusulas financeiras e econômicas;

Enunciado 18: Os conflitos entre a administração pública federal direta e indireta e/ou entes da federação poderão ser solucionados pela Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Pública Federal – CCAF – órgão integrante da Advocacia-Geral da União, via provocação do interessado ou comunicação do Poder Judiciário;

Enunciado 25: A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm o dever de criar Câmaras de Prevenção e Resolução Administrativa de Conflitos com atribuição específica para autocomposição do litígio;

Enunciado 31: É recomendável a existência de uma advocacia pública colaborativa entre os entes da federação e seus respectivos órgãos públicos, nos casos em que haja interesses públicos conflitantes/divergentes. Nessas hipóteses, União, Estados, Distrito Federal e Municípios poderão celebrar pacto de não propositura de demanda judicial e de solicitação de suspensão das que estiverem propostas com estes, integrando o polo passivo da demanda, para que sejam submetidos à oportunidade de diálogo produtivo e consenso sem interferência jurisdicional;

Enunciado 32: A ausência da regulamentação prevista no art. 1º da Lei n. 9.469/1997 não obsta a autocomposição por parte de integrante da Advocacia-Geral da União e dirigentes máximos das empresas públicas federais nem, por si só, torna-a inadmissível para efeito do inc. II do § 4º do art. 334 do CPC/2015.⁸⁰

Curiosamente, Selma Ferreira Lemes, citando Pontes de Miranda, dispõe sobre os limites materiais da arbitragem administrativa:

Importa observar que foram raros os textos legais exigindo autorização expressa para a Administração Pública dispor da arbitragem, sendo de registro somente o Código de Processo Civil e Comercial do Distrito Federal de 1910. A única proibição que existia para a União era sobre matéria fiscal (DL 960/38). Pontes de Miranda, ao analisar a questão, observou que se houvesse autorização legal, a matéria fiscal poderia ser submetida à arbitragem.⁸¹

Sendo fato que a adoção da arbitragem administrativa ocorre em patamares financeiros de relevo, os dados estatísticos das câmaras arbitrais brasileiras apontam para a importância da arbitragem aplicada ao setor público, destacando esta autora que:

⁸⁰ BRASIL. Conselho da Justiça Federal. *I Jornada “Prevenção e Solução Extrajudicial de Litígios”*. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/cjf/corregedoria-da-justica-federal/centro-de-estudos-judiciarios-1/prevencao-e-solucao-extrajudicial-de-litigios>.

⁸¹ LEMES, Selma Ferreira. *A evolução da utilização da arbitragem nos contratos firmados pela Administração Pública*. In Revista Comercialista. V.7, n.17, 2017, p.53. Disponível em <http://comercialista.ibdce.com/>. Acesso em 30.10.2018.

Não podemos finalizar sem antes trazer alguns dados estatísticos colhidos em seis câmaras de arbitragens brasileiras (AMCHAM, CAM-CCBC, CAM/CIESP/FIESP, CAM-BOVESPA, CAM/FGV e CAMARB) para informar que em 2015 do total de arbitragens em curso nas citadas Câmaras, 4% representavam arbitragens com a Administração Pública direta e indireta.

Em 2016 essas Câmaras processavam 55 arbitragens com o setor público de um total de 609 casos em andamento, representando, portanto, 9% do movimento dessas Câmaras. Em 2015, os valores envolvidos em arbitragens eram de R\$10 bilhões e, em 2016, foram R\$ 24 bilhões. Os valores mais que dobraram e isso se deve, especialmente, às arbitragens com a Administração Pública.⁸²

Além disso, destaca-se a necessidade de mudança de mentalidade dos agentes públicos e a nobreza pela solução célere dos conflitos com foco no interesse coletivo, para que se possa entregar à sociedade serviços públicos de qualidade e infraestrutura adequada em ferrovias, rodovias e aeroportos, por exemplo.⁸³

A utilização dos métodos adequados de solução de conflitos contribui para a pacificação dos longos contratos de PPP e PPI, pois as questões complexas são resolvidas por especialistas, em consonância com a denominada administração pública consensual, pautada em resultados.⁸⁴

2.3. Matérias tributárias já discutidas indiretamente nas câmaras arbitrais e a Câmara de Conciliação e Arbitragem (CCAF)

Apenas para registrar, nas arbitragens comerciais, as decisões arbitrais já analisam os efeitos tributários indiretos que desdobram das decisões arbitrais. Marcelo Ricardo Escobar, ressalta, como exemplo, o ocorrido no âmbito do STJ no Conflito de Competência 149.520/GO (2016/0285362-9) entre uma Usina de Goiás em recuperação judicial em face do Juízo de Direito da 24ª Vara Cível de Rio Verde/GO e o Tribunal Arbitral da Câmara de Conciliação, Mediação e Arbitragem CIESP/FIESP.⁸⁵

⁸² LEMES, Selma Ferreira. *A evolução da utilização da arbitragem nos contratos firmados pela Administração Pública*. In: Revista Comercialista. V.7, n.17, 2017, p.53. Disponível em <http://comercialista.ibdce.com/>. Acesso em 30.10.2018, p. 61.

⁸³ LEMES, Selma Ferreira. *A evolução da utilização da arbitragem nos contratos firmados pela Administração Pública*. In: Revista Comercialista. V.7, n.17, 2017, p.53. Disponível em <http://comercialista.ibdce.com/>. Acesso em 30.10.2018, p. 62.

⁸⁴ LEMES, Selma Ferreira. *A evolução da utilização da arbitragem nos contratos firmados pela Administração Pública*. In: Revista Comercialista. V.7, n.17, 2017, p.53. Disponível em <http://comercialista.ibdce.com/>. Acesso em 30.10.2018, p. 62.

⁸⁵ ESCOBAR, Marcelo Ricardo. “Arbitragem tributária no existente arcabouço legislativo brasileiro”. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. Coordenação Thatiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 236.

A controvérsia relativa ao aspecto indireto no campo tributário consistia em saber, nos termos da Lei nº 13.591 de 18 de janeiro de 2000 (Programa PRODUZIR do Estado de Goiás), de quem era a propriedade de grande quantidade de álcool, se seria da suscitante do conflito ou da cooperativa que demandava a propriedade.⁸⁶

No parecer contratado para o caso, destacava-se que o PRODUZIR, por intermédio da Agência de Fomento de Goiás S/A, financiava, pelo período de até 15 anos, 73% do ICMS, com juros de 0,2% ao mês, sem correção monetária, com descontos de 30% a 100% sobre o valor do saldo devedor do financiamento, e garantia pelas modalidades elencadas no diploma normativo.⁸⁷

Assim, havendo decisão do tribunal arbitral dando como proprietária a cooperativa, um novo fato tributário surgiria e acabaria por causar reflexos nas esferas administrativa, tributária, cível e penal. Nas razões do presidente do tribunal arbitral, a usina teria que retificar seus livros fiscais e contábeis para a correta apropriação do crédito tributário, sob pena de caracterização de apropriação indébita.⁸⁸

Derradeiramente, observe-se que, por meio do parecer da AGU/SRG 01/2007, passou-se a permitir a arbitragem de assuntos tributários no âmbito da administração pública federal, dando como competente a CCAF para sanar controvérsias entre o Banco do Brasil e a Receita Federal no que toca à incidência das contribuições previdenciárias nos pagamentos efetuados aos autônomos que realizam serviços ao programa de assistência à saúde de servidores do Banco Central do Brasil.⁸⁹

⁸⁶ ESCOBAR, Marcelo Ricardo. “Arbitragem tributária no existente arcabouço legislativo brasileiro”. In *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. Coordenação Thatiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 236.

⁸⁷ ESCOBAR, Marcelo Ricardo. “Arbitragem tributária no existente arcabouço legislativo brasileiro”. In *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. Coordenação Thatiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 236-237.

⁸⁸ ESCOBAR, Marcelo Ricardo. “Arbitragem tributária no existente arcabouço legislativo brasileiro”. In *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. Coordenação Thatiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 241.

⁸⁹ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. 1ªed. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. Brasília: Ed. Gazeta Jurídica, 2014, p. 95 e 96.

2.4. Conclusão parcial

Considerando que a arbitragem na administração pública direta e indireta é uma realidade que apresenta resultados positivos, transpõe-se o primeiro obstáculo. A autorização legal se deu pela Lei nº 13.129 de 2015, que apresentou um modelo compatível com o direito público, de acordo com a concepção consensual da administração pública.

Acrescente-se, neste caso, que a via arbitral ocorrerá para dirimir os conflitos relativos apenas aos direitos patrimoniais disponíveis, desde que com a inserção da cláusula compromissória nos contratos administrativos, termos de cessão, contratos de gestão e permissão de uso.

Saliente-se que o volume de capital envolvido nos contratos arbitrados nas câmaras arbitrais é muito superior aos valores abarcados pelas arbitragens privadas, o que denota o potencial econômico que isso representa para a administração pública e para a sociedade de forma geral.

A arbitragem na administração pública tem como objeto os direitos patrimoniais disponíveis, os quais se relacionam com o interesse público secundário. Ademais, deve respeitar os princípios de direito público, como publicidade e eficiência, nos moldes da Lei nº 13.129 de 2015.

O amadurecimento da legislação sobre a participação da administração pública no procedimento de arbitragem denota um campo aberto para a admissão da arbitragem tributária.

É fato que a arbitragem tributária já é discutida indiretamente nas arbitragens comerciais, o que, por sua vez, pode trazer reflexos na esfera administrativa tributária, cível, tributária e, inclusive, penal (crimes contra a ordem tributária).

Nesse ponto, faz-se mister compreender a experiência portuguesa da arbitragem tributária e conhecer seus resultados, para que, posteriormente, se avalie se pode servir de inspiração para a implementação da arbitragem tributária no Brasil.

CAPÍTULO 3

A EXPERIÊNCIA PORTUGUESA NA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

3.1. Justificativa pela escolha da arbitragem tributária em Portugal

Considerando os dados apresentados no primeiro capítulo, o sistema administrativo e judicial brasileiro de solução de controvérsias tributárias passa por uma inegável dificuldade. Destarte, a ideia de combater as pendências é cabal para a manutenção do estado de direito que, por natureza, deve garantir respostas céleres às demandas e evitar um número crescente e desproporcional de conflitos.

A experiência arbitral portuguesa no âmbito tributário foi pioneira na Europa, seguindo a dos Estados Unidos da América⁹⁰, o que denota sua relevância no cenário mundial e, principalmente, nos países de língua portuguesa que pretendem discutir uma possível inserção do instituto no seu ordenamento jurídico, como é o caso do Brasil.⁹¹

Nos dizeres de Nuno de Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira⁹², a experiência portuguesa da arbitragem tributária partiu do reconhecimento dos problemas que afetavam a justiça fiscal em Portugal, o qual enquadrava-se num novo modo de pensar o sistema de justiça, focado em oportunizar mecanismos de composição de litígios, além dos tradicionais.

Deve-se observar que o contencioso fiscal português de solução de litígios tributários era diferenciado, e contava com um tribunal administrativo de características semelhantes às de um tribunal judicial que integrava, com os demais, a jurisdição do Ministério da Justiça, e tinha a possibilidade da arbitragem tributária como via alternativa à justiça comum.⁹³

Ademais, o sistema tributário português tinha considerável volume de pendências processuais que obstruíam os tribunais administrativos e fiscais. Os portugueses

⁹⁰ FERREIRA, Rogério M. Fernandes. “Prefácio”. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. Ed. Thomson Reuters, 2018, p. 9.

⁹¹ FERREIRA, Rogério M. Fernandes. “Prefácio”. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. Ed. Thomson Reuters, 2018, p. 11.

⁹² VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 5-6.

⁹³ TAPIAS, Camila Abrunhosa. “Análise comparativa dos órgãos de solução de litígios em matéria tributária: experiências bem sucedidas”. In: *Medidas de Redução do Contencioso Tributário e o CPC 2015: contributos práticos para resignificar o processo administrativo e judicial tributário*. São Paulo: Ed. Almedina, 2017, p. 267.

compreendiam que o combate às pendências dependia de um maior diálogo entre os sujeitos da relação jurídica tributária e traria inúmeros benefícios para a sociedade de forma geral.

A celeridade necessária para reduzir as pendências processuais, somada aos problemas orçamentários que o país enfrentava foram cruciais para abrir o caminho da arbitragem tributária. A idoneidade do procedimento arbitral garantiria a observância da legalidade, desde a decisão do árbitro até a sua publicação. O objetivo era melhorar o sistema de justiça, evitar litígios, combater a cultura da litigiosidade, que, por sua vez, desequilibrava o sistema intensamente.

A arbitragem tributária portuguesa tem como objetivos principais: reforçar a eficácia da tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos; dar celeridade à solução das demandas e reduzir as pendências processuais nos tribunais administrativos e fiscais.⁹⁴

Considerando a semelhança dos problemas e dos objetivos do Brasil e de Portugal, bem como os resultados da arbitragem tributária portuguesa, que tem a média de 4,5 meses para solução da controvérsia tributária, é de interesse compreender o seu funcionamento, para, se for o caso, servir de inspiração a um possível modelo brasileiro, com destaque à regulamentação inovadora introduzida pelo modelo português.⁹⁵

Posto isso, iniciar-se-á a exposição sobre o instituto da arbitragem tributária portuguesa, suas principais características, seu modelo operacional e os resultados consolidados empiricamente.

3.2. Aspectos gerais: elementos legais e institucionais

A arbitragem tributária é uma realidade no direito português vigente, com uma crescente procura dos contribuintes, sejam os de menor potencial econômico, sejam os de maior poder aquisitivo, pessoas físicas ou jurídicas.

A Constituição da República Portuguesa (CRP) dispõe expressamente, no capítulo II, nº 2 do artigo 209, os tribunais arbitrais entre as categorias de tribunais.

De acordo com José Casalta Nabais, a disposição dos artigos 180º a 187º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) trouxe evolução ao instituto da arbitragem administrativa, e a do artigo 124º da LOE/2010 (Lei nº 3-B/2010 de 28 de abril), a

⁹⁴ ESCOBAR, Marcelo Ricardo. *Arbitragem Tributária no Brasil*. São Paulo. Ed. Almedina, 2017, p. 213; VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 17.

⁹⁵ ESCOBAR, Marcelo Ricardo. *Arbitragem Tributária no Brasil*. São Paulo. Ed. Almedina, 2017, p. 209.

consagração da arbitragem tributária no sistema jurídico português. Nabais aborda, ainda, o desenvolvimento de um *modus operandi* que se transformou a partir de uma dinâmica estatal atuante em atos e contratos administrativos, matéria sobre a qual se debruçou em intensa pesquisa, que não será tratada neste trabalho.⁹⁶

O avanço paulatino da legislação lusitana em relação à administração pública foi categórico para o amadurecimento da arbitragem administrativa que culminou por admitir a arbitragem em matéria tributária, podendo-se destacar os seguintes diplomas normativos: Decreto-Lei n.13.355 de 09 de novembro de 1960, Lei n. 11 de 13 de janeiro de 1994 (art. 17), Decreto Regulamentar n.14 de 30 e junho de 2003, Decreto-Lei n. 32 de 22 de agosto de 200, Decreto-Lei n. 380 de 13 de novembro de 2007, Decreto-Lei n.86 de 28 de maio de 2008, Despacho n. 5097/2009, Portaria n.1149 de 04 de novembro de 2010, Decreto-Lei n.10 de 20 de janeiro de 2011, Lei n. 10 de 06 de março de 2014, Decreto-Lei n.126 de 22 de agosto de 2014, Decreto-Lei n.136 de 09 de setembro de 2014, Portaria n. 219 de 21 de outubro de 2014, Decreto-Lei n.40 de 16 de março de 2015.⁹⁷

A arbitragem tributária em Portugal é um meio jurisdicional de resolução de litígios parcialmente alternativo à impugnação judicial, de complementação e não de substituição, sendo mais uma forma de solução de controvérsias tributárias à disposição do fisco e do contribuinte para solucionar pendências.⁹⁸

A Lei nº 3-B/2010 de 28 de abril apresentou no artigo 124º a arbitragem tributária, dando ao governo a incumbência de legislar para sua instituição, consistindo em um meio alternativo de ordem processual ao processo de impugnação judicial e à ação de reconhecimento de um direito ou interesse legítimo de cunho tributário.

3.2.1. O regime jurídico da arbitragem tributária e a indisponibilidade do crédito tributário no contexto português

O regime jurídico da arbitragem tributária (RJAT) foi introduzido pelo Decreto - Lei nº 10/2011, que é explícito quanto ao fato de as decisões serem pautadas, exclusivamente,

⁹⁶ NABAIS, José Casalta. “Reflexão sobre a introdução da arbitragem tributária”. In: *Revista da PGFN* encontrada em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/casalta.pdf>, pág. 31. Acesso em 10 de 10 de abril de 2018.

⁹⁷ ESCOBAR, Marcelo Ricardo. *Arbitragem Tributária no Brasil*. São Paulo. Ed. Almedina, 2017, p. 210 e 211.

⁹⁸ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 7.

pelo direito posto, não permitindo a equidade em sua abertura de julgamento, mas apenas um controle de legalidade sem características discricionárias.

Portugal considerou durante longo tempo a indisponibilidade do crédito tributário como um impeditivo da arbitragem tributária, adotando uma interpretação restritiva do n° 3 do artigo 212 da Constituição da República Portuguesa (CRP), do artigo 30° da Lei Geral Tributária (LGT) e do Decreto-Lei n° 398 de 1998.

Como não havia proibição constitucional expressa à criação de tribunais arbitrais em matéria fiscal, com a permissão dada à sua implementação pelo artigo 209, n° 2 da CRP, no ano de 2010, os estatutos do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) foram emendados e passaram a admitir a arbitragem como meio alternativo de solução de conflitos tributários. Tal como visto, o governo deu autorização legislativa pelo artigo 124° da Lei n° 3-B/2010 para a criação do RJAT, apontando como objetivo a constituição de um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial.⁹⁹

No tocante à indisponibilidade do crédito tributário, vale frisar que não há qualquer dispositivo correspondente à matéria na Constituição da República Portuguesa, todavia, a comunidade jurídica sempre interpretou a indisponibilidade advinda dos princípios da igualdade e legalidade vinculante à atividade administrativa, nos contornos dos artigos 3°, n°, 13° e 266, n° 2 da CRP.¹⁰⁰

No ordenamento jurídico português o artigo 30, n° 2 da Lei Geral Tributária (LGT) apresenta o crédito tributário como indisponível, mas, ao mesmo tempo, excetua que poderá ser reduzido ou extinto quando respeitar os princípios da legalidade tributária e da igualdade, ou seja, nas hipóteses tipificadas na legislação de extinção do crédito tributário.¹⁰¹

Mesmo assim, sabe-se que isso não é obstáculo para que sejam emitidos juízos sobre a existência e a legalidade dos créditos tributários por órgãos que não os tribunais tributários estaduais, já que ao crédito tributário subjaz o fato tributário que pode ser apreciado de maneira diversa pelas autoridades de liquidação e julgadoras.¹⁰²

Além do mais, no ordenamento jurídico português, a legalidade dos atos de liquidação são objeto de meios impugnatórios dentro da própria administração tributária tais como, revisões, revogações na fase inicial do processo judicial, recursos hierárquicos da reclamação

⁹⁹ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 77.

¹⁰⁰ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 78.

¹⁰¹ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 78.

¹⁰² VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 78.

graciosa e da matéria tributável, em uníssono ao que preceitua o artigo 112º do Código de Procedimento e de Processo Tributário – CPPT.¹⁰³

Tais confrontos resultam na possibilidade de anulação parcial ou total do montante do crédito tributário declarado anteriormente, o que nos faz concluir que tal indisponibilidade *per se*, como princípio, restaria prejudicada e, desta forma, não seria um princípio absoluto. Observe-se, portanto, que a indisponibilidade só poderá reportar aos créditos já consolidados e após o esgotamento dos meios de impugnação, havendo antes disso mera expectativa.¹⁰⁴

Vale destacar que, mesmo para créditos consolidados, observando a legalidade, com fulcro no artigo 78º da LGT, a revisão do ato tributável pode ocorrer fora dos prazos normais de impugnação. Assim, a administração tributária tem o dever de anular os atos ilegais, condizente com os princípios da igualdade, justiça e legalidade que ocasionem arrecadação superior ao de fato devido.¹⁰⁵

Neste desiderato, reconhecendo o erro, a administração tributária não rompe com o princípio da indisponibilidade, mas age de acordo com os princípios da legalidade e da igualdade que, em contrapartida, informam o princípio da indisponibilidade. Deste modo, a indisponibilidade não é um fim em si mesma, mas está atenta aos anseios da legalidade e da igualdade.

Por óbvio, há uma preocupação do Estado com a idoneidade do funcionamento da arbitragem tributária, justamente pela nobreza do crédito tributário em contraponto com o interesse público, o que torna razoável a intervenção de órgãos públicos na fiscalização.

Conforme o exposto, não há monopólio dos tribunais tributários estaduais para revisar e revogar os atos de liquidação por via administrativa, não sendo este o obstáculo para adoção da arbitragem tributária no contexto português.

Por fim, pode-se asseverar que o instituto arbitral tributário português foi possível pelo espaço aberto pela Constituição da República Portuguesa; pela superação da discussão da indisponibilidade; e pela busca de solução das pendências tributárias em prol de um Estado que garantisse os direitos fundamentais.¹⁰⁶

¹⁰³ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 78, p. 79.

¹⁰⁴ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 78 e. 80.

¹⁰⁵ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 81.

¹⁰⁶ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 81.

3.3. O Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)

O Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) é o local onde funcionam os tribunais arbitrais que julgam causas relativas aos contratos administrativos e às controvérsias fiscais¹⁰⁷ da administração pública portuguesa nas hipóteses materiais tipificadas. É composto por uma Direção, um Conselho de Ética, por eles denominado Conselho Deontológico, Conselho Fiscal, Assembleia Geral e um Conselho de Representantes.¹⁰⁸

3.3.1. Criação do CAAD

O CAAD foi criado pelo Despacho 5097/2009¹⁰⁹ do Secretário de Estado e da Justiça, com posterior promulgação do Decreto-Lei nº 10 de 20 de janeiro de 2011. Trata-se de uma associação privada, sem fins lucrativos, vinculada ao Ministério da Justiça que, mesmo não sendo um órgão estadual, julga demandas relacionadas aos contratos e relações jurídicas de emprego público por meio de mediação, conciliação ou arbitragem, podendo qualquer pessoa coletiva de direito público ou privado ser associada.¹¹⁰

O CAAD, como visto, é governado por uma associação composta por entes que têm funções definidas para a condução dos trabalhos arbitrais. Francisco Nicolau Domingos, dispondo sobre a estrutura orgânica do CAAD, salienta que:

O CAAD é assim um centro de arbitragem de carácter institucionalizado, que funciona a partir de uma instituição privada sem fins lucrativos, uma associação constituída por tempo indeterminado, de âmbito nacional, de carácter especializado e cujos associados são pessoas coletivas de direito público ou de direito privado, exigindo-se, para adquirir esse estatuto, uma deliberação favorável da Assembleia Geral, sob proposta do presidente da Direção ou do Conselho de Representantes. Ou dito de outro modo, são entes representativos das potenciais partes em litígio.¹¹¹

¹⁰⁷ NABAIS, José Casalta. *Contratos Fiscais: reflexões acerca da sua admissibilidade*. Coimbra: Coimbra, 1994, p. 17; 104 e ss.

¹⁰⁸ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 67. NOSLASCO, Rita Dias. LIMA, Osvaldo Antônio de. “Arbitragem tributária: a experiência portuguesa para sua implantação no Brasil”. In: *Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, página 119.

¹⁰⁹ Publicado no Diário da República de Portugal, nº 30, 2ª série, de 12 de fevereiro de 2009. ESCOBAR, Marcelo Ricardo. *Arbitragem Tributária no Brasil*. São Paulo. Ed. Almedina, 2017, p. 211-212.

¹¹⁰ ESCOBAR, Marcelo Ricardo. *Arbitragem Tributária no Brasil*. São Paulo. Ed. Almedina, 2017, p. 213. VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 151.

¹¹¹ DOMINGOS, Francisco Nicolau. “Estrutura do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD): Funcionamento, escolha dos árbitros e limites institucionais”. In: *Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. Coordenação Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, página 67.

3.3.2. Do Conselho Deontológico

O Conselho Deontológico do CAAD designa os árbitros e, se caso for, os exonera nas hipóteses de descumprimento dos deveres anexos, tendo um zelo especial no exercício deste controle. O presidente é nomeado pelo Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais nos termos do Decreto-Lei 214-G/2015, pois é interesse do Estado fiscalizar a lisura do procedimento arbitral, devido à importância do crédito tributário na manutenção estatal.

3.3.3. Os tribunais arbitrais

Os tribunais arbitrais funcionam no âmbito do CAAD com fundamento no n.º 2 do artigo 4.º do RJAT. Contudo, apresentam natureza jurisdicional na forma do devidamente apontado pelo Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º 230/86 de 08-07-1986.

Destaque-se que, quando os meios ordinários não servem ao propósito do sistema para se encontrar a estabilização dos conflitos tributários em tempo razoável, tal como reza o artigo 20, n.º 4, da CRP, é obrigatória para manutenção do estado de direito a adoção de meios eficazes de resolução jurisdicional de conflitos.¹¹²

A celeridade deve estar ao lado do devido processo legal, o que se explicita pelas garantias do contraditório e da ampla defesa e favorece os direitos e garantias fundamentais em consonância com o estado de direito.

Observe-se que na implementação do RJAT ponderou-se adequadamente o valor constitucional da celeridade que informa a tutela efetiva judicial, prezando-se pela imparcialidade e pela concretização da legalidade e da igualdade, garantindo a correção de erros das decisões proferidas nos tribunais arbitrais, o que se dá pelo reconhecimento legislativo e pela análise da jurisprudência do CAAD.¹¹³

Os tribunais arbitrais não possuem competência executiva das próprias decisões, devendo a administração tributária executar o título decisório utilizando-se do processo de execução preconizado no artigo 173 e seguintes do CPTA, tal como autoriza o artigo 29, n.º 1, alíneas *a* e *c* do RJAT e artigos 102 da LGT e 146, n.º 1 do CPPT.

¹¹² VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, pag. 83 e 86.

¹¹³ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 84.

3.3.4. A constituição do tribunal arbitral

A constituição do tribunal arbitral se inicia pela solicitação por escrito do contribuinte, remetida por via eletrônica ao presidente do CAAD, com prazo de 90 e 30 dias dos respectivos fatos e atos ((i) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte; (ii) Notificação dos restantes actos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação;(iii) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal; (iv) Formação da presunção de indeferimento tácito; (v) Notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código; (vi) Conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores), conforme nº 1 e 2 do artigo 102 do CPPT.

Após a solicitação, o presidente, no prazo de dois dias a partir da recepção do pedido, comunica a administração tributária que não poderá rejeitar a instauração do pedido, dando-se por constituído o tribunal apenas após a escolha dos árbitros, o que pode ocorrer nas formas apresentadas adiante.¹¹⁴

3.3.5. Da competência dos tribunais arbitrais tributários

Os tribunais arbitrais possuem competência restrita para declarar a ilegalidade de: atos de liquidação de tributos; de retenção na fonte; de autoliquidação e pagamento por conta; de atos de fixação de matéria tributável que dê origem à liquidação de qualquer tributo; de atos de fixação de valores patrimoniais e determinação da matéria coletável.¹¹⁵

Logo, compete os tribunais arbitrais julgar pedidos de declaração de ilegalidade sobre liquidação de qualquer tributo previsto no artigo 3º da LGT (fiscais, parafiscais, estaduais, regionais, locais, impostos aduaneiros, impostos especiais, taxas e demais contribuições

¹¹⁴ PEREIRA, Rui Ribeiro. “Breves Notas sobre o regime da arbitragem tributária”. In: *A Arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios*. Ed. Almedina: Coimbra, 2012, p. 198; VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 197.

¹¹⁵ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 87; SOUTELINHO, Susana. “Arbitragem Tributária: uma realidade?”. In: *A Arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios*. Ed. Almedina: Coimbra, 2012, p. 213.

financeiras a favor de entidades públicas), mesmo que os litígios não tenham utilidade econômica determinável.¹¹⁶

Por outro lado, exclui-se a possibilidade de tratar de litígios em processos de execução fiscal ou nos denominados processos contraordenacionais tributários, bem como de apreciar a legalidade ou ilegalidade de atos administrativos de indeferimento parcial ou total. Ainda, não se incluem atos que pretendam a revogação de isenções ou benefícios fiscais, nem aqueles que se encontrem fora do âmbito de competência das matérias afetas aos atos de agravamento à coleta, apreensão e adoção de providências cautelares pela administração tributária.

Ademais, a competência e vinculação dos serviços e organismos limitam-se ao valor da causa, correspondendo o valor da causa à quantia que se pretende anular, nos casos de declaração de ilegalidade da liquidação, e à quantia contestada, nos casos de declaração de ilegalidade do ato de fixação da matéria coletável ou dos valores patrimoniais.¹¹⁷

3.3.6. Das matérias arbitráveis

Antes de especificar as matérias arbitráveis no cenário português, é mister dizer que cabe à Administração Tributária e Aduaneira (AT) a missão de administrar os direitos aduaneiros, os impostos sobre o património, os impostos sobre o rendimento e os impostos sobre o consumo, além dos tributos que lhe sejam por ventura atribuídos, como, por exemplo, as contribuições especiais.¹¹⁸

No que se refere às matérias arbitráveis, pode-se destacar o trecho abaixo, de Villa-Lobos e Pereira, que estabelece a síntese material e a competência na arbitragem tributária portuguesa:

Em síntese, e de acordo com os dispositivos legais anteriormente referidos, a competência dos tribunais arbitrais compreende a precisão de pretensões relativas à declaração de ilegalidade:

a) De atos de liquidação de tributos cuja administração seja cometida à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) (alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, e corpo do artigo 2.º e n.º 1.º do artigo 3.º, ambos da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março de 2011);

¹¹⁶ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p.153.

¹¹⁷ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 37.

¹¹⁸ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 91.

- b) De atos de auto liquidação, retenção na fonte e pagamento por conta de tributos cuja administração seja cometida à AT, desde que tenham sido procedidos recursos à via administrativa prévia necessária, prevista nos termos dos artigos 131º a 133º do Código de Procedimentos e de Processo Tributário (CPPT) (alínea *a*) do número 1 do artigo 2º do RJAT, e corpo e alínea *a*) do artigo 2º e nº 1º do artigo 3º, ambos da Portaria número 112-A/2011, de 22 de março de 2011);
- c) De atos de fixação da matéria tributável sem recursos a métodos indiretos, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo (alínea *b*) do número 1º do artigo 2º do RJAT, e alínea *b*) do artigo 2º, a contrário, da Portaria número 112-A/2011, de 22 de março de 2011);
- d) De atos de determinação da matéria coletável de imposto cuja administração seja cometida à AT sem recursos a métodos indiretos (alínea *b*) do número 1º do artigo 2º do RJAT, e alínea *b*) do artigo 2º do RJAT, e alínea *b*) do artigo 2º, a contrário, da Portaria número 112 -A/2011, de 22 de março);
- e) De atos de fixação de valores patrimoniais, para efeitos de imposto, cuja administração seja cometida à AT (alínea *b*) do número 1º do artigo 2º do RJAT, e corpo do artigo 2º da Portaria número 112-A/2011, de 22 de março);
- f) De atos de liquidação de direitos aduaneiros e encargos de efeito equivalente sobre exportação de mercadorias (alínea *a*) do número 1º do artigo 2º do RJAT, alínea *c*) do artigo 2º, a contrário, da Portaria número 112-A/2011, de 22 de março, primeiro travessão do número 11º do artigo 4º, e artigos 161º, 126º, 211º, todos do Código Aduaneiro Comunitário, aprovado pelo Regulamento (CEE) número 2913/92, do Conselho, de 12 de outubro de 1992);
- g) As pretensões relativas às imposições à exportação instituídas no âmbito da política agrícola comum (PAC), ou no âmbito de regimes específicos aplicáveis a determinadas mercadorias resultantes de transformação de produtos agrícolas (alínea *a*) do número 1º do artigo 2º do RJAT, segundo travessão do número 11º do artigo 4º Código Aduaneiro Comunitário);
- h) De atos de liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), impostos especiais sobre o consumo (IEC'S) e outros impostos indiretos sobre mercadorias que não sejam sujeitas a direitos de importação (alínea *a*) do número 1 do artigo 2º do RJAT, e alínea *d*) do artigo 2º, a contrário, da Portaria 112-A/2011, de 22 de março de 2011).¹¹⁹

3.4. Do árbitro

Na arbitragem tributária, o árbitro é um terceiro da relação jurídica, um técnico especialista, imparcial e neutro, escolhido pelas partes ou designado pelo CAAD que decide a controvérsia tributária.

O árbitro, ao apreciar as provas decide a questão posta, com imparcialidade e independência, e seu parecer final tem o mesmo valor de uma decisão judicial proferida por

¹¹⁹ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. Guia da Arbitragem Tributária. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 89 – 91.

um magistrado (Estado–juiz) e garante, absolutamente, os valores básicos (neutralidade e autonomia) que se espera da jurisdição. Ele tem o dever guardar sigilo fiscal.

Ressalte-se que os árbitros licenciados em economia ou gestão podem ser nomeados nas questões de maior complexidade que exijam conhecimentos afetos aos argumentos extrajurídicos, tendo sempre um jurista como árbitro presidente com no mínimo 10 anos de experiência comprovada na área do direito tributário, o que transparece a preocupação com o conhecimento técnico necessário para fazer frente à complexidade do conflito e à garantia de uma decisão acertada.¹²⁰

Deve-se observar, ainda, que nas causas de valor igual ou superior a € 1.000.000, o árbitro presidente deve ter o grau de Doutor em Direito Fiscal ou ter exercido a magistratura no âmbito dos tribunais tributários, o que reforça a *expertise* do julgador e agrega segurança para as partes quanto ao resultado final.¹²¹

Além disso, o procedimento possui traços céleres por não trazer uma formalidade especial, pela autonomia do árbitro na condução do processo, pela primazia da oralidade e pela mediação para discutir as matérias fáticas e de direito.¹²² Não se pode esquecer que o intuito deste meio de solução de conflitos é a celeridade, que traz a almejada redução das pendências nos tribunais administrativos e fiscais.

Observando-se o compêndio normativo da arbitragem tributária portuguesa, nota-se que há uma preocupação constante com a lisura e a polidez da atuação dos árbitros, dispondo a legislação sobre os impedimentos destes profissionais nos termos dos enunciados nº 1 do artigo 44º do Código do Procedimento Administrativo.¹²³

¹²⁰ PEREIRA, Rui Ribeiro. “Breves Notas sobre o regime da arbitragem tributária”. In: *A Arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios*. Ed. Almedina: Coimbra, 2012, p. 198; VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 19.

¹²¹ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 37.

¹²² VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017., p. 28-30.

¹²³ Nenhum titular de órgão ou agente da Administração Pública pode intervir em procedimento administrativo ou em acto ou contrato de direito público ou privado da Administração Pública nos seguintes casos: a) Quando nele tenha interesse, por si, como representante ou como gestor de negócios de outra pessoa; b) Quando, por si ou como representante de outra pessoa, nele tenha interesse o seu cônjuge, algum parente ou afim em linha recta ou até ao 2º grau da linha colateral, bem como qualquer pessoa com quem viva em economia comum; c) Quando, por si ou como representante de outra pessoa, tenha interesse em questão semelhante à que deva ser decidida, ou quando tal situação se verifique em relação a pessoa abrangida pela alínea anterior; d) Quando tenha intervindo no procedimento como perito ou mandatário ou haja dado parecer sobre questão a resolver; e) Quando tenha intervindo no procedimento como perito ou mandatário o seu cônjuge, parente ou afim em linha recta ou até ao 2º grau da linha colateral, bem como qualquer pessoa com quem viva em economia comum; f) Quando contra ele, seu cônjuge ou parente em linha recta esteja intentada acção judicial proposta por interessado ou respectivo cônjuge; g) Quando se trate de recurso de decisão proferida por si, ou com a sua intervenção, ou proferida por qualquer das pessoas referidas na alínea b) ou com intervenção destas. 2 - Excluem-se do disposto

No biênio anterior da sua indicação, o árbitro não poderá ter agido em prol do sujeito passivo de nenhuma forma, como por exemplo: dirigente, funcionário ou agente da Administração Tributária, auditor, advogado ou consultor.¹²⁴

Para garantir a seriedade e a credibilidade do trabalho desenvolvido no CAAD, há um Código Deontológico que traça o rol dos requisitos dos árbitros, tais como competência técnica, idoneidade moral, propósito em atuar pelo interesse público, independência, imparcialidade, isenção e objetividade.

Os árbitros são escolhidos com base em suas qualificações formais, na experiência e no domínio sobre a matéria afeta ao direito público, para garantir competência técnica ao exercício da função. O Código Deontológico do CAAD, no artigo 2º, também recomenda ao árbitro o dever de lealdade para com o processo arbitral, para com as partes e os demais árbitros, na hipótese de se tratar de um tribunal coletivo.¹²⁵

Ademais, pelos padrões éticos na administração pública e pela seriedade com que é tratada a arbitragem tributária em Portugal, o árbitro está expressamente proibido de receber qualquer vantagem decorrente da sua função, o que poderia macular toda a lisura do procedimento arbitral.¹²⁶

O Conselho Deontológico do CAAD assegura o julgamento do processo de recusa do árbitro quando esta for manifestada por uma das partes. O prazo para instauração do processo de recusa é de cinco dias úteis a partir da aceitação do encargo pelo árbitro.¹²⁷

Reitere-se que o julgamento da matéria pelo árbitro se dá pelo direito posto (vigente na ordem jurídica), e não se permite o julgamento por equidade, o que constitui uma garantia às partes, que prezam pela aplicação correta da legislação no caso concreto.

no número anterior as intervenções que se traduzam em actos de mero expediente, designadamente actos certificativos.

¹²⁴ PEREIRA, Rui Ribeiro. “Breves Notas sobre o regime da arbitragem tributária”. In: *A Arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios*. Ed. Almedina: Coimbra, 2012, p. 198; VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 23.

¹²⁵ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 45.

¹²⁶ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 45.

¹²⁷ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 49.

3.4.1. Da escolha do árbitro

Inicialmente, deve-se mencionar que a escolha do árbitro pode ser feita pelo contribuinte ou pelo CAAD embora, genericamente, caiba ao Conselho Deontológico a designação dos árbitros com base na lista dos *experts* organizada pelo CAAD¹²⁸. Escolhido ou designado, o árbitro deverá, dentro cinco dias, aceitar o encargo ou recusá-lo, fundamentando sua decisão na hipótese de recusa.¹²⁹

Caso o contribuinte pretenda designar o árbitro, deverá arcar com todas as custas do procedimento, mesmo que ao final saia vencedor da arbitragem, e pagar a taxa de arbitragem em sua totalidade no momento do pedido de constituição do tribunal, isto é, antecipadamente.¹³⁰

Neste caso, o tribunal arbitral funcionará com um colegiado de três árbitros, escolhidos da seguinte forma: um árbitro escolhido pelo contribuinte, outro pela Fazenda, e o último será escolhido pelos árbitros designados pelas partes e servirá como árbitro presidente naquela arbitragem específica.

Caso os árbitros designados não cheguem a um consenso na escolha do árbitro presidente, caberá ao Conselho Deontológico a sua designação, que deverá ser oficializada por meio de requerimento de um ou de ambos os árbitros.¹³¹

Não sendo designado um árbitro, o tribunal arbitral funcionará com um árbitro singular nas demandas com pedido de até € 60.000,00.¹³² Caso o pedido ultrapasse € 60.000,00, haverá a obrigatoriedade de os três árbitros serem designados pela Conselho Deontológico.

O compromisso com a minimização da asfixia das demandas que atravancam o sistema fiscal e obstruem a máquina administrativa é notado pelo incentivo para a adesão à arbitragem tributária nos processos pendentes de julgamento por mais de dois anos, sem

¹²⁸ PEREIRA, Rui Ribeiro. “Breves Notas sobre o regime da arbitragem tributária”. In: *A Arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios*. Ed. Almedina: Coimbra, 2012, p. 197.

¹²⁹ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 46.

¹³⁰ PEREIRA, Rui Ribeiro. “Breves Notas sobre o regime da arbitragem tributária”. In: *A Arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios*. Ed. Almedina: Coimbra, 2012, p. 197.

¹³¹ Artigo 6º, nº 2, alínea b do RJAT.

¹³² ESCOBAR, Marcelo Ricardo. *Arbitragem Tributária no Brasil*. São Paulo. Ed. Almedina, 2017, p. 213-214. VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 18.

decisão proferida. Se forem submetidos à arbitragem tributária, ficarão isentos das custas judiciais.¹³³

Como já visto, não se aplica a equidade para julgar o processo tributário, devendo o árbitro fazê-lo de acordo com o direito posto e aplicar ao julgamento a equidade de direito, sem adotar critérios de justiça que não estejam na lei, o que confere segurança às partes aderentes ao compromisso arbitral.¹³⁴

Ademais, é mister ressaltar que diante de valores relacionados à concentração de atos, à economia e à praticabilidade, permite-se a cumulação de pedidos quando se evidenciem as mesmas circunstâncias de fato, bem como da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.¹³⁵

No que se refere à contagem dos prazos, mesmo que diante do rito estabelecido dialeticamente entre as partes e o árbitro, os prazos seguem o que está estabelecido com fulcro no Código de Procedimento Administrativo e nos termos do Código de Processo Civil portugueses, o que denota a repetição do padrão cultural já observado e a segurança jurídica nas relações processuais.

3.5. Efeitos da constituição do tribunal arbitral

No que toca aos efeitos do pedido de constituição do tribunal arbitral, o dirigente competente da administração tributária pode, em 30 dias a contar do pedido, proceder à revogação, ratificação, reforma ou à conversão do ato tributário, praticando o ato necessário substitutivo ou reconsiderando a decisão, o que entender conveniente.¹³⁶

Ao mesmo tempo, via de regra, o pedido de submissão à arbitragem acarreta a preclusão do direito de reclamar pelos mesmos fundamentos, impugnar ou revisar a matéria

¹³³ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 19; SOUTELINHO, Susana. “Arbitragem Tributária: uma realidade?”. In: *A Arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios*. Ed. Almedina: Coimbra, 2012, p. 218.

¹³⁴ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 19.

¹³⁵ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 20.

¹³⁶ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 27; SOUTELINHO, Susana. “Arbitragem Tributária: uma realidade?”. In: *A Arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios*. Ed. Almedina: Coimbra, 2012, p. 216.

coletável, exceto quando o processo arbitral finaliza sem pronúncia sobre o mérito da causa, o que permite a rediscussão pelas vias tradicionais.¹³⁷

Quanto ao aspecto procedimental inicial para constituição do tribunal arbitral português, ao receber o pedido de constituição do tribunal arbitral, o presidente do Conselho Deontológico do CAAD notifica a autoridade administrativa competente para apresentar resposta e especificar as provas que entender pertinente.

A vinculação da autoridade tributária e aduaneira à jurisdição é regida pela Portaria nº 112-A/2011, sendo os serviços do Ministério das Finanças e da Administração Pública, especificamente, a Direção-Geral dos Impostos (DGCI) e a Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o consumo (DGAIEC) vinculados ao CAAD em suas decisões, desde que observadas as condições do artigo 2º da referida portaria.

3.6. Custas do procedimento arbitral

Quando o árbitro é designado pelo CAAD, a taxa de arbitragem é calculada pelo valor da causa e o modo de designação do árbitro, sendo € 306,00 o valor mínimo, havendo dispensa de pagamento caso o sujeito passivo se enquadre nos termos da Lei nº 34¹³⁸ de 2004 e Lei nº 47 de 2007¹³⁹.

Quando designado pelo sujeito passivo, a taxa de arbitragem tem o valor mínimo de € 6.000,00 e máximo de € 120.000,00.¹⁴⁰

Há ainda hipóteses em que a utilidade econômica não é de aferição imediata mas pode ser matéria arbitrável, como ocorre nos casos de valor patrimonial de imóveis que afetam o imposto municipal sobre imóveis, o imposto sobre as transmissões onerosas de imóveis, o imposto de selo e as taxas autárquicas relacionadas com infraestrutura urbanística.¹⁴¹

A depender do caso concreto, demais encargos poderão surgir, como na hipótese de produção de prova pericial, contratação de especialistas ou outro custo adicional que se faça necessário.

¹³⁷ SOUTELINHO, Susana. “Arbitragem Tributária: uma realidade?”. In: *A Arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios*. Ed. Almedina: Coimbra, 2012, p. 216; VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 27.

¹³⁸ Altera o regime de acesso ao direito e aos tribunais e transpõe para a ordem jurídica nacional a Directiva n.º 2003/8/CE, do Conselho, de 27 de Janeiro, relativa à melhoria do acesso à justiça nos litígios transfronteiriços através do estabelecimento de regras mínimas comuns relativas ao apoio judiciário no âmbito desses litígios.

¹³⁹ Primeira alteração à Lei n.º 34/2004, de 29 de Julho, que altera o regime de acesso ao direito e aos tribunais.

¹⁴⁰ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 39-41.

¹⁴¹ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 154.

A tabela a seguir apresenta os valores das custas e gastos com o procedimento arbitral nos casos em que o árbitro é designado pelo CAAD:

Tabela 5. Custas¹⁴²

De	até	Taxa de arbitragem	Honorários dos árbitros	Despesas administrativas
-	2.000,00€	306,00€	306,00€	0
2000,01€	8000,00€	612,00€	615,00€	0
8.000,01€	16.000,00€	918,00€	800,00€	118,00€
16.000,01€	24.000,00€	1.224,00€	1.000,00€	224,00€
24000,01€	30.000,00€	1.530,00€	1.200,00€	330,00€
30.000,01	40.000,00€	1.836,00€	1.350,00€	486,00€
40.000,01€	60.000,00€	2.142,00€	1.500,00€	642,00€
60.000,01€	80.000,00€	2.448,00€	2.203,20€	244,80€
80.000,01€	100.000,00€	2.754,00€	2.478,60€	275,40€
100.000,01€	150.000,00€	3.060,00€	2.754,00€	306,00€
150.000,01€	200.000,00€	3.672,00€	3.304,80€	367,20€
200.000,01€	250.000,00€	4.284,00€	3.855,60€	428,40€
250.000,01€	275.000,00€	4.896,00€	4.406,40€	489,60€

Caso ultrapasse o valor de 275.000,00€ acresce-se à taxa de arbitragem 306,00€, para cada 25.000,00€ ou fração.

Entre 275.000,01€ e 975.000,00€, acresce-se para cada 25.000,00€ ou fração, ao valor dos honorários do presidente e dos árbitros adjuntos, 90,86€, 73,87€ e 79,01€ (com IVA). Ultrapassado o valor de 975.000,00€, da mesma forma acresce-se, respectivamente, 83,79€; 68,12€; 72,86€ (com IVA).

¹⁴² VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 42 e 43.

3.7. Princípios processuais

Não é demais ressaltar que inúmeros princípios processuais estão estabelecidos no artigo 16 do Decreto-Lei nº 10/2011. *Ipsis literis*:

“Constituem princípios do processo arbitral:

- a) O contraditório, assegurado, designadamente, através da faculdade conferida às partes de se pronunciarem sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo;
- b) A igualdade das partes, concretizada pelo reconhecimento do mesmo estatuto substancial às partes, designadamente para efeitos do exercício de faculdades e do uso de meios de defesa;
- c) A autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas;
- d) A oralidade e a imediação, como princípios operativos da discussão das matérias de facto e de direito;
- e) A livre apreciação dos factos e a livre determinação das diligências de produção de prova necessárias, de acordo com as regras da experiência e a livre convicção dos árbitros;
- f) A cooperação e boa-fé processual, aplicável aos árbitros, às partes e aos mandatários;
- g) A publicidade, assegurando-se a divulgação das decisões arbitrais devidamente expurgadas de quaisquer elementos susceptíveis de identificar a pessoa ou pessoas a que dizem respeito.”¹⁴³

Note-se que o direito a uma decisão devidamente fundamentada é patente, tanto é que, sem fundamentação adequada, a decisão pode ser anulada pelo Tribunal Central Administrativo, na modalidade recursal.

3.8. O processo arbitral

Para a instauração do processo propriamente dito, haverá de ser observada uma formalidade simples. Ao receber o pedido de constituição do tribunal arbitral, incumbirá ao Diretor-Geral dos Impostos, no prazo de 15 dias, apresentar resposta com a possibilidade de solicitar produção de prova adicional.

¹⁴³ PORTUGAL. Artigo 16 do Decreto-lei 10/2011.

Com a resposta, marca-se uma primeira reunião com as partes para: definir o trâmite processual de acordo com as circunstâncias e a complexidade da causa, ouvir as exceções e decidi-las como matéria preliminar ao conhecimento do pedido, corrigir as peças, marcar a data de apresentação das alegações finais e a data da decisão arbitral.¹⁴⁴

Assim, fica notório que todos os atos atinentes ao processo arbitral são concentrados e servem ao propósito da celeridade, justificando a razão existencial do instituto da arbitragem tributária na cultura lusitana.

3.8.1. Tempo de duração e recursos

A celeridade do processo, em sua expressão material, é garantida de forma enérgica. O prazo máximo de duração do processo é de seis meses, com prorrogação a cada dois meses até alcançar igual período de seis meses. *A priori*, as decisões são irrecorríveis dentro do âmbito do CAAD¹⁴⁵.

No entanto, há possibilidade de recurso para o Tribunal Constitucional— na hipótese de o Tribunal Arbitral recusar a aplicação da norma por entendê-la inconstitucional ou por já ter sido objeto de discussão—, ou para o Supremo Tribunal Administrativo — quando a decisão se confrontar com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.¹⁴⁶

Ademais, havendo impugnação da decisão arbitral no prazo de 15 dias contados de sua notificação, arquivamento ou dissolução do tribunal arbitral, o recurso terá o Tribunal Central Administrativo como competente para julgamento. A matéria recursal tratará da falta de motivação da decisão, da violação ao contraditório e à igualdade das partes, oposição dos fundamentos com decisão, da omissão na pronúncia ou pronúncia indevida.¹⁴⁷

¹⁴⁴ PEREIRA, Rui Ribeiro. “Breves Notas sobre o regime da arbitragem tributária”. In *A Arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios*. Ed. Almedina: Coimbra, 2012, p. 201.

¹⁴⁵ ROCHA, Joaquim Freitas da. “A desestadualização do direito tributário. Em particular, a privatização do procedimento e a arbitragem”. In: *A Arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios*. Ed. Almedina: Coimbra, 2012, p. 113.

¹⁴⁶ SOUTELINHO, Susana. “Arbitragem Tributária: uma realidade?”. In: *A Arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios*. Ed. Almedina: Coimbra, 2012, p. 217; VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 18.

¹⁴⁷ SOUTELINHO, Susana. “Arbitragem Tributária: uma realidade?”. In: *A Arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios*. Ed. Almedina: Coimbra, 2012, p. 217 e 218.

Percebe-se que há uma preocupação em manter a coerência sistêmica e a segurança jurídica para evitar decisões que possam se perpetuar por serem contrárias aos direitos e garantias fundamentais em que se pauta a manutenção saudável do sistema jurídico.

Atento à transparência e à ciência de todo o procedimento, em consonância com o que preceituam o artigo 25º do Decreto-Lei 10 de 2011 e o artigo 228º da Lei nº 66-B de 2012, os recursos para os Tribunais Constitucionais (TC) e para o Supremo Tribunal Administrativo (STA) devem ser apresentados no tribunal *ad quem*, no prazo, respectivamente, de 10 dias e 30 dias, e, a seguir, comunicados obrigatoriamente ao CAAD e à outra parte.¹⁴⁸

3.9. Dados empíricos da arbitragem tributária portuguesa

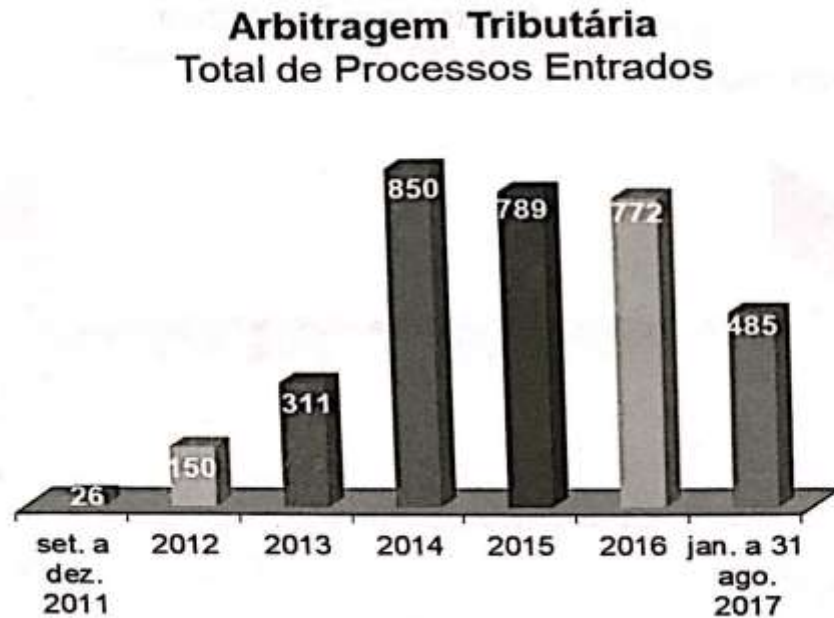
Neste item apresentam-se as imagens gráficas que mostram a quantidade de processos que foram objeto de arbitragem tributária e sua correlação com os impostos que foram discutidos, o tempo de duração, a distribuição por tipo de imposto e outras informações.¹⁴⁹

O gráfico 12 mostra a quantidade de processos que foram submetidos a arbitragem tributária no cenário português. Houve um pico nos anos de 2014 a 2016, permanecendo uma boa procura até agosto do ano de 2017, donde pode-se deduzir que a procura não diminuiu, já que nos primeiros seis meses de 2017 já havia alcançado mais de 50% das arbitragens introduzidas em 2014.

Uma interpretação possível é a de que no início de sua introdução no sistema português, o instituto não foi visto com bons olhos, com poucas promessas e muitas resistências, todavia, gradativamente, o interesse foi aumentando e resultados positivos foram extraídos do seu uso. Por outro lado, o seu sucesso ou insucesso haverá de ser notado pela qualidade dos seus resultados e satisfação de como ocorre a mesma no âmbito jurisprudencial do CAAD, embora seja notável o elemento celeridade na solução da questão tributária posta.

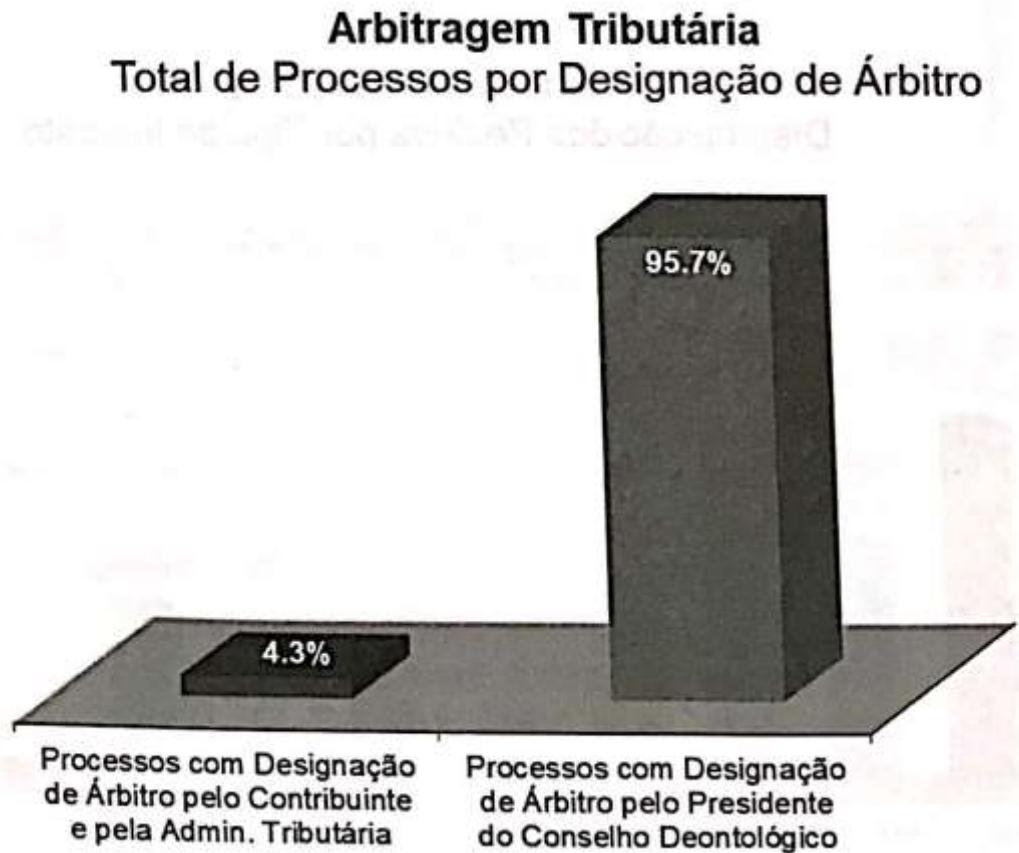
¹⁴⁸ Conforme artigos 75º, nº 1, da Lei Orgânica do Tribunal Constitucional e 152º do CPTA. VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 18 e 33; SOUTELINHO, Susana. “Arbitragem Tributária: uma realidade?”. In: *A Arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios*. Ed. Almedina: Coimbra, 2012, p. 217.

¹⁴⁹ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 281, 282 e 283.

Gráfico 12. Processos entrados na arbitragem tributária portuguesa.¹⁵⁰

Curiosamente, há um abismo no percentual entre os processos em que o próprio contribuinte e a Administração Tributária designaram os árbitros que atuariam no procedimento de arbitragem, representando 4,3% de todos os processos submetidos em comparação com aqueles que tiveram seus árbitros designados pelo presidente do Conselho Deontológico do CAAD, tal como se ilustra abaixo.

¹⁵⁰ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 281.

Gráfico 13. Total de processo por designação de árbitro.¹⁵¹

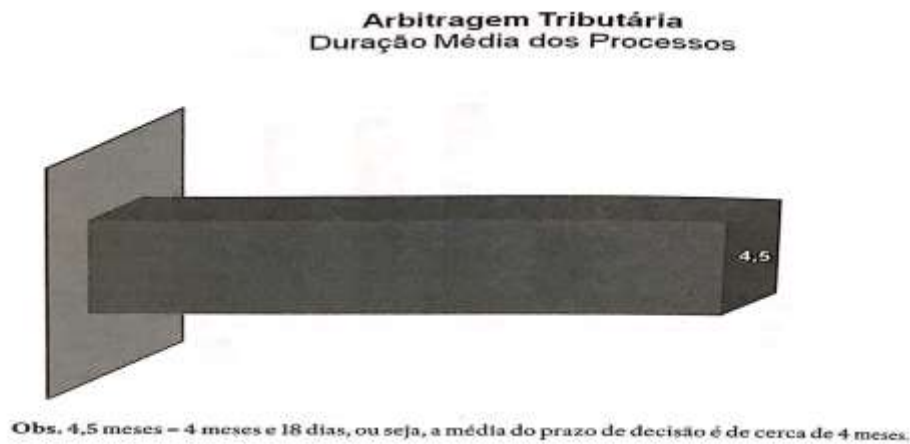
A seguir, observa-se a duração média dos processos, que denota verdadeira celeridade, visto que em 4,5 meses o árbitro dá um parecer final que resolve o litígio. Pelo critério da celeridade, portanto, a eficiência do instituto fica evidenciada, e a existência, justificada.

Este tempo é uma média geral em que se deve levar em consideração a complexidade de cada controvérsia tributária sobre os inúmeros tributos existentes em Portugal¹⁵², com ênfase, como será visto, no Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC), Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS) e Imposto do Selo.¹⁵³

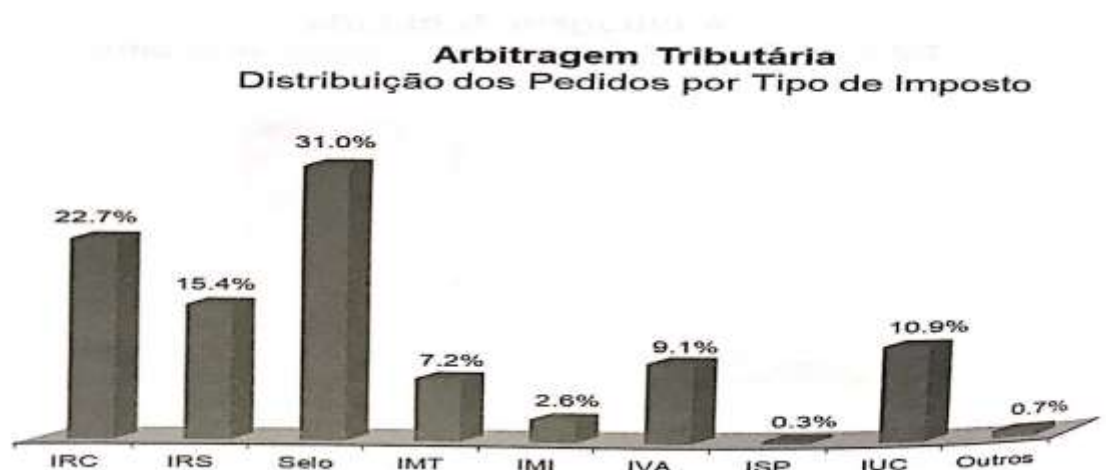
¹⁵¹ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 281.

¹⁵² Disponível em: <https://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/guia-fiscal/2018.htm>. Acesso em 08.11.2018.

¹⁵³ IRC (Disponível em <https://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/guia-fiscal/2018/irc.html>. Acesso em 08.11.2018); IRS (disponível em <https://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/guia-fiscal/2018/irs.html>. Acesso em 08.11.2018); Imposto do Selo (disponível em <https://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/guia-fiscal/2018/imposto-do-selo.html>. Acesso em 08.11.2018).

Gráfico 14. Duração Média dos Processos.¹⁵⁴

Na representação a seguir, observa-se a distribuição dos pedidos por tipo de imposto, que tem no IRC, IRS e Selo, as matérias mais frequentemente submetidas à arbitragem tributária no CAAD.

Gráfico 15. Distribuição dos Processos por tipo de imposto.¹⁵⁵

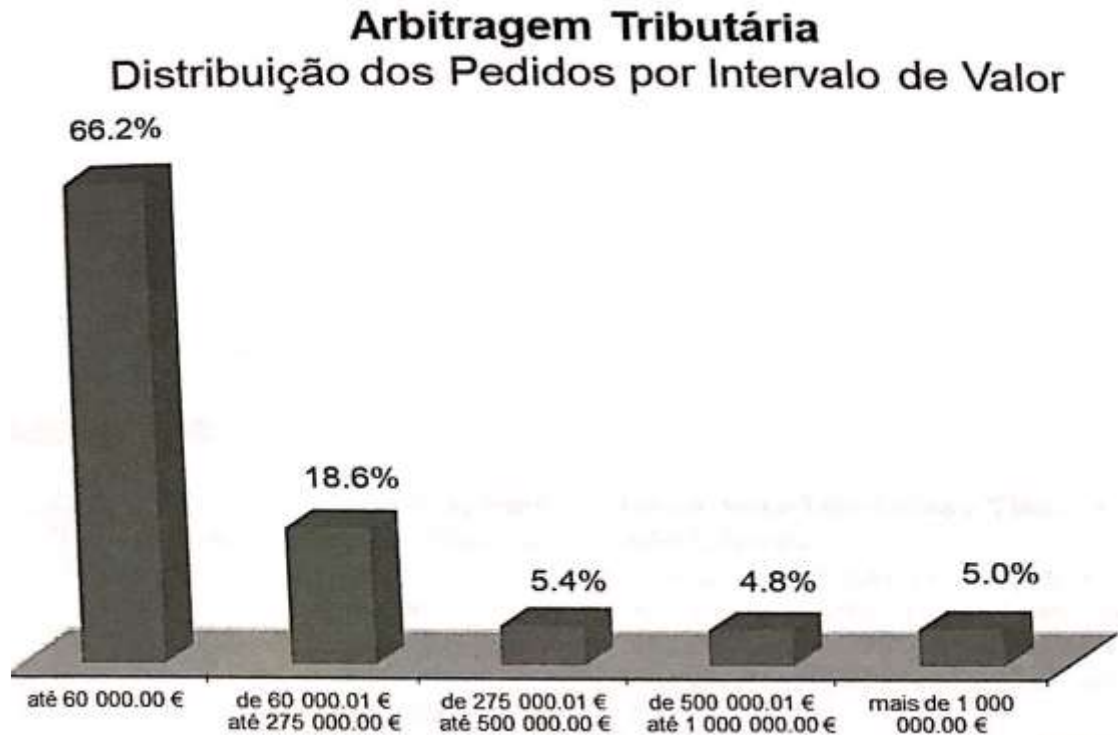
Além disso, a maioria dos pedidos, cerca de 66% do acervo, apontam para arbitragens que ocorrem até a monta de 60.000,00 euros e apenas 5% extrapola um milhão de euros.

¹⁵⁴ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 282.

¹⁵⁵ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 282.

Restando as faixas intermediárias 28,8 % da procura dos contribuintes, próximo a $\frac{1}{4}$ de todos os pedidos realizados no CAAD.

Gráfico 16. Distribuição de pedidos por intervalo de valor.¹⁵⁶



Por último, destaca-se que dentre os processos apresentados nos gráficos, a maioria, 95,5 %, apresenta decisão arbitral e apenas 4,5% são revogados ou arquivados, o que revela a eficiência e a importância do instituto em Portugal.¹⁵⁷

¹⁵⁶ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 283.

¹⁵⁷ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 283.

Gráfico 17. Arbitragem tributária. Estatísticas Globais.¹⁵⁸

Arbitragem Tributária Estatísticas GLOBAIS		
Processos ENTRADOS	3 383	
Processos FINDOS	2 954	
com DECISÃO ARBITRAL	2 820	95,5 %
com REVOGAÇÃO pela Administração Tributária ou Arquivados em fase de Procedimento Arbitral	134	4,5 %

Esses dados evidenciam a seriedade com que a arbitragem tributária é tratada em Portugal no âmbito do CAAD. Nota-se, pelos percentuais expostos, a crescente procura dos contribuintes, ganhando importância as situações em que dirimir rapidamente o conflito tributário é tarefa mandatária para evitar prejuízos maiores e diante de abstração incontestada para se apurar a matéria tributável.

3.10. Análise crítica da doutrina sobre a arbitragem tributária portuguesa

Embora a arbitragem tributária tenha surtido efeitos positivos iniciais, não se deve esquecer que se encontra adstrita a Lisboa, o que torna o acesso restrito a apenas alguns contribuintes. Há um esforço institucional para que ela seja levada para o norte de Portugal, o que até agora não ocorreu por razões de indisponibilidade da administração tributária.¹⁵⁹

Desta forma, a arbitragem tributária está disponível apenas aos contribuintes situados em Lisboa, sendo os operadores do mercado seus maiores usuários. É, portanto, acessível apenas a um grupo de contribuintes.

Não foi percebido nas pesquisas que a adoção da arbitragem tributária acarretasse uma diminuição significativa no número de processos de execução fiscal e reclamações gratuitas

¹⁵⁸ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 283.

¹⁵⁹ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p. 152.

em Portugal. Conforme a lição de Rui Ribeiro Pereira, considerando o âmbito de aplicação da arbitragem tributária, sua mera existência não lograria êxito em mitigar grande quantidade de processos.¹⁶⁰ Todavia, pode-se notar que a contribuição é tênue, mas eficaz, quando se trata de atos de liquidação de difícil quantificação e de complexidade fiscal, como por exemplo quando a norma é construída com conceitos jurídicos indeterminados.

Ademais, não há uma justificativa razoável para que se exija o adiantamento da taxa de arbitragem em sua totalidade nos casos em que o contribuinte escolhe o árbitro, o que consiste em encargo adicional, já que são previstos os mesmos honorários, pressupostos de competência e isenção do árbitro.¹⁶¹

Outro ponto que deve ser flexibilizado para reforçar a celeridade é o curto prazo de 15 dias dado ao Diretor-Geral dos Impostos para apresentar resposta à questão posta, desproporcional ao prazo de 90 dias para a Fazenda Pública contestar no processo de impugnação judicial, dado pelo artigo 110, nº 1 do CPPT.¹⁶²

Assevera-se, ainda, a crítica feita pela doutrina, de viés prático, às dificuldades encontradas pelos contribuintes para a execução espontânea das decisões judiciais, administrativas e arbitrais, cuja justificativa, muitas vezes, é a de que o processo não foi baixado. Para correção, o legislador possibilitou ao contribuinte requerer a solicitação da baixa do processo ao serviço de finanças no intuito de solver a demora, não prejudicando o contribuinte, por aplicação subsidiária das normas processuais tributárias ao procedimento arbitral.¹⁶³

3.11. Análise crítica comparativa com o Brasil

Em comparação com o Brasil, os inúmeros princípios processuais estabelecidos no artigo 16 do Decreto-Lei nº 10/2011, apresentam substancial semelhança com a lei de arbitragem brasileira e com a cláusulas gerais estabelecidas pelo Código Civil Brasileiro (operabilidade, eticidade e boa-fê objetiva).

¹⁶⁰ SOUTELINHO, Susana. “Arbitragem Tributária: uma realidade?”. In: *A Arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios*. Ed. Almedina: Coimbra, 2012, p. 210 e 211; PEREIRA, Rui Ribeiro. “Breves Notas sobre o regime da arbitragem tributária”. In: *A Arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios*. Ed. Almedina: Coimbra, 2012, p. 194.

¹⁶¹ PEREIRA, Rui Ribeiro. “Breves Notas sobre o regime da arbitragem tributária”. In: *A Arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios*. Ed. Almedina: Coimbra, 2012, p. 197.

¹⁶² PEREIRA, Rui Ribeiro. “Breves Notas sobre o regime da arbitragem tributária”. In: *A Arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios*. Ed. Almedina: Coimbra, 2012, p. 201.

¹⁶³ PEREIRA, Rui Ribeiro. “Breves Notas sobre o regime da arbitragem tributária”. In: *A Arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios*. Ed. Almedina: Coimbra, 2012, p. 203.

Essa identidade de princípios significa um ponto de aproximação formal e material, podendo-se discernir uma possível compatibilidade da arbitragem portuguesa com a cultura brasileira. que, diante de cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados dados pela legislação, poderia trazer resultados céleres para solução do litígio fiscal.¹⁶⁴

A questão da indisponibilidade do crédito tributário também foi de intenso debate em Portugal, mas foi vencida pela tentativa de reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos. A utilização da arbitragem em matéria tributária deu celeridade à solução das demandas e reduziu parte das pendências processuais nos tribunais administrativos e fiscais.

A arbitragem administrativa brasileira é consonante com a legislação portuguesa em permitir apenas o julgamento pelo direito posto, e não admitir o julgamento por equidade, sendo, *de lege lata*. Também nesse aspecto, a arbitragem tributária portuguesa é um modelo compatível com a arbitragem no Brasil.

Observe-se que não há qualquer garantia de sucesso na adoção da arbitragem tributária no Brasil, nem mesmo se se poderia chegar a resultados próximos ao de Portugal. Porém, se não for experimentada pelo medo da corrupção, ou qualquer outra razão sem bases sólidas, a cultura brasileira não saberá dos reais resultados que seriam obtidos.

Helena Taveira Torres, em contrapartida, destaca que o receio da corrupção deve ser motivo para que se aumente os rigores e controles dos atos das autoridades administrativas e, conseqüentemente, não se deve abandonar o exame dos meios alternativos de solução de conflitos por obstáculos culturais e teóricos.¹⁶⁵

Neste sentido, deve-se destacar que a Operação Zelotes revelou um forte esquema de corrupção e desencadeou uma crise institucional no âmbito do CARF, devendo o modelo do processo administrativo fiscal ser analisado e redesenhado paralelamente à discussão de meios alternativos de solução de controvérsias. Não se deve perder de vista, que a arbitragem é feita no âmbito administrativo fiscal diariamente, sendo uma função da administração tributária.¹⁶⁶

¹⁶⁴ OLIVEIRA, Phelippe Toledo de. *A transação em matéria tributária*. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2015, p. 153.

¹⁶⁵ TORRES, Helena Taveira. *Novas medidas de recuperação de dívidas tributárias*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jul-17/consultor-tributario-novas-medidas-recuperacao-dividas-tributarias?imprimir=1>, p. 2. Acesso em: 28/05/2018.

¹⁶⁶ ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018, p. 493.

Em tempo, sabe-se das disparidades geográficas, sociais, econômicas e populacionais entre os dois países, mas não oportunizar a arbitragem tributária por causa de situações de complexidade fática e de leis de conteúdo ambíguo inegável em matéria tributária, não seria, igualmente, razoável. Contudo, não se percebe interesse fazendário na adoção de técnicas arbitrais. Frise-se que a importação de técnicas de outras realidades jurídicas, econômicas, políticas e sociais, sem um intenso debate não é recomendável, sob pena de se agravar, ainda mais, o problema da ineficiência já tão experimentado pelo Brasil.

3.12. Conclusão parcial

Como pode ser percebido, a arbitragem tributária em Portugal é conduzida com seriedade, havendo um Conselho Deontológico que escolhe os árbitros, avalia sua conduta e possíveis impedimentos para que o procedimento ocorra de forma legítima e válida, com garantia recursal no caso de vilipêndio das normas.

É de fundamental importância o Código Deontológico do CAAD para garantir a seriedade do trabalho dos árbitros e a ética na conduta dos especialistas julgadores. Dentre os requisitos dos árbitros, destacam-se: competência técnica, idoneidade moral, propósito em atuar pelo interesse público, independência, imparcialidade, isenção e objetividade.

Na tarefa do árbitro, o julgamento por equidade não é permitido, aplicando-se o julgamento nos moldes do direito vigente no ordenamento jurídico (denominado arbitragem de direito), o que garante um procedimento mais propenso à imparcialidade e neutralidade, garantias básicas da jurisdição.

A indisponibilidade do crédito tributário foi um dogma vencido pelos portugueses, primeiramente, pela ausência de impeditivo constitucional aos tribunais arbitrais. Além disso, o artigo 30, n° 2 da Lei Geral Tributária (LGT) apresenta o crédito tributário como indisponível, mas adverte que poderá ser reduzido, ou extinto, quando respeitar os princípios da legalidade tributária e da igualdade, na forma realizada pelo ordenamento jurídico português.

Diante do que será apontado, os artigos 3º, 142 e 171 do CTN seguem a mesma tendência do compêndio normativo português, devendo-se temperar, portanto, a indisponibilidade do crédito tributário com a legalidade para que seja atendido o interesse público, visando a celeridade no julgamento das controvérsias tributárias.

Deve-se notar que o regulamento da arbitragem tributária em Portugal foi elaborado de forma satisfatória para garantir o sucesso e a lisura do procedimento. Em consequência, a arbitragem tributária torna-se relevante e indicada para questões fiscais complexas que trazem à baila as cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados, inerentes à sociedade de risco e à pós-modernidade.

Neste contexto, procedimento de arbitragem tributária idêntico ao utilizado pelo CAAD poderia ser realizado no Brasil, salientando-se que, como ressalta Heleno Taveira Torres, devem-se acomodar os princípios da indisponibilidade do patrimônio público e da segurança jurídica dos contribuintes com os da simplificação fiscal e eficiência.¹⁶⁷

Não é demais notar que, embora se reconheça as vantagens da arbitragem em matéria tributária, a doutrina portuguesa, por algumas vezes, salienta que a perfeição não é inerente a qualquer meio de solução de conflitos, restando o seu sucesso atribuído ao modo de organização e aos recursos pertinentes, sob pena do seu mau funcionamento.¹⁶⁸

¹⁶⁷ TORRES, Heleno Taveira. “Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários”. In: *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Ed. Fórum, 2008, p. 329.

¹⁶⁸ PEDRO, Ricardo. *Apud* NOLASCO, Rita Dias. LIMA, Osvaldo Antônio de. “Arbitragem tributária: a experiência portuguesa para sua implantação no Brasil”. In: *Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, página 121.

CAPÍTULO 4

A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO BRASILEIRO

4.1. Apontamentos para admissão da arbitragem tributária.

Como se sabe, a adoção da arbitragem tributária encontra adeptos e críticos no sistema tributário nacional. Pode-se dizer, conforme expõe Sérgio André Rocha, que as controvérsias afetas à utilização da arbitragem tributária estão vinculadas à superação da complexidade da sociedade pós-moderna e à superação da insegurança dada pelos conceitos indeterminados nas leis tributárias.¹⁶⁹

Para Leonardo Greco¹⁷⁰, a arbitragem deve ser incentivada com a garantia de que o Poder Judiciário estará com as portas abertas para coibir os abusos do instituto. Desta forma, os argumentos ligados à desconfiança e ao medo da corrupção não seriam suficientes para abafar a importância da arbitragem na contemporaneidade. Assim, expõe o autor:

Além disso, deve-se estimular a arbitragem entre os desiguais, como nas relações trabalhistas e nas relações com o Poder Público, desde que ao Judiciário seja reservado o controle rigoroso sobre a livre adesão dos interessados e sobre a consciência das suas consequências, inclusive sobre a impossibilidade do reexame judicial das suas decisões.

Marcelo Ricardo Escobar¹⁷¹, acrescentando mais alguns elementos ao conceito de arbitragem, após relacionar a importância dos elementos tecnológicos ao direito, de forma geral, e à sociedade, apresenta a arbitragem como:

(...) uma tecnologia jurídica de afastamento do controle jurisdicional por vontade expressas das partes, que outorgam a particulares ou a instituições poderes para dirimir conflitos decorrentes de direitos patrimoniais disponíveis, com a finalidade de obter uma decisão escrita, final, irrecorrível, que, sendo condenatória, constituirá título executivo, com força de título executivo judicial.

Não é demais notar que soluções alternativas são percebidas em países como a Itália, Espanha, Portugal, Holanda, Inglaterra, Bélgica e Estados Unidos da América, onde a ideia de

¹⁶⁹ ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018, p. 469.

¹⁷⁰ GRECO, Leonardo. *Instituições de Processo Civil, v. I*. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 5ª ed. 2015, p. 23.

¹⁷¹ ESCOBAR, Marcelo Ricardo. *Arbitragem Tributária no Brasil*. São Paulo. Ed. Almedina, 2017, p. 48-49.

consensualidade é o paradigma, em contraposição à cultura da litigiosidade e da morosidade, que aflige o sistema e desacredita a administração tributária e o próprio Poder Judiciário.¹⁷²

No Brasil, deve-se reconhecer que os efeitos negativos não ficam apenas no âmbito do Poder Judiciário, mas encontram-se, igualmente, presentes no Poder Executivo, que lida com uma máquina pública sucateada, atolada na imensidão de processos administrativos tributários advindos das Delegacias Regionais de Julgamento (DRJ) ao CARF.

Diante desta cacofonia, destacam-se as ponderações de Leonardo Greco¹⁷³ sobre a necessidade de meios alternativos de solução de conflitos para que se alcance uma justiça melhor:

O estímulo à busca de uma justiça não estatal não deve ser perseguido como um meio de fugir de uma justiça estatal cara, demorada, ineficiente e pouco confiável, ou, ainda, visando reduzir o trabalho dos juízes, mas em busca de uma justiça melhor. O Estado não se desonera do seu dever de oferecer aos cidadãos uma boa justiça estatal, mas os força a buscar fora dos tribunais. A deficiência da justiça estatal força os cidadãos a aceitarem soluções extrajudiciais ou aparentemente consensuais iníquas, pela impossibilidade de obterem do Estado a tutela adequada, plena e oportuna dos seus direitos.

O uso dos meios alternativos é desejável, mas deve ter como pano de fundo uma justiça estatal eficiente e confiável, para que a escolha dos cidadãos entre uma ou outra via se dê em busca do meio que mais bem tutele os interesses em jogo e para que aqueles que optarem pelos primeiros se sintam seguros de que a justiça estatal estará sempre de portas abertas para coibir os abusos ou erros manifestos que ocorrerem na sua atuação.

Embora se saiba que o desejável seja uma justiça que funcione de forma eficiente e segura, a realidade do sistema de justiça é deveras complexa, além do mais se analisada em confronto com o sistema tributário nacional, com uma administração tributária assoberbada de processos administrativos fiscais e um Judiciário perplexo ante ações tributárias e execuções fiscais pendentes.

No intuito de contextualizar o leitor sobre o atual estado do sistema tributário brasileiro, referenda-se o que expõe Sérgio André Rocha:

Olhando ao redor, notamos um fato alarmante em relação ao qual nos sentimos impotentes: o Sistema Tributário Nacional está quebrado. Em todas as áreas, começando pelo seu congelamento constitucional e todas as mazelas dele decorrentes – usualmente apresentadas como virtudes; passando pela deturpação das espécies tributárias e a proliferação de contribuições patológicas, aliadas à Desvinculação das Receitas da União (que hoje alcança também Estados e Municípios); pela injusta distribuição da carga tributária pelos tributos em espécie, a qual cobra pagamento de quem não tem capacidade contributiva; e desembocando em um anacrônico e ineficiente processo tributário (administrativo e judicial), verificamos um sistema disfuncional, inseguro e injusto. A este fato soma-se, no

¹⁷² MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Arbitragem e transação tributárias. 1ªed. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. Ed. Gazeta Jurídica, Brasília – DF, 2014, p. 64.

¹⁷³ GRECO, Leonardo. *Instituições de Processo Civil*, v. I. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 5ª ed. 2015. p. 23.

contexto brasileiro atual, a completa desconfiança do contribuinte em relação ao Poder Público. Embora faltem testes empíricos, é intuitivo que há muito tempo não se percebem índices tão baixos de confiança no Estado por parte do cidadão. Do outro lado da mesa a situação não é diferente. A percepção da autoridade fiscal em relação ao contribuinte é de caráter policialesco. Em certa medida, ela reflete o ambiente que se desenvolveu no Brasil nos últimos anos, em que se separam virtuosos de imorais, colocando-se os contribuintes neste último grupo.¹⁷⁴

Preocupado com a perpetuação desse cenário, o CNJ¹⁷⁵, por meio da Resolução nº 125 dispôs sobre a inserção da mediação e conciliação obrigatórias no âmbito judicial.

Essa resolução do CNJ prioriza a consensualidade e os métodos alternativos para enfrentar a crise que assola o Poder Judiciário, com o objetivo de solucionar conflitos de interesses que ocorrem no âmbito público e privado, por meio da arbitragem, da mediação ou da transação.

A arbitragem para sanar a controvérsia no âmbito tributário é de relevante interesse para a manutenção do sistema, posto que os litígios tributários ocupam significativa parte das demandas que congestionam a máquina administrativa e judiciária, sejam execuções fiscais, ações anulatórias de crédito tributários, ações cautelares ou mandados de segurança.

Com respaldo no CNJ, em relatório retirado da rede mundial de computadores, destaca-se o trecho abaixo que resume a situação geral do Poder Judiciário.

No quadro geral das execuções, o maior problema é o fiscal. O executivo fiscal chega a juízo depois que as tentativas de recuperação do crédito tributário se frustraram na via administrativa, provocando sua inscrição na dívida ativa. Dessa forma, o processo judicial acaba por repetir etapas e providências de localização do devedor ou patrimônio capaz de satisfazer o crédito tributário já adotadas, sem sucesso, pela administração fazendária ou pelo conselho de fiscalização profissional. Acabam chegando ao Judiciário títulos cujas dívidas já são antigas, e por consequência, mais difíceis de serem recuperadas. Os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 38% do total de casos pendentes e 75% das execuções pendentes no Poder Judiciário. Os processos dessa classe apresentam alta taxa de congestionamento, 91%, ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2016, apenas 9 foram baixados. Desconsiderando esses processos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário cairia de 73% para 65% em 2016 (redução de 8 pontos percentuais). A maior taxa de congestionamento de execução fiscal está na Justiça Federal (95%), e a menor, na Justiça Eleitoral (83%). Observa-se, na Figura 91, que todos os Tribunais Regionais Federais apresentaram taxa de congestionamento superior a 90%.¹⁷⁶

¹⁷⁴ ROCHA, Sérgio André. “Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte”. In: *Revista Direito Tributário Atual* n° 39. Belo Horizonte. Ed., 2018, p. 507.

¹⁷⁵ Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/busca-atos-adm?documento=2579>. Acesso em 08.11.2018.

¹⁷⁶ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Relatório “Justiça em Números”. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2017/12/b60a659e5d5cb79337945c1dd137496c.pdf>, p. 113. Acesso em 08.11.2018.

A complexa legislação tributária é um fator a ser levado em consideração na expressão das lides judiciais e administrativas, em que o contribuinte e o fisco se desgastam em uma relação conflituosa que prejudica a sociedade e tem na litigiosidade um estigma de difícil solução.

Perante a complexidade legislativa e o volume desenfreado de demandas que atrasam o funcionamento normal do sistema no estado democrático de direito, a tarefa do intérprete segue o mesmo caminho, fazendo com que se demore a dar respostas aos conflitos tributários.

Cumprir observar que a justiça tributária é tarefa árdua que, para se concretizar, deve observar procedimento interpretativo metódico, amparado na inter-relação dos critérios tradicionais e no pluralismo metodológico. Assim, nas palavras de Carlos Alexandre de Azevedo Campos:

A influência da Jurisprudência dos Valores sobre a interpretação das leis tributárias é algo ainda em movimento. O intérprete deve buscar a tributação justa ao melhor conciliar os valores em jogo: segurança, liberdade e justiça. A legalidade só pode ser legítima se observada a capacidade contributiva, devendo o equilíbrio entre esses princípios ser alcançado pelo procedimento de apoio recíproco entre todos os critérios de interpretação, auxiliado pelas técnicas de ponderação e da proporcionalidade. A consistência metodológica é exigência do pluralismo metodológico, e essa só se alcança se o intérprete se abster de dar preferência *a priori* a algum elemento da interpretação, como ocorria nas Eras dos Conceitos e Interesses. A ideia de Justiça Tributária depende, para ser concretizada, dessa atuação consistente do intérprete, da observância do procedimento interpretativo ordenado e apoiado na inter-relação entre os critérios tradicionais.¹⁷⁷

Não se percebe uma tradição de meios consensuais no direito brasileiro, ao contrário, o próprio sistema alimenta comportamentos impróprios e rivalidades que não fazem mais sentido nos tempos atuais. O Novo Código de Processo Civil (NCPC - Lei 13.105 de 16 de março de 2015) é um marco que pode mudar essa situação, uma vez que estabelece o diálogo como tônica procedimental e incentiva o uso dos métodos alternativos de solução de conflitos.¹⁷⁸

Entretanto, apesar da existência de um fomento oficial à utilização de meios alternativos de solução de controvérsias, inclusive em matéria tributária, são inúmeras as

¹⁷⁷ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Escritos de Direito Constitucional de Direito Tributário*. Ed. Gramma. Rio de Janeiro. 2016, p. 260.

¹⁷⁸ BRASIL. Código de Processo Civil. Artigo 3º: Não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito. § 1º É permitida a arbitragem, na forma da lei. § 2º O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos. § 3º A conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial. Art. 4º As partes têm o direito de obter em prazo razoável a solução integral do mérito, incluída a atividade satisfativa.

questões levantadas pela doutrina sobre a admissão do instituto no Brasil, as quais serão desenvolvidas a partir do próximo tópico.

4.2. O dogma da indisponibilidade do interesse público

Não é de hoje a discussão que tomou conta da administração pública e cadenciou um novo modelo de administração gerencial com vistas ao melhor funcionamento do aparato estatal. Afinal de contas, as agências reguladoras tomaram espaço com foco na tecnicidade, na eficiência e nos resultados dos serviços públicos que são prestados pela iniciativa privada, mas com a fiscalização e regulação estatal.

Mesmo que haja a melhor das intenções, com a crescente possibilidade de o Estado contratar com o particular – como por exemplo em PPP, PPI e licitações - muitos conflitos passam a surgir na ordem jurídica. A atuação econômica pelo Estado em parceria com o particular traz o ônus da lide (conflito de interesses), mas que não precisam ser sindicáveis via Poder Judiciário, podendo-se valer da arbitragem quando as partes manifestem sua vontade por meio de cláusula compromissória.

Uma administração pública inflada, que preze por uma administração transparente e participativa necessita, a fim de manter um bom relacionamento com os administrados, de formas alternativas de solução de conflitos, estando a arbitragem, a transação e a mediação no eixo desta mudança.

A supremacia do interesse público é vista dentro de uma concepção contemporânea em que a hierarquia público-particular deixou de ser ecoada sob o manto vertical e se alojou numa percepção horizontal, sendo um dogma a prevalência e superioridade, por si só, do interesse da coletividade sobre o interesse do particular sem que se compatibilize com os ideais constitucionais. De acordo com essa concepção, o Estado e o administrado são detentores de direitos e obrigações num contexto de participação ativa do Estado no mercado privado, mas, muitas vezes, o interesse do Estado não está na mesma direção do interesse coletivo. Para Bossa e Vasconcelos:

O princípio da supremacia do interesse público sobre o particular figura como pilar norteador da relação entre o Estado e os cidadãos. É dogma aplicável tanto ao Direito Administrativo como ao Direito Tributário brasileiro, a partir do qual foi proclamada “a superioridade do interesse da coletividade, firmando a prevalência

dele sobre o do particular, como condição, até mesmo, da sobrevivência e asseguramento deste último.¹⁷⁹

Neste diapasão, vale diferenciar o interesse público primário do interesse público secundário, tendo-se em mente que aquele diz respeito à sociedade (e seus reais interesses) e este último, ao próprio interesse do Estado, detentor de direitos e deveres na ordem jurídica, que são legítimos¹⁸⁰ na medida de sua instrumentalidade para o alcance dos interesses primários.¹⁸¹

Para reforçar o que foi exposto, a doutrina de Diogo de Figueiredo Moreira Neto:

A legitimidade, como se assentou, refere-se diretamente aos interesses públicos primários da sociedade, embora os interesses públicos secundários do Estado também devam ser considerados e protegidos; não, porém, de modo autônomo e muito menos exclusivo, mas integrados, na suficiente medida em que sejam instrumentais, para a funcionalização dos direitos fundamentais. Por isso, os interesses públicos secundários, denominados interesses estatais, sendo instrumentais, são interesses públicos derivados ou interesses públicos adjetivos, por isso, axiologicamente, secundários.¹⁸²

Marçal Justen Filho¹⁸³, ao mesmo tempo, salienta que não se pode confundir o interesse do estado com o interesse público já que existem interesses públicos não estatais, tal como se observa nas organizações não governamentais presentes no Terceiro Setor. Nesta seara, o interesse público não se confunde com o interesse da Administração Pública que, conforme o autor, em determinadas situações, pode-se até mesmo duvidar que sejam interesses, mas sim conveniências circunstanciais fora do campo do direito.

Desta forma, há uma resignificação do princípio da supremacia do interesse público, decorrente da crítica estabelecida pela doutrina administrativista moderna. Neste particular, destaca-se:

A doutrina administrativista moderna tem criticado essa posição, sustentando que a dicotomia entre interesse público vs. interesse privado seria artificial, e na prática,

¹⁷⁹ BOSSA, Gisele Barra e VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. “Arbitragem Tributária e a Reconstrução do Interesse Público”. In: *Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. Coordenação Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 53.

¹⁸⁰ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2009, p. 625. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 73.

¹⁸¹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2009, p. 7. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 73.

¹⁸² MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2009, p. 625.

¹⁸³ JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 39.

em vez de estreitar as relações entre a administração e seus administrados, acaba por figurar como mecanismo de ação individual dos agentes.¹⁸⁴

O princípio da indisponibilidade do interesse público decorre do princípio republicano *res publica*, tendo como restrita a possibilidade de disposição sobre valores materiais ou imateriais de incumbência da Administração Pública que, por sua vez, dependerá de lei para o acolhimento de outra finalidade pública como condição obrigatória para justificar tal disposição.

A concepção de indisponibilidade necessita amoldar-se ao princípio republicano já que, não seria lógico pelo aspecto constitucional, a apropriação privada de interesses e recursos públicos. Todavia, a terminologia “indisponibilidade do interesse público” não é adequada na concepção atual do direito administrativo associada ao direito constitucional. Portanto, ao invés de uma percepção absoluta o que há é uma disponibilidade restrita.

O princípio da indisponibilidade torna injustificável a utilização de critérios privados de avaliação para a gestão de interesses públicos. O filtro de análise é a finalidade pública, que assenta a ideia de que não há indisponibilidade absoluta, mas as circunstâncias que condicionarão a disponibilidade restrita devem servir de fundamento suficiente para que ocorra na forma constitucionalmente possível.

De acordo com Diogo de Figueiredo Moreira Neto¹⁸⁵, a administração pode escolher, dentro dos limites da lei e do Direito, a melhor maneira de satisfazer o interesse público com os meios disponíveis e de realizar uma boa administração em cumprimento à legalidade.

Ademais, ressalta este autor que existem dois graus de interesse público, o substantivo e o adjetivo, aquele relacionado aos fins visados pela administração, e este aos meios disponíveis para alcançar o interesse público. O que importa, pelo filtro da indisponibilidade, é o fim, portanto, apenas o interesse público substantivo é indisponível.¹⁸⁶

Complementa este doutrinador, que a flexibilização conceitual apresentada exerce um papel fundamental no direito contemporâneo, de modo que é perceptível a ponderação

¹⁸⁴ BOSSA, Gisele Barra e VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. “Arbitragem Tributária e a Reconstrução do Interesse Público”. In: *Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. Coordenação Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, página 53; SUDFELD, Carlos Ari. *Direito administrativo para céticos*. 2ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2017, p.135 e ss.

¹⁸⁵ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2009, p. 98-99.

¹⁸⁶ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2009, p. 98-99.

corriqueira de interesses públicos concorrentes definidos em lei para a realização justa do Direito.¹⁸⁷

A indisponibilidade tem finalidade pública, possuindo a imperatividade o teor de informação a salvaguarda dos interesses públicos com a ressalva dos efeitos patrimoniais, já que podem ser disponíveis se ponderados com valores maiores do sistema ou mesmo com o instituto da prescrição que, por sua vez, preserva o valor da segurança jurídica.¹⁸⁸

Outro aspecto de relevância consignado pelo autor apontado é o próprio tratamento dos bens públicos tidos como indisponíveis pela doutrina com base no princípio setorial da indisponibilidade dos bens públicos, podendo haver exceções com previsão explícita na lei.

O princípio setorial da indisponibilidade dos bens públicos apresenta-se como oposição conceitual simétrica ao princípio da disponibilidade dos bens privados, ou seja, a indisponibilidade de um bem privado é exceção que necessita de ato expresso, enquanto a disponibilidade de um bem público é exceção que necessita de previsão legal.¹⁸⁹

Como se sabe, o ordenamento jurídico traz hipóteses em que se pode renunciar a um bem público indisponível e caso haja autorização legal. Não é demais lembrar que os valores constitucionais permitem que o Estado possa renunciar a determinadas ocorrências do bem indisponível.

Apenas para contextualizar, o doutrinador Diogo de Figueiredo Moreira Neto¹⁹⁰, anota que a função dos princípios é conferir coerência epistemológica e unidade sistemática à ciência do Direito, as quais, segundo o autor, são qualidades imprescindíveis para que se adquira o *status* científico. Adiciona que o princípio jurídico denota uma norma indicativa de conduta, tendo como finalidade ímpar assinalar um fim ou mesmo um valor que deve ser respeitado por todas as leis (preceitos ou regras), sob pena de violação à ordem jurídica.

O Ministro do STF, Luís Roberto Barroso¹⁹¹, estabelece as diferenças entre regras e princípios. As regras são dimensionadas pelo mecanismo da subsunção, na modalidade do tudo ou nada, ou seja, ou regula a matéria por inteiro ou é descumprida, e têm caráter objetivo

¹⁸⁷ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2009, p. 99. Nota: O autor apresenta exemplos de flexibilização na satisfação de interesses que antes eram considerados absolutamente indisponíveis, harmonizando interesses públicos com interesses individuais, coletivos ou difusos, tal como o TAC's (termos de ajustamento de conduta) e termos de compromisso.

¹⁸⁸ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2009, p. 158.

¹⁸⁹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2009, p. 383.

¹⁹⁰ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2009, pág. 77.

¹⁹¹ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 7ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009, pág. 353.

no que concerne à descrição de condutas e situações. Assim, em caso de conflito de regras, apenas uma será válida e a outra será inaplicável.

Sob um outro enfoque, os princípios apresentam maior grau de abstração e por esta razão devem ser cotejados por meio da técnica da ponderação, já que não especificam condutas a serem seguidas e se estendem a inúmeras situações, portanto, quando princípios colidem com outros, devido à tensão dialética do sistema, devem ser ponderados de acordo com o caso prático.

Logo, a técnica da ponderação de bens, interesses, valores e normas visa resolver os casos de conflito de princípios por meio de uma decisão jurídica dada pelo julgador neste cotejo principiológico, possuindo o princípio da proporcionalidade e razoabilidade função moderadora do abuso de direitos e garantias fundamentais inseridos na Carta Magna.

Considerando a diferença entre regras e princípios, inúmeros autores salientam que não há necessidade de lei específica na ausência de gravame de indisponibilidade, justamente porque, em conformidade com os parâmetros constitucionais da ordem jurídica, pautados nos objetivos administrativos, a atuação administrativa motivará o ato. Derradeiramente, não há qualquer impedimento constitucional para a utilização de formas alternativas de solução de controvérsias na esfera pública, inclusive tributária, bem como não há exclusividade das esferas administrativa e judicial como foro obrigatório para resolução dos conflitos tributários.¹⁹²

4.2.1. Indisponibilidade do crédito tributário

Compreendida a relatividade do interesse público e certo de que deve este ser moldado pela finalidade pública a que atende, salienta-se que a indisponibilidade do crédito tributário não é absoluta, relacionando o próprio CTN as hipóteses em que haverá a disponibilidade (exemplo: renúncia, parcelamento, anistia, etc.).

Nesta linha, a lição de Luís Eduardo Schoueri congrega a indisponibilidade do crédito tributário ao princípio da arbitragem tributária. Portanto, havendo lei que permita a arbitragem

¹⁹² VASCONCELLOS, Mônica Pereira de; VASCONCELLOS Roberto França de. “Arbitragem: Questões Controvertidas no Brasil e a Experiência Portuguesa”. In: *Medidas de Redução do Contencioso Tributário e o CPC/2015: Contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário*. São Paulo. Ed. Almedina, 2017, p. 367; MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. – 1 ed. Ed. Gazeta Jurídica, Brasília – DF, 2014, p. 33.

ou transação e descreva as circunstâncias dos meios alternativos de solução de controvérsias tributárias, como por exemplo a arbitragem tributária, será válida a norma.¹⁹³

Em outra ponta, Hugo de Brito Machado¹⁹⁴, não simpatizando com o instituto da arbitragem em matéria tributária no ordenamento jurídico brasileiro, pauta a sua impossibilidade no direito indisponível à arrecadação fazendária, não admitindo flexibilização e tendo a indisponibilidade tributária como absoluta.

Para alguns autores, o interesse público estaria voltado para segmentos específicos da atividade pública, tal como os serviços públicos, fomento, intervenção, política administrativa e regulação.¹⁹⁵

Como já discutido, a indisponibilidade deve estar atrelada à proteção da sociedade e aos princípios constitucionais. Ressalte-se que a indisponibilidade deve ser concebida como o dever do Estado de agir no interesse social e em conformidade com os princípios constitucionais. O interesse que subjaz à controvérsia deve-se dar pela solução que melhor acolha o interesse da coletividade, com análise dos objetivos institucionais em cotejo com a qualidade de Estado e da questão social.¹⁹⁶

No STF, a Ministra Ellen Gracie decidiu a questão afeta à flexibilização do interesse público no mesmo sentido, de forma cristalina, conforme a ementa exposta abaixo:

Poder Público. Transação. Validade. Em regra, os bens e o interesse público, são indisponíveis, porque pertencem à coletividade. É, por isso, o Administrador, mero gestor da coisa pública, não tem disponibilidade sobre os interesses confiados à sua guarda e realização. Todavia, há casos em que o princípio da indisponibilidade do interesse público deve ser atenuado, mormente quando se tem em vista que a solução adotada pela Administração é a que melhor atenderá à ultimação deste interesse. Assim, tendo o acórdão recorrido concluído pela não onerosidade do acordo celebrado, decidir de forma diversa implicaria o reexame da matéria fático-probatória, o que é vedado nesta instância recursal (Súm. 279/STF). Recurso extraordinário não conhecido.¹⁹⁷

¹⁹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 579.

¹⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. “Transação e Arbitragem no âmbito tributário”. In: *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2008, p. 111-131. MACHADO, Hugo de Brito. *Transação e Arbitragem no âmbito tributário*. In: *Revista Fórum de direito tributário*, p. 69.

¹⁹⁵ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Direito administrativo*, 26ª ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 36 – 38.

¹⁹⁶ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. 1ª ed. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. Ed. Gazeta Jurídica, Brasília – DF, 2014, pag 35 e 36.

¹⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 253.885-0/MG, rel. Min Ellen Gracie, julgamento em 04.06.2004, DJU 21.06.2002. Disponível em: [http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=258322]; BOSSA, Gisele Barra e VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. “Arbitragem Tributária e a Reconstrução do Interesse Público”. In: *Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. Coordenação Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, página 59.

Com isso, pode-se dizer que a indisponibilidade está atrelada à competência tributária e apenas neste feitiço é irrenunciável. Uma casual renúncia fiscal pela utilização da arbitragem tributária atende, neste desiderato, ao interesse público primário, desde que respeitados os princípios vigentes na Administração Pública e os contornos legais. Lembre-se, com fundamento em parte da doutrina, que o impacto financeiro pode ser diminuto comparado ao grau de recuperabilidade dos créditos tributários pela performance atual dos órgãos administrativos e judiciais.¹⁹⁸

Visto isso, cabe o estudo do crédito tributário propriamente dito, nos termos a seguir expostos, ponderando se poderia ser submetido a arbitragem.

4.3. Questionamento do crédito tributário ou mera pretensão do fisco?

A ideia de indisponibilidade do crédito tributário já é relativizada pela simples presença da transação, remissão e anistia, inclusas no CTN, constituindo o crédito tributário, portanto, direito patrimonial disponível, na medida dada pela lei, nos moldes já debatidos na presente pesquisa.

Indubitável que nos casos em que não haja sequer obrigação tributária, decadência, não há que se falar em renúncia, por isso o argumento pela inarbitrabilidade do crédito tributário não se sustenta. Neste sentido, dispõem Mônica Pereira Coelho de Vasconcellos e Roberto França de Vasconcellos¹⁹⁹:

A crítica mais contundente à formulação do CTN decorre da evidência de que, por vezes, a obrigação tributária é extinta antes mesmo da constituição do crédito tributário, tal como se dá no caso da decadência que implica a perda do direito de lançar (...).

Essas lições são muito relevantes para o nosso estudo, na medida em que podem ser validamente aplicadas à arbitragem. Com efeito, é possível que a decisão arbitral, dando razão aos argumentos do contribuinte, reconheça, por exemplo, não ter ocorrido o fato gerador de um determinado tributo. Ora, neste caso, a exemplo do que foi dito nos parágrafos anteriores, não seria possível falar em extinção da obrigação tributária, posto que nunca existiu e, menos ainda, do crédito tributário.

¹⁹⁸ BOSSA, Gisele Barra e VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. “Arbitragem Tributária e a Reconstrução do Interesse Público”. In: *Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. Coordenação Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, página 60.

¹⁹⁹ VASCONCELLOS, Mônica Pereira de. VASCONCELLOS Roberto França de. “Arbitragem: Questões Controvertidas no Brasil e a Experiência Portuguesa”. In: *Medidas de Redução do contencioso tributário e o CPC/2015: Contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário*. São Paulo. Ed. Almedina, 2017, p. 352-354.

Além disso, confunde o CTN a extinção do direito material do Fisco em receber a prestação pecuniária (pelo pagamento, por exemplo) com a extinção da mera pretensão do Fisco, que poderá estar comprometido pela ausência de direito material, como no caso de decisão administrativa irreformável (inciso IX do artigo 156 do CTN) ou, ainda, como se daria na hipótese de decisão arbitral reconhecendo a inexistência da obrigação tributária.

Insistimos que não seria apropriado falar em renúncia ou disponibilidade na arbitragem, pois é possível que se reconheça que não há nem sequer obrigação tributária (e, portanto, menos ainda crédito tributário). Parece-nos, portanto, que o argumento segundo o qual o crédito tributário não poderia ser sujeito à arbitralidade por se tratar de direito indisponível deve ser considerado sob sérias ressalvas.

Nesta marcha, embora esteja evidente que não há que se confundir extinção do direito material do fisco de receber o *quantum debeatur* com extinção da mera pretensão do fisco por uma suposta ausência de direito material, que poderia ocorrer, igualmente, por decisão arbitral que reconhecesse inexistente a obrigação tributária, a mesma lógica perde função quando se reconhece a existência do crédito tributário, havendo controvérsia apenas quanto ao montante devido.

Por um prisma prático, considerando a constituição do crédito tributário, após fiscalização e notificação de lançamento para que o contribuinte pague ou se defenda do débito encontrado pelo fisco, surge pela legislação, forma aparente de transação posterior à autuação fiscal, consubstanciada pela opção de se efetuar o pagamento com a redução da multa aplicada pelo fisco.

Do contrário, caso o contribuinte queira apresentar a impugnação, seguirá em curso o processo administrativo com todas as suas fases respeitadas e, posteriormente, a ação judicial movida pelo contribuinte ou a execução fiscal promovida pelo fisco, com todos os recursos vigentes na ordem processual.

Não é demais reiterar que o esgotamento das vias recursais e o trânsito em julgado fazem com que os processos se perpetuem, emergindo a necessidade de que seja primordial a regulamentação de meios alternativos de resolução do contencioso tributário para auxiliar na desobstrução do sistema contencioso administrativo e judicial.

O Brasil não regulamentou os meios para soluções alternativas em matéria tributária que envolva o poder público federal, tanto no processo judicial (posterior à constituição do crédito tributário) quanto no preventivo (anterior à constituição do crédito tributário), que supostamente se daria na administração pública, caso fosse meio autocompositivo, ou fora da

administração pública, caso fosse meio de heterocomposição de solução da controvérsia tributária, como na arbitragem tributária.²⁰⁰

Resta notório que compreender o crédito tributário em sua indisponibilidade absoluta seria tornar letra morta muitos dispositivos legais em vigor no sistema tributário nacional que atendem a fazenda pública, ao contribuinte e a sociedade de forma geral, consistindo o crédito tributário em um direito patrimonial disponível, conforme a lei.

4.4. Exemplos de formas alternativas no cenário nacional. Haveria algum risco?

Em estudo do CNJ, exaustivamente comentado no primeiro capítulo, houve manifestação expressa de que a arbitragem entre o fisco e o contribuinte deve ter seu debate fomentado, com o fito de desobstruir o Poder Judiciário que, reitera-se, sofre com o volume desenfreado de demandas sem solução que se arrastam por anos.²⁰¹

Além disso, há dois projetos de lei em curso, PL n° 5082/2009 e PLC 469/2009 que abordam a regulamentação da transação e conciliação administrativa e judicial como formas alternativas de resolução das controvérsias tributárias, mas encontra óbice no seu caminhar diante das constantes discussões atreladas aos interesses políticos polarizados.²⁰²

Mesmo assim, diante deste quadro, o parecer da AGU/SRG 01/2007 trouxe a competência da Câmara de Conciliação e Arbitragem da Advocacia-Geral da União (CCAF) para dirimir conflitos tributários entre os órgãos da Administração Pública federal, expressando preocupação latente com os gastos da litigiosidade e morosidade, com foco nas vias alternativas céleres, simples e eficazes. O parecer, contudo, carece de regulamentação.²⁰³

Todavia, em que pese as discussões tangentes à admissão da arbitragem tributária e da transação na esfera estadual e municipal, pode-se apresentar como forma de solução alternativa dos conflitos tributários os exemplos normativos a seguir: a Lei Municipal de

²⁰⁰ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Arbitragem e transação tributárias. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. – 1 ed. Ed. Gazeta Jurídica, Brasília – DF, 2014, pág. 65.

²⁰¹ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *A Execução Fiscal no Brasil e o impacto no Judiciário*. Estudo promovido pelo Departamento de Pesquisas Judiciárias do Conselho Nacional de Justiça. Brasília, 2011.p. 7. Acesso em: 10 set. 2018.

²⁰² MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Arbitragem e transação tributárias. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. – 1 ed. Ed. Gazeta Jurídica, Brasília – DF, 2014, p. 67.

²⁰³ ESCOBAR, Marcelo Ricardo. “Arbitragem tributária no existente arcabouço legislativo brasileiro”. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. Coordenação Thatiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 242-252. MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Arbitragem e transação tributárias. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. – 1 ed. Ed. Gazeta Jurídica, Brasília – DF, 2014, p. 66.

Angra dos Reis nº 262/1984, a Lei Estadual do Rio Grande do Sul nº 6537/1973 com redação dada pela Lei 11.475/2000, o Decreto do Estado de Pernambuco nº 32.549/2008 e a Lei Municipal de Campinas nº 13.449/2008.²⁰⁴

Mesmo com os exemplos apresentados, controvérsias ainda persistem no direito tributário atual. Sobre a adoção da transação e conciliação em matéria tributária, pode-se ressaltar duas preocupações dos dois lados. Para Paulo Ricardo de Souza Cruz²⁰⁵, haveria uma crescente subjetividade do administrador que poderia ser perigosa em confronto com a ideia geral de abstração, generalidade, impessoalidade e isonomia da norma tributária, o que representaria a substituição da vontade da norma pela vontade do administrador.

Em outra linha, Heleno Taveira Torres compreende o instituto como constitucionalmente viável, já que o legislador tem liberdade para regulamentar com precisão os limites, os métodos alternativos de solução de conflitos tributários visando a extinção do crédito tributário, sobretudo nas demandas obscuras quanto à quantificação da base de cálculo do tributo. Ainda, o princípio da praticabilidade impulsiona, como um dever, a busca de meios eficientes, céleres e econômicos.²⁰⁶

Nesta seara, não haveria qualquer violação ao princípio da legalidade e da indisponibilidade do crédito fiscal pois a arbitragem tributária ocorreria de acordo com os marcos legais, nem ao princípio da capacidade contributiva, já que estaria apenas definindo o comportamento tributável do legislador.²⁰⁷

Pelo acima exposto, entende-se que o argumento contrário à utilização de meios alternativos de solução de controvérsias não é suficiente para inadmiti-los, posto que o direito tributário atual convive com uma complexidade legislativa e com conceitos indeterminados (naturais da linguagem²⁰⁸) inerentes à pós-modernidade, com órgãos administrativos e judiciais congestionados que tornam importantes para a própria sobrevivência do sistema as formas alternativas ou complementares para solução de controvérsias tributárias, em especial a arbitragem.

²⁰⁴ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Arbitragem e transação tributárias. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. – 1 ed. Ed. Gazeta Jurídica, Brasília – DF, 2014, Pag 66.

²⁰⁵ CRUZ, Paulo Ricardo de Souza, *A Transação no Direito Tributário*. Dissertação de Mestrado. Belo Horizonte, UFMG, 2004, p. 117 e ss.

²⁰⁶ TORRES, Heleno Taveira. “Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, No. 86, 2002, p. 50. TORRES, Heleno Taveira. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jul-17/consultor-tributario-novas-medidas-recuperacao-dividas-tributarias?imprimir=1>. Acesso em: 28/05/2018.

²⁰⁷ ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal: controle do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018, p. 486 e 487.

²⁰⁸ ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal: controle do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018, p. 473.

4.5. Conclusão parcial

Assim, embora vozes minoritárias não admitam o instituto da arbitragem tributária com base na ideia de indisponibilidade do crédito tributário, a posição dominante da doutrina entende que o ordenamento jurídico brasileiro admite a instituição da arbitragem tributária, devendo-se para isso flexibilizar a indisponibilidade do crédito tributário aos moldes legais, tal como ocorre nas hipóteses de anistia, remissão, transação e programas de parcelamento.

Ademais, prezando por um bom funcionamento do procedimento arbitral, identificada alguma violação na arbitragem tributária, com base no princípio da inafastabilidade do Poder Judiciário, poderia este trazer a solução contra o abuso, devidamente previsto na norma regulamentadora, em observância ao princípio da legalidade.

Neste caminho, deve-se afirmar que o crédito tributário constituído, concebido como direito patrimonial disponível, poderia ser objeto de arbitragem tributária, nas hipóteses a serem elencadas pela lei. Não é demais recordar que a finalidade do instituto é desobstruir a máquina de justiça tradicional com foco em uma justiça otimizada pela via arbitral, que ponha fim ao litígio.

E mais, a desobstrução, por princípio, ocorreria por uma solução de forma mais especializada, considerando a vasta experiência do árbitro (não necessariamente de formação jurídica, podendo ser, por exemplo, um economista ou contador) na matéria em questão.

Frise-se que não se pretende dar um cheque em branco para toda e qualquer questão tributária, mas identificar hipóteses nas quais a matéria tributável seja complexa e difícil a ponto de justificar a arbitragem, já que só nesta medida se estará prestigiando o interesse público primário.

CAPÍTULO 5

A LEI DE ARBITRAGEM E A ARBITRABILIDADE DAS CONTROVÉRSIAS TRIBUTÁRIAS

5.1. Procedimento arbitral do Brasil-Império e a contínua relação litigiosa entre o fisco e o contribuinte

O procedimento arbitral não é novidade no direito tributário brasileiro, tendo raiz histórica no Brasil-Império, no Segundo Reinado, nos termos do Decreto nº 2.467 de 19 de setembro de 1860. Este diploma legal consolidava o regulamento das Alfândegas e Mesas de Rendas, relativo ao comércio exterior, havendo abertura expressa para a arbitragem.²⁰⁹

De acordo com o notável historiador Boris Fausto, no Segundo Reinado, percebe-se, ao lado do crescente ciclo produtivo e do aumento das exportações do café, que as ideias liberais ganhavam terreno com mais intensidade a partir de 1860, quando o comércio exterior tinha a presença marcante de empresas inglesas e americanas que mantinham forte relação comercial com o Brasil.

Para ilustrar, assim ressalta o autor:

A defesa das liberdades e de uma representação política mais ampla dos cidadãos foram bandeiras levantadas pelo partido Liberal, mas foi só a partir da década de 1860 que estes temas ganharam força em seu ideário, juntamente com a retomada das propostas de descentralização. O chamado “novo” partido Liberal, organizado em 1870 com a adesão de conservadores como Nabuco de Araújo e Zacarias de Góis, defendia em seu programa a eleição direta nas cidades maiores; o senado temporário; a redução das atribuições do Conselho do estado; a garantia das liberdades de consciência, de educação, de comércio, e de indústria; e a abolição gradual da escravatura. Algumas figuras do liberalismo, como o senador Silveira da Motta, chegaram mesmo a introduzir um tema hoje atual, ao dizer que as reformas deviam originar-se da opinião pública – da sociedade civil na linguagem de nossos dias – e não do governo, como sempre acontecera no país.²¹⁰

Evidentemente, não se propõe neste estudo analisar os aspectos ideológicos em que a arbitragem em matéria tributária ou administrativa se ergueu, mas é curioso salientar o seu surgimento a partir das ideias liberais que tomavam corpo no Segundo Reinado.

²⁰⁹ FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. *Arbitragem em Direito Tributário*. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/16041155.pdf>, p. 221. Acesso em: 03/04/2018. MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. 1 ed. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. Ed. Gazeta Jurídica, Brasília – DF, 2014, p. 111.

²¹⁰ FAUSTO, Boris. *História do Brasil*. 14ª ed. Editora da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015.

No que toca à escolha dos árbitros e do critério de desempate no procedimento arbitral do Império, curiosamente, a parte escolhia dois árbitros a partir de uma lista, a fazenda elegia mais dois, e um quinto árbitro era escolhido por ambos e seria chamado para o voto de minerva se houvesse empate.

Consoante o artigo 764 do Regulamento das Alfândegas e Mesas de Rendas, não se podia recorrer da decisão arbitral a não ser que houvesse sido proferida por entidade incompetente, com violação da lei ou da forma essencial prevista, bem como por excesso de poder.²¹¹

Divergências na qualificação fiscal de mercadoria importada traziam a arbitragem como uma possibilidade de solução de conflito entre fisco e contribuinte, mas, dependendo da decisão, o contribuinte poderia reexportar a mercadoria para evitar o ônus fiscal que fosse definido por arbitramento.²¹²

Marcelo Ricardo Escobar²¹³, em observação ao decreto, assim dispõe:

O decreto em questão ainda elencou três matérias tributárias a serem dirimidas por arbitragem: (i) reconhecimento da qualificação de mercadoria importada – art. 559 – em nossa ótica uma maneira de se discutir o que atualmente denomina-se “classificação fiscal de mercadoria”; (ii) omissão de mercadoria importada – arts. 565 e 566; e (iii) mercadorias sujeitas a direitos “ad valorem” – art. 570 – o que também entendemos ser o berço da atual “valoração aduaneira”.

Resta notório que o despacho aduaneiro nos dias atuais sofre do mesmo problema entre fisco e contribuinte — as controvérsias classificatórias no âmbito fiscal são correntes e exigem, para a solução adequada, análises técnicas complexas. Este tema é movido perenemente por um intenso debate entre o contribuinte e o fisco e precisa, em atenção à cultura do diálogo e à preservação das garantias constitucionais ser tratado pelo manto da consensualidade.

²¹¹ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. 1 ed. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014, p. 111.

²¹² MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. 1 ed. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. Brasília: Ed. Gazeta Jurídica: 2014, p. 113.

²¹³ ESCOBAR, Marcelo Ricardo. *Arbitragem Tributária no Brasil*. São Paulo. Ed. Almedina, 2017, p. 108-109.

5.2. A jurisdição e o meio alternativo da arbitragem tributária: necessidade e especialidade em prol de um bom relacionamento entre fisco e contribuinte

Para o doutrinador português José Casalta Nabais²¹⁴, a admissão da matéria para arbitragem passará pela identificação de conteúdo em que possa, de fato, a administração fiscal atuar com uma margem de livre decisão como se observa, por exemplo, nos preços de transferência, na aplicação da cláusula geral antiabuso e de outras normas dirigidas à prevenção da evasão e da fraude fiscais, na avaliação da matéria tributável por métodos indiretos e na fixação de valores patrimoniais.

Ainda, ao tratar a jurisdição como um poder, este autor aduz que a arbitragem em matéria tributária, por pertencer ao domínio da justiça pública, administrativa e fiscal, torna-se de difícil aceitação, considerando tratar-se de exclusiva tarefa dada ao Estado como titular legítimo da jurisdição.²¹⁵

Logo, nesta leitura, o Estado não poderia ceder tal poder, mas, sim, exercê-lo obrigatoriamente em sua integralidade, o que denota um ponto sensível na aceitação da arbitragem tributária, mas que aparenta estar relacionado ao monopólio do Estado na função jurisdicional.

Por outro lado, negar a arbitragem tributária significaria negar o acesso à justiça e à tutela jurisdicional por um determinado viés, isto é, negar uma decisão de valor equiparado ao judicial dentro de um prazo razoável.

Esta composição em busca de um prazo razoável de resposta aos conflitos de interesses deveria ser incentivada, considerando atenuar a morosidade catastrófica das demandas tributárias no sistema tributário nacional que, por critérios de finalidade, se almeja resolver e compor conflitos fiscais.

Nesta toada, reitera-se que há uma necessidade latente de se repensar os meios de solução de conflitos tributários da sociedade brasileira diante da caótica realidade da Administração Tributária e do Poder Judiciário, os quais não se encontram aptos para garantir a jurisdição estatal e a manutenção do Estado de Direito nos moldes consagrados pela Constituição Federal.

Nesta linha, dispõe Sérgio André Rocha:

²¹⁴ NABAIS, José Casalta. “Reflexão sobre a introdução da arbitragem tributária”. In: *Revista da PGFN*. Disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/casalta.pdf>, p.33.

²¹⁵ NABAIS, José Casalta. “Reflexão sobre a introdução da arbitragem tributária”. In: *Revista da PGFN*. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/casalta.pdf>, p.33.

Em um trabalho publicado em 2017, fiz um diagnóstico da insegurança jurídica na área tributária que chamou atenção para a necessidade de se repensar o modelo de solução de 35 controvérsias fiscais. A análise apresentada naquela oportunidade está assentada na percepção de que o Poder Judiciário não possui as qualidades necessárias para solucionar conflitos de interesses no campo fiscal. Falta ao Judiciário o conhecimento técnico e o tempo de resposta. Em virtude das carências do Poder Judiciário, os contribuintes depositam suas expectativas nos órgãos administrativos de julgamento, os quais, por razões distintas, também não são adequados para funcionar como um terceiro imparcial para a solução de lides tributárias. Uma reforma abrangente do processo tributário é imprescindível para que possamos desenvolver um ambiente de segurança e estabilidade tributárias.²¹⁶

José Casalta Nabais²¹⁷, ao tratar da jurisdição, reporta que ela é um pressuposto do próprio estado de direito, já que, assim, se preserva a autonomia e a imparcialidade na solução dos conflitos de interesses, devendo o Estado exercer a função judicial, não podendo, entretanto, deixar de ser o titular.

No entanto, reconhece este autor que a justiça fiscal, tendo por objetivo resolver os conflitos tributários que surgem na relação jurídico tributária, é viável apenas quando o volume de litígios é compatível com a capacidade de respostas que o sistema oferece.²¹⁸

O ponto de destaque é que não há renúncia absoluta à jurisdição, mas uma mera opção pela via alternativa de solução do conflito gerado pelo sistema jurídico, que trará um método mais qualificado tecnicamente para dirimir a questão, já que o árbitro terá a expertise necessária para a solução adequada entre a controvérsia tributária entre o fisco e contribuinte, ambos participantes desta relação jurídica.²¹⁹

O objeto da arbitragem tributária, como se nota, é uma controvérsia que envolve um tributo. Este, por sua vez, é definido pelo artigo 3º do CTN, o tributo é prestação pecuniária compulsória, uma obrigação *ex lege* de dar coisa certa (*moeda ou cujo valor nela se possa exprimir*), classificado como receita pública derivada por agregar valor novo aos cofres do Estado, de forma permanente e incondicionada, advindas do patrimônio do particular.

²¹⁶ ROCHA, Sérgio André. “Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte”. In: *Revista Direito Tributário Atual* n° 39. Belo Horizonte. Ed., 2018, p.519. “De certa maneira, a proliferação dos “Refis” é uma reação de forças de mercado contra o modelo punitivo de gestão fiscal, anulando-se as sanções que são o ponto de apoio principal da abordagem repressiva das autoridades fiscais”.

²¹⁷ NABAIS, José Casalta. “Reflexão sobre a introdução da arbitragem tributária”. In: *Revista da PGFN*. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/casalta.pdf>, p. 20.

²¹⁸ NABAIS, José Casalta. “Reflexão sobre a introdução da arbitragem tributária”. In: *Revista da PGFN*. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/casalta.pdf>, p. 24.

²¹⁹ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Arbitragem e transação tributárias. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. – 1 ed. Ed. Gazeta Jurídica, Brasília – DF, 2014, p. 90.

O argumento contrário à aceitação da arbitragem tributária e na defesa da indisponibilidade do crédito tributário se fortalece pelo uso dos artigos 3º e 142 do CTN, que estabelecem que o tributo deve ser cobrado pela atividade administrativa plenamente vinculada e obrigatória, do contrário se estaria cometendo responsabilidade funcional. Porém, os artigos 151, 156, 171 e 180 do CTN apresentam os parcelamentos, a transação, a remissão e a anistia, que possibilitam a disposição em alguma medida do crédito tributário.²²⁰

Para o saudoso professor Ricardo Lobo Torres²²¹, o tributo vai além do que expõe o dispositivo legal supracitado e se atrela ao dever fundamental advindo da Constituição. Diz o autor: *“Tributo é o dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais. Transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, eis que assume dimensão constitucional.”*

Conforme Ricardo Lodi Ribeiro²²², a atividade administrativa plenamente vinculada a que se faz referência no artigo 3º do CTN, se associa à exigência do tributo por pessoa jurídica de direito público, mesmo que a Administração Tributária adote procedimentos fiscalizatórios por amostragem. Salienta o autor:

Assim, não há discricionariedade na atividade de exigir tributo previsto em lei. Só o legislador está autorizado a exigir ou dispensar tributo. Isso não significa que a fiscalização tributária, diante da impossibilidade de fiscalizar efetivamente todos os contribuintes, dadas as inevitáveis limitações materiais, não utilize um juízo de conveniência e oportunidade para atingir por amostragem a maior eficiência fiscalizadora.

Considerando o que apontam os autores mencionados, o Estado não abre mão da jurisdição estatal, apenas opta por um meio alternativo capaz de solucionar o litígio no intuito de dar uma resposta condizente com o estado atual do sistema, devendo haver, reitera-se, o controle das garantias da jurisdição no que toca a imparcialidade e a autonomia do juízo arbitral.

Por óbvio, os parâmetros a serem observados no meio alternativo de solução de conflitos tributários, em especial a arbitragem, deverão observar as particularidades do crédito tributário já que, por meio do tributo sustentam-se a distribuição para a sociedade e o funcionamento do próprio Estado.

²²⁰ BOSSA, Gisele Barra e VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. *Arbitragem Tributária e a Reconstrução do Interesse*. In: *Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*, página 57.

²²¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário* Ed. Renovar. Rio de Janeiro, Vol. IV p. 41.

²²² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Teoria Geral do tributo*. Niterói: Impetus, 2013, p. 7.

Além disso, deve-se ressaltar que quem continuará exigindo o crédito tributário será a própria administração tributária, embora tenha submetido a controvérsia ao juízo arbitral, já que existem inúmeras situações em que a identificação do fato gerador é de dificuldade salutar, mantendo a tônica de que nenhuma discricionariedade há no lançamento tributário, o qual deve se ater aos limites da lei, desde que identificados pela administração tributária.

Desta maneira, resta suficiente dizer que, diante desta dificuldade e, sendo de interesse fazendário, é possível submeter a controvérsia tributária ao juízo arbitral, devendo a lei trazer as limitações necessárias à identificação desta dificuldade no intuito de não adjudicar a atividade administrativa corriqueira de forma cega e impensada.

Há no sistema tributário brasileiro uma real necessidade de se implementar o dever fundamental de pagar tributo numa relação saudável entre fisco e contribuinte, o que faz com que os meios alternativos de solução de conflitos ganhem importância social e construam, de fato, a solidariedade tributária.

Sobre o tema da construção de uma melhor relação entre fisco e contribuinte destaca-se a seguinte passagem de Sérgio André Rocha:

Academicamente se discute muito o papel do valor solidariedade na tributação, a configuração do dever de pagar tributos como um dever fundamental etc. Contudo, por mais belas e inspiradoras que sejam essas passagens, solidariedade social real não pode ser imposta, tem que ser construída. Há um limite para a imposição jurídica de valores. Eles têm que ser desenvolvidos no âmago da sociedade. A solidariedade tributária tem um conteúdo jurídico mínimo. Contudo, a sua expressão máxima de sentido só pode ser alcançada se ela for abraçada pela sociedade como um valor da própria comunidade. E este é o desafio!! Por isso que uma gestão tributária policialesca não funciona para gerar *compliance* voluntário!!²²³

Sobre a inviabilidade de meios alternativos para solução de controvérsias tributárias fundamentada na inviabilidade da renúncia de receita, o próprio sistema traz inúmeras hipóteses em que o próprio legislador abre mão de receita tributária (tal como o REFIS — que acaba com as sanções para uma efetiva gestão tributária²²⁴— e os benefícios fiscais), não havendo correlação entre a renúncia à jurisdição e a atividade arbitral, já que esta será apenas um meio alternativo ou complementar ao tradicional.

Em consonância com o exposto, merecem destaque os dizeres de Luís Eduardo Schoueri:

²²³ ROCHA, Sérgio André. “Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte”. In: *Revista Direito Tributário Atual* n° 39. Belo Horizonte. Ed., 2018, p. 516. “De certa maneira, a proliferação dos “Refis” é uma reação de forças de mercado contra o modelo punitivo de gestão fiscal, anulando-se as sanções que são o ponto de apoio principal da abordagem repressiva das autoridades fiscais”.

²²⁴ ROCHA, Sérgio André. “Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte”. In: *Revista Direito Tributário Atual* n° 39. Belo Horizonte. Ed., 2018, p. 513.

Desde 2000, têm sido frequentes os programas de parcelamento (ou pagamento integral) oferecidos no âmbito federal, sempre acompanhados de reduções substantivas de penalidades e de encargos financeiros. Posto que se possam encontrar méritos ao possibilitarem a regularização da situação tributária de diversos contribuintes, além dos óbvios efeitos arrecadatários, especialmente relevantes para assegurar superávits diante de gastos crescentes, não é segredo que sua recorrência é prejudicial, já que acaba por incentivar a inadimplência. A expressão “imposto dos bobos” (Dummensteuer), cunhada na Alemanha para se referir à situação em que o adimplemento tributário não é assegurado, surge com a crítica de implicar grave ofensa ao Princípio da Igualdade.²²⁵

Ademais, é apontado pela doutrina que os programas de parcelamento fiscal levam ao risco moral (*moral hazard*) pelo simples fato de premiar a inadimplência e a intempestividade no cumprimento das obrigações fiscais, com conseqüente queda de arrecadação futura e desvirtuamento dos contribuintes regulares, ou seja, condutas que são avessas ao interesse público primário e aos princípios constitucionais e específicos administrativos.²²⁶

Observe-se que ao submeter o litígio à arbitragem, não se estará, obrigatoriamente, abrindo mão de receita, mas sim logrando no juízo arbitral uma decisão técnica de um especialista, às vezes mais do que a própria administração tributária.

A questão tributária é a própria controvérsia entre a questão posta pelo contribuinte e a questão posta pelo fisco, acarretando um conflito de teses fáticas e jurídicas.

De fato, tal controvérsia se insurge quanto à constituição do crédito tributário, no que tange a alguns dos elementos da obrigação tributária que tenham ocorrido antes da sua constituição e que passam a configurar o contencioso administrativo ou, em última análise, o contencioso judicial tributário.

Os métodos de solução de controvérsias tributárias não dão margem a discricionariedade sobre a cobrança e arrecadação do *quantum debeatur*. Por tudo isso, há a

²²⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. *O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário*. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sérgio André; (orgs). *Planejamento tributário: limites e desafios concretos*. Belo Horizonte> Editora D'Plácido, 2018, p. 269.

²²⁶ CARVALHO, Cristiano. “O conflito entre contribuintes e o Estado na Busca do crédito tributário: uma visão pela análise econômica do direito”. In *Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015: contributos para resignificar o processo administrativo e judicial tributário*. São Paulo: Ed. Almedina, 2017, p. 72. BOSSA, Gisele Barra e VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. *Arbitragem Tributária e a Reconstrução do Interesse Público* in *Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*, página 57. GONÇALVES, Antonieta Caetano. “Comportamento de risco moral e seleção adversa oriundos dos programas de refinanciamentos de débitos tributários federais reiterados”. Disponível em: http://www.congresso.amde.org.br/index.php/CONGRESSO/VIII_AMDE/paper/view/128/92. Acesso em 11.12.2018.

necessidade da edição de lei com todo o detalhamento dos procedimentos a serem adotados, alcance e forma de atuação.²²⁷

Portanto, ao assegurar no procedimento arbitral a observância dos parâmetros da jurisdição (autonomia e imparcialidade) e suas premissas básicas para garantia do estado de direito, se estará valorizando aspectos importantes para a construção de um relacionamento saudável entre o fisco e contribuinte e, ao fim, a implementação cultural da consensualidade.

5.3. Arbitrabilidade da matéria tributária

A realidade complexa das demandas tributárias de um mundo globalizado, com a população em constante crescimento, num Estado que nunca está suficientemente equipado para atendê-las, torna urgente encontrar vias alternativas para solução das pendências e do insucesso arrecadatário.

É evidente que a arrecadação tributária é atingida e acaba por gerar reflexos na sociedade, que espera do Estado a promoção das políticas públicas e a manutenção do estado democrático de direito, como preconiza a Constituição Federal.

Ademais, a solução de litígios não é matéria reservada em absoluto aos tribunais, havendo diferença notória entre justiça e tribunal. Vistos de forma sistemática, pode-se falar que heranças culturais e jurídicas se inclinam para um viés mais progressista, desempenhando a administração função ímpar na solução dos conflitos, enquanto outras simbolizam um papel menos progressista, abarrotando o Judiciário de demandas para exercer a jurisdição.

Tudo indica a lentidão que se observa em tais comportamentos estatais quanto às mudanças sociais, além do mais, considerando uma sociedade globalizada, complexa e tecnológica dentro do contexto da pós-modernidade. De tal modo, deve-se inclinar o discurso ao fortalecimento da justiça na seara administrativa, atendendo todas essas pretensões dos setores sociais.

É necessária uma mudança de paradigma para que se olhe para a morosidade como elemento devastador da justiça e se rompa com a cultura já enraizada da litigiosidade, que ofende a relação do contribuinte com o fisco.

²²⁷ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Arbitragem e transação tributárias. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. – 1 ed. Ed. Gazeta Jurídica, Brasília – DF, 2014, p. 40.

Afinal, não é pertinente ficar aguardando a piora do sistema tributário em seu sentido holístico quando se vislumbra meios para buscar uma justiça melhor. Assim, como aponta Cristiano Carvalho²²⁸:

Talvez seja a hora dos juristas e operadores do direito tributário começarem a pensar em alternativas. Uma possibilidade seria a arbitragem tributária, semelhante ao processo que se dá no direito privado, onde uma câmara arbitral isenta e imparcial proferiria, em instância única e irrecorrível, decisões definitivas, colocando um fim em intermináveis, custosos, e por vezes injustos, os litígios entre a Fazenda e os contribuintes. Maior segurança jurídica e, conseqüentemente, menores custos de transação seriam viabilizados aos agentes econômicos, possibilitando a racionalização do sistema processual tributário.

O novo paradigma deve trocar o comportamento belicoso da litigiosidade pela consensualidade e harmonizar a relação entre fisco e contribuinte, pela adoção de meios alternativos de solução de controvérsia tributária

A arbitragem é meio de heterocomposição de solução de controvérsias, já que a solução do conflito é dada por um árbitro ou tribunal arbitral e é instaurada por opção das partes envolvidas no conflito. Está ganhando grande expressão no Brasil em decorrência da crise do Poder Judiciário provocada pelo volume de demandas tributárias, como visto no primeiro capítulo.

Nessa linha, a Lei nº 9.307 de 1996 dispõe no artigo 1º que os direitos patrimoniais disponíveis serão objeto de arbitragem por pessoas capazes, incluída a administração pública. Para compreensão do que se entende como direito patrimonial, remete-se aos artigos 852 e 853 do Código Civil que, em síntese, excetua as questões de estado, de direito pessoal e demais que não possuam caráter patrimonial.²²⁹

Entende-se por arbitrabilidade a característica de um caso específico que possibilite identificar se a controvérsia que lá subjaz pode ser resolvida pela via arbitral, considerando que nem todas as questões são passíveis de resolução pela arbitragem, devendo o legislador delimitar sua utilização, tal como foi realizado no ordenamento jurídico português.

No tocante à disponibilidade do crédito tributário, reitera-se que não há proibição expressa na Constituição Federal da arbitragem em matéria tributária. Ademais, o artigo 3º do

²²⁸ CARVALHO, Cristiano. “O Conflito entre contribuintes e o Estado na busca do Crédito Tributário: Uma visão pela análise econômica do Direito”. In: *Medidas de Redução do contencioso tributário e o CPC/2015*. Contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo. Ed. Almedina, 2017, p. 74.

²²⁹ BRASIL. LEI 10.406 DE 10 DE JANEIRO DE 2002(CÓDIGO CIVIL). Art. 852. É vedado compromisso para solução de questões de estado, de direito pessoal de família e de outras que não tenham caráter estritamente patrimonial. Art. 853. Admite-se nos contratos a cláusula compromissória, para resolver divergências mediante juízo arbitral, na forma estabelecida em lei especial.

CTN apresenta o conceito de tributo, destacando que a atividade administrativa é plenamente vinculada, o que faz com que muitos entendam pela indisponibilidade do crédito tributário, com a ressalva do entendimento de que o interesse público se veste de várias formas, ou seja, o interesse do estado, na forma absoluta, não é, obrigatoriamente, o interesse da sociedade.

Este dispositivo legal expressa que a atividade de arrecadação, de fiscalização e de lançamento do crédito tributário são indisponíveis e cabem à administração tributária. Conforme o doutrinador Heleno Taveira Torres, a competência tributária faz com que aquelas atividades sejam indisponíveis, mas o crédito tributário em si não seria indisponível.²³⁰

Ressalta-se, contudo, entendendo que o direito de arrecadar determinado crédito é indisponível, para Hugo de Brito Machado²³¹ a arbitragem tributária seria impossível em nosso sistema.

Não se deve esquecer, entretanto, que o próprio CTN destaca nos contornos dos artigos 151, 156, 171 e 180 que o crédito tributário pode ser anistiado, transacionado, remido ou parcelado, e que seria um paradoxo admitir a disponibilidade da arrecadação, por este lado, e não admitir a regulamentação da arbitragem tributária no sistema nacional com o argumento da indisponibilidade do direito de arrecadar o crédito tributário.

Em reforço à tese da arbitrabilidade em matéria tributária, o saudoso professor Ricardo Lobo Torres²³² ressalta que não seria absoluta a indisponibilidade do crédito tributário, considerando que na própria atividade plenamente vinculada pelo lançamento, seriam encontrados elementos de discricionariedade administrativa, tipificação administrativa, casuística e quantificação. Traz-se a colação o trecho:

Mas a atividade do lançamento, pela sua complexidade e pela dificuldade de aprender e interpretar os conceitos indeterminados e os tipos jurídicos, acaba por tolerar certa margem de apreciação da autoridade fiscal e até o abandono de parcelas do crédito do estado. Os instrumentos jurídicos mais importantes para excepcionar o princípio da indisponibilidade do crédito fiscal são a discricionariedade administrativa, a tipificação administrativa casuística e a quantificação.

²³⁰ TORRES, Heleno Taveira. “Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, No. 86, 2002, p. 56.

²³¹ MACHADO, Hugo de Brito. MACHADO, Hugo de Brito. “Transação e Arbitragem no âmbito tributário”. In: *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2008, p. 130-134.

²³² TORRES, Ricardo Lobo. “Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo”. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco. (org.) *Transação e arbitragem no âmbito tributário*. Homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. São Paulo: São Paulo: Ed. Fórum, 2008, p. 107-108.

Assim, submeter a controvérsia tributária ao juízo arbitral seria renunciar à solução jurisdicional estatal do conflito, que terá uma decisão vinculante para as partes pela solução alternativa da arbitragem, e não, dispor do direito em si considerado.²³³

A escolha da via arbitral apresenta vantagens que devem ser extraídas das particularidades do caso concreto, conforme aponta o STJ (Ag RG no MS 11308), em que o interesse público se confunde com a ideia de justiça e se pauta pela aplicação correta da lei.²³⁴

Para alguns, a lei estabelecerá as hipóteses em que o Estado poderá dispor do crédito tributário, por isso a possibilidade de o fisco dispor de tal crédito, ou mesmo de tratar-se ou não de direito disponível, não pode ser critério para a rejeição da solução arbitral, visto que o mero optar pela arbitragem não acarreta a renúncia ao crédito.²³⁵

5.4. Questões sobre a introdução da arbitragem tributária no ordenamento jurídico brasileiro

Tratando-se a arbitragem tributária de instituto novo no cenário brasileiro, muitas controvérsias surgem sobre sua compatibilidade com o ordenamento jurídico, a implementação, as matérias arbitráveis, o procedimento, local de realização, controle, custos e demais questões.

No próximo item passa-se a expor alguns pontos que vêm tomando a atenção da doutrina no intuito de procurar formas de compatibilização da arbitragem tributária com o contexto brasileiro.

5.4.1. Lei ordinária ou lei complementar?

Um primeiro ponto a ser apresentado é que, com a previsão legal da arbitragem tributária, o contribuinte que aderir ao compromisso arbitral terá respeitado o princípio da legalidade para validar a opção pelo meio alternativo.²³⁶

²³³ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. 1ª ed. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. Brasília: Ed. Gazeta Jurídica, 2014, p. 84.

²³⁴ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. 1ª ed. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. Brasília: Ed. Gazeta Jurídica, 2014, p. 85.

²³⁵ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. 1ª ed. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. Brasília: Ed. Gazeta Jurídica, 2014, p. 86

²³⁶ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. 1ªed. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. Brasília: Ed. Gazeta Jurídica, 2014, p. 95.

A problematização da espécie normativa autônoma adequada ao tratamento da matéria em estudo nesta pesquisa é crucial, indagando-se sobre o uso de lei ordinária ou lei complementar, valendo tecer algumas considerações sobre a roupagem pertinente em conformidade com nosso ordenamento jurídico.

É mister ressaltar que, com base no artigo 146 da Constituição Federal, a lei complementar possui a função de estabelecer normas gerais em matéria tributária. Esta tarefa funcional é desempenhada pelo CTN (lei ordinária recepcionada pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar), que aborda tópicos da competência tributária, define as espécies tributárias e trata de outros temas como obrigação tributária, Administração Tributária e crédito tributário.

Havendo alguma relação da matéria com o que expõe o artigo 146 da Constituição Federal deverá o tema ser tratado por lei complementar. O que se pretende grifar é que o CTN, norma geral de tributação, não discorre sobre formas de resolução de conflitos, devendo as formas de solução de controvérsias, por possuir conteúdo afeto ao processo tributário, vir por lei ordinária.²³⁷

Numa visão atenta do ordenamento jurídico, pode-se pincelar alguns exemplos do uso da lei ordinária como instrumento normativo para tratar de processo tributário, são eles: Novo Código de Processo Civil, Lei 6830/80, e Decreto 70.235 de 1972, que foi alterado por inúmeras leis ordinárias (8748, 9532, 11196 e 12844).²³⁸

Ainda assim, precisa-se indagar se é necessária a edição de lei complementar para veicular a arbitragem tributária, partindo do pressuposto de que o CTN estabelece as hipóteses taxativas de extinção do crédito tributário, portanto, sendo *numerus clausus* as hipóteses que constam no artigo 156 deste diploma normativo.

Neste curso, a dificuldade se impõe apenas quando tratado o tema da arbitragem preventiva (antes de consolidado o crédito tributário), já que o que interessa é o fim do litígio por uma sentença arbitral que sirva para extinguir a obrigação tributária, como expõe o inciso IX e X do artigo 156 do CTN.²³⁹

Cumpre informar entendimento doutrinário que assevera que a sentença arbitral não encontraria fundamento no artigo 156 do CTN na forma atual prescrita e outro que entende que os incisos IX e X do artigo 156 do CTN abarcariam a decisão arbitral, já que citam a

²³⁷ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. 1ªed. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. Brasília: Ed. Gazeta Jurídica, 2014, p. 97.

²³⁸ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. 1ªed. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. Brasília: Ed. Gazeta Jurídica, 2014, p. 97.

²³⁹ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. 1ªed. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. Brasília: Ed. Gazeta Jurídica, 2014, p. 98 e 99.

decisão administrativa irreformável no âmbito administrativo e a decisão transitada em julgado como forma de extinção do crédito tributário. Neste entendimento, a arbitragem não é processo judicial, pois exógena ao Poder Judiciário, sendo por exclusão espécie de processo administrativo que iguala os efeitos da imutabilidade da decisão, cria, modifica ou extingue obrigação.²⁴⁰

Outra linha doutrinária defende a inserção de mais um inciso no artigo 156 do CTN para que a decisão arbitral conste como causa extintiva do crédito tributário, o que parece ser o mais apropriado, pois trata-se de institutos jurídicos distintos com regimes jurídicos específicos e regras próprias.

Por conseguinte, seguindo a linha do parcelamento, não sendo possível a extinção do crédito tributário após adesão à via arbitral, suspender-se-ia a exigibilidade do crédito tributário para não criar óbice à emissão de certidão negativa de débitos (CND), como se observa nas hipóteses previstas no artigo 151 do CTN. Ainda, após a constituição do crédito tributário, a adesão arbitral só poderia gerar certidão positiva com efeitos de negativa diante de uma interpretação lógica do sistema.²⁴¹

Sendo assim, a edição de lei complementar seria necessária para veicular a hipótese da arbitragem para suspensão ou extinção do crédito tributário. Com o início do procedimento arbitral, seria necessária a suspensão do prazo prescricional para cobrança do crédito tributário manejado, de modo que seria prudente alterar o artigo 174 do CTN, também, por lei complementar.²⁴²

Outro ponto em que a edição de lei complementar seria necessária se refere à hipótese em que por meio da arbitragem se possa constituir crédito em favor do sujeito passivo da obrigação tributária, já que o artigo 165 do CTN trata apenas do reconhecimento do pagamento indevido por sentença judicial.²⁴³

Por fim, conforme Heleno Taveira Torres

O procedimento de arbitragem aplicado em matéria tributária, para ser adotado na exigência de créditos tributários ou mesmo na solução de conflitos em geral, teria que atender a todos os ditames de legalidade, como: a) previsão por Lei, a definir a

²⁴⁰ SALUSSE, Eduardo Perez. “O paradigma processual do processo administrativo e da arbitragem tributária”. In: *Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, página 280 e 281.

²⁴¹ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. 1ªed. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. Brasília: Ed. Gazeta Jurídica, 2014, p. 99.

²⁴² MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. 1ªed. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. Brasília: Ed. Gazeta Jurídica, 2014, p. 99.

²⁴³ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. 1ªed. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. Brasília: Ed. Gazeta Jurídica, 2014, p. 101.

arbitragem como medida de extinção de obrigações tributárias e indicar seus pressupostos gerais, limites e condições; b) edição de lei ordinária pelas pessoas de direito público interno para regular, no âmbito formal, o procedimento de escolha dos árbitros, bem como a composição do tribunal arbitral, a tramitação de atos, e bem assim os efeitos da decisão e do laudo arbitral, além de outros (artigo 37, da CF); e c) que ofereça, em termos materiais, os contornos dos conflitos que poderiam ser levados ao conhecimento e decisão do tribunal arbitral (artigo 150, CF). A legalidade deve perpassar todo o procedimento, reduzindo o campo de discricionariedade e garantindo plena segurança jurídica na sua condução. Como visto, esta é uma questão que só depende de esforço político.²⁴⁴

5.5. Adesão

A autonomia da vontade em arbitragem tributária é limitada por razões ligadas à legalidade e à tipicidade tributária, embora haja previsão legal de que a adesão a essa solução seja a manifestação da vontade das partes por este meio alternativo e suas consequências, sucesso ou insucesso.²⁴⁵

A observância de parâmetros constitucionais ligados aos direitos fundamentais e às regras presentes na lei, com destaque à igualdade das partes, ao devido processo legal (contraditório e ampla defesa), bem como a um procedimento liso que tenha a imparcialidade dos árbitros e o livre convencimento (artigo 21, § 2º da lei de arbitragem), são pontos obrigatórios, que, se caminharem em sentido negativo, poderão levar ao questionamento judicial da legitimidade da decisão.²⁴⁶

Embora as partes devam manifestar sua vontade para aderir ao compromisso arbitral, para alguns autores, em casos de hipossuficiência aparente, não deve prevalecer a decisão arbitral por não ser adequada nem recomendável, já que diante de uma vulnerabilidade que marca o próprio procedimento.²⁴⁷

Por outro lado, há quem entenda que a arbitragem deve ser incentivada. Assim, como foi apontado, Leonardo Greco²⁴⁸ compreende que a arbitragem, mesmo entre os desiguais, deve ser incentivada, tal como ocorre nas relações jurídicas que já nascem desequilibradas, por exemplo, nas relações trabalhistas e nas relações com o Poder Público. Mas é mister observar que o Judiciário estará reservado para o controle severo sobre a livre manifestação

²⁴⁴ TORRES, Heleno Taveira. *Novas medidas de recuperação de dívidas tributárias*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jul-17/consultor-tributario-novas-medidas-recuperacao-dividas-tributarias?imprimir=1>, p. 7. Acesso em: 28/05/2018.

²⁴⁵ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. 1ªed. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. Brasília: Ed. Gazeta Jurídica, 2014, p. 101.

²⁴⁶ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. 1ªed. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. Brasília: Ed. Gazeta Jurídica, 2014, p. 101.

²⁴⁷ SALLES, Carlos Alberto de. *A arbitragem na solução de controvérsias contratuais da administração pública*. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011, p. 36-37.

²⁴⁸ GRECO, Leonardo. *Instituições de Processo Civil, v. I*. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 5ª ed. 2015. p. 23.

de vontade de adesão dos interessados ao meio alternativo de composição, e a ciência das possíveis consequências, com inclusão da advertência da impossibilidade do reexame judicial.

Aurélio Pitanga Seixas Filho, com uma visão particular do instituto, assevera que, na hipótese de o contribuinte optar pela arbitragem, estará, automaticamente, renunciando ao processo judicial, fazendo a opção como uma cláusula compromissória. Todavia, caso opte pelo processo judicial não poderá mais se socorrer do sistema paritário.²⁴⁹

Para Priscila Faricelli de Mendonça²⁵⁰ não seria adequado, por outro lado, inviabilizar a solução arbitral pela existência de uma exceção quanto à relativização na manifestação de vontade, já que o liame da relação jurídica tributária nasce da Constituição e da própria lei que a autoriza.

A sujeição do contribuinte ao poder tributário do Estado, que exerce a competência tributária impositiva, deixa evidente que tal vínculo jurídico independe do elemento vontade, o que não desqualifica a solução arbitral quando os sujeitos não estão na posição por vontade própria.

Além disso, resta evidente que para a adesão ao compromisso arbitral, as partes deverão manifestar sua vontade de submeter o conflito à arbitragem, mesmo que diante das particularidades da relação jurídica tributária, que advém da Constituição e da lei (*de lege ferenda*).

Para alguns, a manifestação de vontade do Estado poderia se dar por meio de decreto, o que daria maior segurança jurídica do que se fosse veiculada por portaria, optando o contribuinte pela adesão quando do surgimento da controvérsia. Ademais, acrescenta-se que não existe contratação prévia entre fisco e contribuinte que comporte o uso da cláusula compromissória.²⁵¹

²⁴⁹ FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. *Arbitragem em Direito Tributário*. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/16041155.pdf>. Acesso em: 03/04/2018.

²⁵⁰ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. 1ªed. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. Brasília: Ed. Gazeta Jurídica, 2014, p. 102 e 105.

²⁵¹ MASCITTO, Andréa. *Requisitos institucionais para a arbitragem entre fisco e contribuintes no brasil*. In *Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, página 84.

5.6. Vantagens da arbitragem na seara tributária

A discussão ocorrida em Portugal sobre as vantagens do instituto, trouxe a redução de um volume considerável de processos que estavam aguardando julgamento, a celeridade na solução dos conflitos e a eficácia da tutela dos direitos envolvidos. Expõe Diogo Leite de Campos²⁵², que a necessidade social exige medidas que se coadunem com o instituto da arbitragem tributária, com relevo a especialidade da decisão e a celeridade.

No âmbito administrativo, Paulo Osternack Amaral²⁵³ entende como vantagens - a autonomia da vontade, a escolha dos árbitros e a flexibilização do procedimento, ao contrário do que ocorre na jurisdição estatal. Outros autores²⁵⁴, por sua vez, apresentam como vantagens a neutralidade do árbitro (julgador), a confidencialidade, a qualidade técnica do julgamento e a exequibilidade da decisão arbitral.

Diante do cenário atual de crise de confiança entre o fisco e contribuinte, Antonio Souza Ribas²⁵⁵ confere importância à mudança cultural desta relação com a participação dos envolvidos de forma mais representativa, já que optam pela solução arbitral e interagem durante o processo.

Ainda, deve-se ponderar a relação custo-benefício em submeter a controvérsia tributária a arbitragem, tanto pelo olhar do fisco quanto pelo contribuinte, e que será analisado caso a caso a depender do interesse das partes, ponderando pelos prós e contras no que toca a celeridade e os custos.

Por fim, pontuando as vantagens já mencionadas, destacam-se a garantia dos mesmos parâmetros da jurisdição (imparcialidade e autonomia); a celeridade e eficiência; a simplicidade e informalidade; a consensualidade; o combate à morosidade; o fortalecimento da melhor justiça; a especialidade no julgamento; a segurança jurídica; o fomento ao paradigma da consensualidade e o combate à cultura da litigiosidade; a mudança no comportamento do fisco e do contribuinte (harmonia), oxigenação do estado de direito em encontrar as soluções para os litígios; o combate às pendências, irrecorribilidade, fortalecimento das políticas de solução da crise do Poder Judiciário fomentadas pelo CNJ,

²⁵² CAMPOS, Diogo Leite de. “A arbitragem em direito tributário português e o estado-dos- cidadãos”, *Revista de Arbitragem e Mediação*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 4, No. 12, 2007, p. 149.

²⁵³ AMARAL, Paulo Osternack. *Arbitragem e administração pública – aspectos processuais, medidas de urgência e instrumentos*. Belo Horizonte: Fórum, 2012. P. 35.

²⁵⁴ ESQUÍVEL, José Luís. *Os contratos administrativos e a arbitragem*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 77-78.

²⁵⁵ RIBAS, Antônio de Souza. *Arbitragem como meio alternativo na solução de controvérsias tributárias* In *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 86, 2002, p. 118.

melhor relação custo-benefício, fortalecimento aos meios de solução alternativos de controvérsias e eficácia das normas de composição do NCPC.

No que se refere às desvantagens, vozes isoladas compreendem o instituto como arriscado, considerando que haveria implicitamente uma intimidação latente do Estado para com o contribuinte, que acarretaria um desequilíbrio e uma concorrência desleal a prejudicar o contribuinte, que restaria refém da decisão proferida na arbitragem.²⁵⁶

Sobre os custos da arbitragem tributária, José Casalta Nabais²⁵⁷ apresenta suas reservas destacando que a celeridade estaria disponível apenas aos que possuíssem recursos financeiros para financiar a arbitragem tributária, o que nos traz a uma discussão sobre o acesso à arbitragem, que não é recorte desta empreitada.

Neste sentido, elucida o autor:

Já, no respeitante a ser mais barata, temos dúvidas. É certo que a “privatização” da justiça, protagonizada pela arbitragem tributária, não encarece automaticamente a justiça, designadamente por aos encargos com a justiça pública se somarem os encargos com a justiça privada, pois aos primeiros sempre haverá que subtrair os encargos com os processos que, desviados da justiça pública, venham a ser remetidos para a arbitragem. Por outro lado, nos termos da autorização legislativa, a responsabilidade da Administração Fiscal com as custas judiciais e demais encargos pode ser limitada às custas e encargos que seriam devidos se o contribuinte tivesse optado pelo processo de impugnação judicial ou pela acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.²⁵⁸

5.7. Características processuais e a lei de arbitragem

Em que pese a lei de arbitragem ser o ponto de partida, deve-se ponderar uma possível adaptação para adequá-la às necessidades e vicissitudes do crédito tributário, sem, no entanto, perder de vista as vantagens que justificam a arbitragem tributária no escopo do anseio social pela celeridade.

Tendo isso em mente, percebe-se a necessidade lógica de se caminhar consonante com os princípios constitucionais da ordem processual, que são aplicáveis a toda e qualquer forma

²⁵⁶ RIBEIRO, Maria de Fátima; CASTRO, Aldo Aranha. *A arbitragem tributária como forma de acesso à justiça: uma realidade ou instituto a ser desenvolvido no Brasil?* p. 11-12. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=d12e9ce9949f610a>. Acesso em 24.11.2019.

²⁵⁷ NABAIS, José Casalta. Reflexão sobre a introdução da arbitragem tributária. In Revista da PGFN. Disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/casalta.pdf>, p. 39.

²⁵⁸ NABAIS, José Casalta. Reflexão sobre a introdução da arbitragem tributária. In Revista da PGFN. Disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/casalta.pdf>, p. 40.

de solução de conflitos, do contrário haveria decisões inviáveis sob o ponto de vista constitucional. Assim, deve-se respeitar o devido processo legal sob o ângulo do contraditório e da ampla defesa, da publicidade e da celeridade.²⁵⁹

Além disso, pelas características da arbitragem tributária, deve-se respeito à legalidade, em especial aos princípios previstos no artigo 21 da lei de arbitragem:

Art. 21. A arbitragem obedecerá ao procedimento estabelecido pelas partes na convenção de arbitragem, que poderá reportar-se às regras de um órgão arbitral institucional ou entidade especializada, facultando-se, ainda, às partes delegar ao próprio árbitro, ou ao tribunal arbitral, regular o procedimento.

§ 2º Serão, sempre, respeitados no procedimento arbitral os princípios do contraditório, da igualdade das partes, da imparcialidade do árbitro e de seu livre convencimento.²⁶⁰

E, por ser a administração pública o sujeito ativo da relação jurídica tributária, deve-se coadunar a arbitragem com os valores e princípios constitucionais expostos no artigo 37 da Constituição Federal. Observe-se que ao se admitir a arbitragem na Administração Pública, a Lei nº 13.219 de 2015 insculpiu dispositivos de grande valor na Lei 9.307 de 1996:

Art. 1º As pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis.

§ 1º A administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis.

§ 2º A autoridade ou o órgão competente da administração pública direta para a celebração de convenção de arbitragem é a mesma para a realização de acordos ou transações. (Incluído pela Lei nº 13.129, de 2015) (Vigência)

Art. 2º A arbitragem poderá ser de direito ou de equidade, a critério das partes.

§ 3º A arbitragem que envolva a administração pública será sempre de direito e respeitará o princípio da publicidade.²⁶¹

Desta forma, tal como ocorreu em Portugal, a arbitragem tributária será sempre de direito, sendo vedada a arbitragem com base no julgamento por equidade, tal como dispõe o §3º do artigo 1º da Lei nº 9.307 de 1996.

²⁵⁹ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. 1ªed. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. Brasília: Ed. Gazeta Jurídica, 2014, p. 110.

²⁶⁰ BRASIL. Planalto. Lei 9.307 de 23 de setembro de 1996.

²⁶¹ BRASIL. Planalto. Lei 9.307 de 23 de setembro de 1996.

5.8. A complexidade legislativa e fática na constituição do crédito tributário e sua relação com a arbitragem tributária

Conforme Marcelo Ricardo Escobar²⁶², a arbitragem tributária para fins acadêmicos pode ser subdividida segundo critérios temporais, meritórios e de abrangência. Assim, ressalta:

- i) Quanto ao tempo:
 - a) preliminarmente à constituição do crédito tributário; ou
 - b) subsequentemente à constituição do crédito tributário.
- ii) Quanto ao mérito:
 - a) direta: analisando diretamente as questões tributárias; ou
 - b) indireta: quando dos laudos arbitrais surge um novo fato jurídico tributário.
- iii) Quanto à abrangência:
 - a) Interna: entre os próprios entes federativos pátrios, ou entre Administração e contribuintes nacionais;
 - b) Internacional estatal: para dirimir questões envolvendo acordos destinados a evitar a dupla tributação; ou
 - c) Internacional mista: quando envolver um Estado e um ente privado estrangeiro (acordos de investimento).

Considerando a complexidade da legislação tributária e o cumprimento das obrigações acessórias, alguns doutrinadores acreditam que a arbitragem tributária anterior à constituição do crédito tributário (arbitragem preventiva) seria viável para a adoção do instituto, devido à necessidade de segurança jurídica às práticas tributárias e de diálogo entre os sujeitos da relação jurídico-tributária.²⁶³

O Decreto n° 70.235 de 1972 trata do processo administrativo fiscal, e tem nos artigos 46 a 58 o procedimento de consulta, podendo ser classificado como método preventivo, isto é, anterior à constituição do crédito tributário, pois soluciona dúvidas do contribuinte com o fito de afastar ou ajustar determinada prática à tributação. Ademais, nos dizeres de Marcus Lívio Gomes²⁶⁴:

A consulta tributária instaura, regularmente, um procedimento tributário por meio do qual a Administração Fazendária, no exercício de função normativa atípica, esclarece dúvida do contribuinte a respeito da interpretação, qualificação e aplicação da legislação tributária (...)

Os princípios mais relevantes no desenvolvimento deste procedimento são a segurança jurídica, a proteção da confiança, a legalidade, o devido processo legal

²⁶² ESCOBAR, Marcelo Ricardo. *Arbitragem Tributária no Brasil*. São Paulo. Ed. Almedina, 2017, p. 31.

²⁶³ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. 1ªed. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. Brasília: Ed. Gazeta Jurídica, 2014, p. 114.

²⁶⁴ GOMES, Marcus Lívio. *A consulta tributária vinculante*. In: Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento. Organização Luís Cesar Souza de Queiroz, Marcus Lívio Gomes. – 1 ed. – Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014, p. 60.

(observância às regras do procedimento), a motivação, a publicidade, a eficiência, a eficácia, com o desiderato de promover a unificação de critérios administrativos.

Além disso, a solução das dúvidas aspira unificar os critérios administrativos, tendo como objetivo fixar as premissas e os parâmetros escolhidos pela administração no tocante à aplicação da legislação tributária.

Diante do que expõe a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.396 de 2013, que atribui efeitos vinculantes e *erga omnes* para a consulta, a veiculação da mesma precisa ser formulada com o fato determinado e a descrição detalhada de seu objeto, com indicação das informações necessárias à elucidação da matéria. Todavia, a dificuldade se encontra quando a situação ainda não ocorreu, especialmente em temas complexos como , por exemplo, a tributação de royalties.²⁶⁵

Além disso, Marcus Lívio Gomes defende que:

(...) a competência de interpretação aplicativa da Administração, à luz dos instrumentos de unificação de critério administrativo presentes na legislação tributária, o que inclui a consulta, seja objeto de controle administrativo e judicial sob a perspectiva dos valores e princípios constitucionais já citados, o princípio da segurança jurídica em especial, constituindo princípios de interpretação no momento de sindicarem os atos administrativos.²⁶⁶

O artigo 7º do Decreto 70.235 de 1972 traz um regramento próprio para os casos de classificação de mercadoria no desembaraço aduaneiro — não permite a discricionariedade à autoridade fiscal no momento em que se dá a fiscalização propriamente dita.²⁶⁷

Embora se perceba a complexidade legal e temática da tributação de royalties, consoante o entendimento de Heleno Taveira Torres²⁶⁸, as meras consultas fiscais estariam fora da arbitragem tributária, justamente por envolverem meras questões relacionadas à interpretação fazendária dos critérios administrativos, sem contudo, carregarem conteúdo fático complexo. São apenas dúvidas sobre a interpretação que podem ser sanadas pelos agentes administrativos (procuradores e auditores fiscais).

²⁶⁵ GOMES, Marcus Lívio. *A consulta tributária vinculante*. In: Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento. Organização Luís Cesar Souza de Queiroz, Marcus Lívio Gomes. – 1 ed. – Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014, p. 73.

²⁶⁶ GOMES, Marcus Lívio. *A consulta tributária vinculante*. In: Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento. Organização Luís Cesar Souza de Queiroz, Marcus Lívio Gomes. – 1 ed. – Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014, p. 96.

²⁶⁷ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Arbitragem e transação tributárias. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. – 1 ed. Ed. Gazeta Jurídica, Brasília – DF, 2014, p. 50.

²⁶⁸ TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação como medidas alternativas para resolução de conflitos entre a administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, n. 86, 2002, p. 61.

Este autor aponta a possibilidade da arbitragem tributária preventiva quando a questão envolve conceitos amplos e abstratos, em busca da verdade material para fins tributários, tal como ocorre nas seguintes hipóteses: fixação e definição de preços de mercado (imposto de renda nos casos de preço de transferência), valor venal (Imposto sobre propriedade territorial urbana – IPTU) e valor da terra nua (imposto territorial rural – ITR).²⁶⁹

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho²⁷⁰, entende que, havendo necessidade de conhecimento técnico especializado a ser aplicado diante de lei imprecisa, a arbitragem seria útil e adequada a decisões sobre fatos de evidente indeterminação, colocados junto a imprecisão legal, embora reconheça a irrelevância de os árbitros interpretarem a norma jurídica, já que este papel é desempenhado pela Fazenda Pública.

Antônio de Souza Ribas²⁷¹, diz que a arbitragem é útil quando presente conflito decorrente de presunções e margem de subjetividade latente nas apreciações, já que deve-se o respeito à legalidade e à indisponibilidade do crédito tributário.

A arbitragem tributária aplicável após constituição do crédito tributário pode-se dar sem muitas controvérsias, senão aquelas aqui discutidas sobre a disponibilidade ou a indisponibilidade do crédito tributário e as controvérsias adjacentes.²⁷²

Ressalta-se, ainda, que a opção pela arbitragem tributária manifestada pelas partes, faz com que, logicamente, por critério de segurança jurídica, se renuncie à solução pelo processo administrativo e judicial.²⁷³ Desta forma, a opção arbitral é benéfica para o sistema tributário e para o estado de direito que dará solução à lide tributária, pressupondo um enxugamento de demandas e conflitos.

Todavia, a pendência de demanda judicial não faria a renúncia da discussão arbitral, que poderia, por disposição legal, ser uma possibilidade de solução do conflito de interesses

²⁶⁹ TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, No. 86, 2002, p. 51-53. Na mesma linha, Phelippe Toledo Pires de Oliveira salienta que em situações fáticas em que se depare com conceitos jurídicos indeterminados e cláusulas gerais, como por exemplo nas expressões “preço justo” ou “preço de mercado”, presentes na legislação para aplicação das regras de preços de transferência, bem como “valor venal” (para fins de IPTU), “despesas operacionais” (para fins de lucro real) e “mora contumaz” (para negar benefício fiscal), a utilização de meios alternativos para dirimir a controvérsia seria positiva. OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A Transação em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 153.

²⁷⁰ FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 80.

²⁷¹ RIBAS, Antônio de Souza. Arbitragem como meio alternativo na solução de controvérsias tributárias In *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 86, 2002, p. 118.

²⁷² MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. 1ªed. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. Brasília: Ed. Gazeta Jurídica, 2014, p. 116.

²⁷³ MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas de. “Direito Tributário e arbitragem: uma análise da possibilidade e dos óbices ao juízo arbitral em matéria tributária no Brasil”. *Revista Tributária e de finanças públicas*. Ano 17, n. 88, 2009, p. 33.

no curso do processo judicial, com o compromisso arbitral obrigatório. Não é demais notar, que os inúmeros programas de parcelamento, quando acolhidos pelo contribuinte que tem execuções fiscais em curso, fazem com que os processos sejam suspensos até a quitação do parcelamento nos ditames legais.

Neste tom, destaca-se abaixo a lição de Luís Eduardo Schoueri:

O ingresso em tais programas é condicionado à desistência, da parte do contribuinte, de todos os recursos judiciais porventura existentes, bem como do direito em que se sustentam. Se à primeira vista pode ser louvável a exigência de tal desistência, já que reduz substancialmente o número de processos tributários, fomentando, à primeira vista, a paz na relação fisco-contribuinte, uma análise mais detida aponta para o fato de que tal desistência muitas vezes não decorre do exercício de uma opção, mas revela-se verdadeira “tábua de salvação”. Deveras, tornam-se corriqueiros os autos de infração de valores exorbitantes, marcados por multas que em geral redundam em 150% do tributo exigido, além dos juros calculados a taxas de curto prazo (SELIC). Muitas vezes, o empresário se vê obrigado a aderir ao programa de parcelamento não porque não creia em seu direito, mas porque sabe que se vir frustrada sua expectativa, terá diante de si exigência que não poderá pagar, levando-o à insolvência, que muitas vezes atingirá mesmo seu patrimônio pessoal. Daí que, por uma questão de sobrevivência, melhor pagar parcelas que, posto julgue ele indevidas, permitem a continuação de seu negócio.²⁷⁴

É possível ao contribuinte aderir aos parcelamentos autorizados por lei durante o curso de processos judiciais que fazem com que a controvérsia tributária não seja apreciada e não haja transação expressa, embora o sistema reconheça os programas de parcelamento como hipóteses de transação nos moldes do artigo 171 do CTN.

O fato de não haver o direito de barganha no momento da opção de parcelamento, faz com que a denominação “transação” para as hipóteses de tais programas seja controvertida. Nos moldes do que expõe este mesmo autor, não há qualquer relação com a consensualidade. A Fazenda apenas abre mão de valores, sem qualquer diálogo com o contribuinte que, por sua vez, adere a uma das condições expostas. Nesta linha:

O Refis constitui exemplo de transação, instituto cuja celebração, mediante concessões mútuas, nos termos do art. 171 do Código Tributário Nacional, extingue o crédito tributário, determinando-se o litígio acerca do tributo. Efetuada a opção pelo Refis com pagamento imediato, opera a transação, encerrando-se a obrigação preexistente, que se substitui pela nova, objeto de parcelamento. A transação pressupõe que as próprias partes, abrindo mão de suas posições iniciais, cheguem a um consenso; seu objeto é uma negociação. No caso de parcelamento, a extinção se dá apenas com a conclusão do pagamento, operando idêntico efeito quanto ao crédito preexistente. No entanto, no momento da opção pelo parcelamento ou pagamento incentivado, não é dado ao contribuinte barganhar: ou ele aceita a proposta do Fisco, veiculada mediante lei, que envolve a abdicação de seu direito de

²⁷⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. “O Refis e a desjudicialização do Planejamento tributário”. In: GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sérgio André; (orgs). *Planejamento tributário: limites e desafios concretos*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2018, p. 269 -270.

recorrer ao Judiciário, ou ele a recusa, sujeitando-se ao pagamento do montante integral da dívida em caso de derrota no Judiciário. Pressupondo-se o comportamento racional dos agentes, é imediata a conclusão de que a razão essencial para que um indivíduo transacione é a possibilidade de obter um resultado melhor do que aquele que seria atingido na ausência da transação. O sujeito que negocia leva sempre em consideração qual seria sua “melhor alternativa a um acordo negociado”. Vale dizer, em um caso como o presente, o indivíduo somente transacionará se, ao comparar suas alternativas, concluir que a opção pela transação lhe é mais benéfica que as outras opções de que dispõe. Para comparar, portanto, é necessário determinar quais seriam as outras opções. O que resta ao contribuinte se não aderir ao parcelamento ou pagamento integral incentivado?²⁷⁵

Embora tenha-se dado ênfase à complexidade legislativa, as questões de complexidade fática são bem vistas para a aplicação da arbitragem tributária que, a título ilustrativo, se encontram evidentes na presença de cálculos complexos, aspectos contábeis relacionados à composição da regra matriz tributária, classificação fiscal e aspectos técnicos de produtos, quantidade de consumo industrial, etc.²⁷⁶

Nas palavras de Heleno Taveira Torres

Basta pensar nos casos que impliquem inversão do ônus da prova, por presunções e similares, que geralmente garantem largo espaço de disponibilidade à Administração, relativamente aos direitos patrimoniais envolvidos, ao permitir que as autoridades cheguem a uma média ou a uma quantificação meramente presumida. É o que se vê nos casos de incidências com bases de cálculo presumidas ou dependentes de arbitramento, como “preço de mercado”, “valor venal”, valor da terra nua”, pautas de valores, definição de preços de transferência, definição de mercadorias, na qualificação de produtos, mediante tabela ordenada segundo a seletividade e essencialidade, custos e valor de bens intangíveis, hipóteses de cabimento de analogia e equidade etc.²⁷⁷

Observe-se que as questões de alta complexidade no Poder Judiciário fazem com que os processos perdurem no tempo e se arrastem por anos para uma produção de prova pericial e, mais ainda, para uma solução definitiva a ser dada por um magistrado que necessita se aprofundar no caso concreto tributário para seu julgamento.

No processo administrativo, seguindo esta linha de morosidade, percebe-se que é comum a baixa de autos para efetuarem diligências nas instâncias inferiores, relacionadas ao

²⁷⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. O Refis e a desjudicialização do Planejamento tributário”. In: GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sérgio André; (orgs). *Planejamento tributário: limites e desafios concretos*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2018, p. 269-270.

²⁷⁶ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. 1ªed. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. Brasília: Ed. Gazeta Jurídica, 2014, página 117.

²⁷⁷ TORRES, Heleno Taveira. *Novas medidas de recuperação de dívidas tributárias*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jul-17/consultor-tributario-novas-medidas-recuperacao-dividas-tributarias?imprimir=1>, p. 4. Acesso em: 28/05/2018.

esclarecimento das questões técnicas afetas ao objeto da controvérsia tributária, instalando-se um grave problema na administração tributária.²⁷⁸

5.9. Conclusão parcial

Perante o assinalado, resta notório que a arbitragem em matéria tributária não é a solução para a crise numérica dos processos tributários, tampouco deve ser um cheque em branco para abarcar todas as situações jurídico tributárias, mas apenas ocorrer nas hipóteses em que seu uso se justifique.

Acima de tudo, as características básicas da jurisdição (imparcialidade e autonomia) deverão ser cultuadas e garantidas para a lisura do procedimento, tendo a celeridade um valor ímpar, e a especialidade da matéria um ponto a ser tido como justificativa para se retirar do juiz, que muitas vezes não tem o domínio da matéria tributária, o julgamento da controvérsia no âmbito judicial.

Considerando as características do instituto, a arbitragem será sempre de direito em consonância com o que aponta a própria lei de arbitragem, quando presente a administração pública, sendo vedada a utilização do julgamento por equidade no caso de uma possível arbitragem tributária.

Além disso, o momento da constituição do crédito tributário não parece crucial para a submissão da matéria a ser arbitrada, de modo que estar-se-á ao temperamento dos moldes legais, e ao temperamento dos valores constitucionais.

Ficou demonstrado que a utilização do instituto se justifica nas hipóteses que envolvam conceitos amplos e abstratos, lei com base em presunções, lei com margem de subjetividade, cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados, em busca da verdade material para fins tributários. Como exemplo: a) fixação e definição de preços de mercado (imposto de renda nos casos de preço de transferência), valor venal (Imposto sobre propriedade territorial urbana – IPTU) e valor da terra nua (imposto territorial rural – ITR).

²⁷⁸ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. 1ªed. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. Brasília: Ed. Gazeta Jurídica, 2014, página 117.

CONCLUSÃO

Os tribunais arbitrais em Portugal têm fundamento nos termos do disposto no nº 2, do artigo 209 da Constituição da República Portuguesa (CRP), que os aponta no seu capítulo II como parte das categorias de tribunais incluídas no ordenamento jurídico.

A arbitragem tributária em Portugal foi introduzida pela Lei nº 3-B/2010 de 28 de abril, como um meio jurisdicional de resolução de litígios parcialmente alternativo à impugnação judicial, e ocorre no âmbito do CAAD.

A arbitragem tributária em Portugal ganhou espaço a partir da postura pública para reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, dando celeridade na solução das demandas e reduzindo as pendências processuais nos tribunais administrativos e fiscais.

O CAAD foi promulgado pelo Decreto-Lei nº 10/2011, e é vinculado ao Ministério da Justiça.

É um órgão de natureza jurídica de associação privada que funciona como uma parceria público-privada (PPP) e é fiscalizado pelo Estado, que garante a lisura do procedimento. No CAAD operam os tribunais arbitrais que julgam as causas relacionadas aos contratos administrativos e às controvérsias fiscais da administração pública portuguesa.

O CAAD é composto por uma Direção, um Conselho Deontológico, um Conselho Fiscal, uma Assembleia Geral e um Conselho de Representantes.

O Conselho Deontológico fiscaliza o trabalho dos árbitros e o cumprimento dos deveres anexos, garantindo a lisura de todo o procedimento.

O árbitro tem relevância cabal para a legitimidade do julgamento arbitral, e dele se exige: competência técnica, idoneidade moral, sentido em atuar pelo interesse público, independência, imparcialidade, isenção e objetividade.

Dentre os princípios processuais que merecem obediência, acentuam-se: contraditório, igualdade, autonomia do tribunal arbitral, oralidade e imediação, livre apreciação dos fatos, livre determinação das diligências, cooperação, boa-fé processual e publicidade.

As matérias tributárias arbitráveis em Portugal referem-se aos: a) atos de liquidação de tributos cuja administração seja cometida à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT); b) atos de auto liquidação, retenção na fonte e pagamento por conta de tributos cuja administração seja cometida à AT, desde que tenham sido procedidos recursos à via administrativa prévia necessária; c) atos de fixação da matéria tributável sem recursos a métodos indiretos, quando não dê origem a liquidação de qualquer tributo; d) atos

de determinação da matéria coletável de imposto cuja administração seja cometida AT sem recursos a métodos indiretos; e) atos de fixação de valores patrimoniais, para efeitos de imposto, cuja administração seja cometida à AT; f) atos de liquidação de direitos aduaneiros e encargos de efeito equivalente sobre exportação de mercadorias; g) As pretensões relativas às imposições à exportação instituídas no âmbito da política agrícola comum (PAC), ou no âmbito de regimes específicos aplicáveis a determinadas mercadorias resultantes de transformação de produtos agrícolas; h) atos de liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), impostos especiais sobre o consumo (IEC'S) e outros impostos indiretos sobre mercadorias que não sejam sujeitas a direitos de importação.

A arbitragem tributária em Portugal é um processo célere, pois leva em média de 4,5 meses para ser concluído, embora haja um prazo de meses para a finalização, com direito a prorrogação a cada dois meses até alcançar igual período de seis meses. Desse modo, atende ao objetivo de combater as pendências e reforçar o estado de direito.

Os custos variam de acordo com o valor da causa em cotejo, dos encargos adicionais do processo (exemplo: custas da perícia, tradução, etc). A taxa mínima, cobrada daqueles que aceitam que o árbitro seja designado pelo CAAD, é 306,00 €. As taxas são muito maiores para aqueles que preferem designar o árbitro.

Não há recursos no âmbito do CAAD e as decisões, por regra, são irrecorríveis, o que garante a celeridade e a segurança jurídica.

Fora do CAAD, há recurso para o Tribunal Central Administrativo, caso haja impugnação da decisão; para o Tribunal Constitucional, na hipótese de o tribunal arbitral recusar aplicação da norma; ou para o Supremo Tribunal Administrativo, quando a decisão se confronte com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.

Pode-se dizer que a arbitragem tributária em Portugal tem mostrado resultados eficientes, devidamente demonstrados no terceiro capítulo, contudo, não houve impacto na redução do contencioso fiscal administrativo.

A experiência portuguesa tem resultados positivos, mas a importação de ideias deve ser precedida por um debate intenso e pela adaptação necessária. A realidade brasileira com todas as suas nuances políticas, econômicas e sociais, demanda soluções céleres que precisam vir acompanhadas de um novo modelo de processo administrativo fiscal.

As diferenças entre os processos administrativos fiscais português e brasileiro não seriam capazes de impossibilitar a criação de um tribunal arbitral no modelo do CAAD no Brasil.

O processo tributário (administrativo e judicial) em território nacional, conforme relatórios oficiais, está em crise e necessita imediata interferência para tornar-se célere e eficiente. Havia, em 2016, R\$ 4.080 bilhões de créditos tributários em fase de contencioso judicial e administrativo e discute-se, atualmente, no CARF cerca de R\$ 600 bilhões de créditos tributários.

A administração tributária brasileira não demonstra interesse prático na adoção do instituto da arbitragem tributária, embora haja no Ministério da Fazenda incentivo a formas alternativas de solução de conflitos.

No Brasil, também se poderia criar um CAAD, que funcionaria como uma PPP (parceria público privada), com fiscalização intensa do poder público, para garantir a lisura do procedimento, como ocorre em Portugal.

As hipóteses de arbitragem tributária precisam estar atentas às particularidades que a justifiquem e que ponderem as características do crédito tributário como objeto arbitral.

Sobre a indisponibilidade do crédito tributário no Brasil, ficou demonstrado que o interesse público a ser perseguido é o que se relaciona diretamente com a finalidade pública, relacionando-se o crédito tributário diretamente com o princípio da legalidade, como ocorre nas hipóteses de renúncia, transação, parcelamento e anistia, nos moldes legais.

A classificação do crédito tributário como disponível é condição para a adoção da arbitragem tributária. A indisponibilidade está ligada à ideia de interesse público, deve considerar a diferenciação entre interesse público primário (ligado à sociedade) e secundário (ligado ao interesse do Estado). A indisponibilidade está ligada à finalidade, ou seja, ao interesse público substantivo. Além disso, pode-se perceber que a consideração do que seria indisponível não denota características absolutas, sendo uma variável cultural e não uma verdade incondicional.

Os efeitos patrimoniais podem ser disponíveis se ponderados com valores maiores do sistema e a disponibilidade de um bem público é exceção e precisa de lei.

A doutrina se divide entre aqueles que entendem que há indisponibilidade no direito de arrecadação fazendária sem qualquer flexibilização e outros que entendem que a indisponibilidade do interesse público é relativa, estando atrelada à finalidade da atuação da administração em prol da sociedade concebida dentro da ótica constitucional.

A renúncia de receita já faz parte do sistema tributário e se observa nos programas de parcelamentos e benefícios fiscais que afetam a renúncia de receitas e o impacto no orçamento de forma mais gravosa que, possivelmente, seria experimentada pela arbitragem

tributária, sem criar uma cultura de inadimplência, mas sim uma cultura de consensualidade e especialização para concretizar uma justiça melhor.

A relação do interesse público com o crédito tributário deve ser tida como relevante, porém se atenta que, com o crédito tributário, é possível atender as necessidades públicas (educação, saúde, saneamento básico, etc.), possuindo a arrecadação, realizada pela administração tributária, um papel impar na captura do crédito tributário para atender o interesse público. Em apoio, tal relação é indireta, sendo o crédito tributário um direito patrimonial disponível, ligado ao interesse público secundário, enquanto a competência tributária possui caráter indisponível.

A arbitragem já era aplicada nas Ordenações Filipinas e no período do Segundo Reinado, no setor privado, nas arbitragens comerciais, remanescendo controvérsia no STJ e TCU sobre a inclusão da Administração Pública até a previsão legal publicada em 2015.

O parecer da AGU/SRG 01/2007 já trouxe a CCAF como competente para dirimir conflitos tributários quando presentes órgãos da Administração Pública federal, optando por formas céleres, simples e eficazes. Além disso, as questões tributárias já são discutidas indiretamente nas arbitragens, ocasionando reflexo nas demais esferas, inclusive na esfera criminal.

Diante do que foi apresentado, entende-se que o instituto da arbitragem tributária deve ser veiculado por lei ordinária. Entretanto, para configurar a arbitragem tributária como forma de extinção do crédito tributário, só poderá ser conduzido por lei complementar, embora presente controvérsia, a lei complementar seria a espécie normativa pertinente para dar à arbitragem a forma de extinção do crédito tributário ou suspensão do crédito tributário até seu efetivo pagamento, como já ocorre na hipótese de parcelamento. A arbitragem tributária no contexto brasileiro deve pautar-se, inicialmente, pela arbitragem de direito com vedação da arbitragem por equidade, caso se inspire no modelo português e nos moldes legais da arbitragem administrativa brasileira que assim dispõe.

Entre as vantagens diretas da arbitragem tributária, destacam-se: a garantia dos mesmos parâmetros da jurisdição (imparcialidade e autonomia), a celeridade, simplicidade, informalidade, a consensualidade e eficiência, a segurança jurídica, a especialidade no julgamento, irrecurribilidade e custos mais baixos.

Entre as consequências potenciais da arbitragem tributária estão o combate à morosidade e às pendências, o combate à cultura da litigiosidade, a mudança na relação fisco-contribuinte (harmonia), o fortalecimento da melhor justiça, eficiência da jurisdição para a solução de litígios, o fortalecimento das políticas de solução da crise do Poder Judiciário fomentadas pelo CNJ, o

fortalecimento dos meios alternativos de solução de controvérsias e a eficácia das normas de composição do NCP.

As desvantagens apontadas por parte da doutrina são a hipossuficiência e a vulnerabilidade do contribuinte dadas pelo desequilíbrio existente entre as partes, Estado e contribuinte, e a limitação do acesso aos que possuem recursos financeiros para financiar a arbitragem.

As matérias arbitráveis são as que envolvem questões fáticas de alta complexidade e as questões de direito de alta complexidade legislativa, quando presentes inversão do ônus da prova, presunções e similares, diante de pautas de valores, definição de mercadorias, na qualificação de produtos, mediante tabela ordenada segundo a seletividade e essencialidade, custos e valor de bens intangíveis, hipóteses de cabimento de analogia e equidade.

Ainda, de acordo com o levantamento doutrinário, são arbitráveis as matérias quando presentes conceitos amplos e abstratos, tais como: fixação e definição de preços de mercado (imposto de renda nos casos de preço de transferência), valor venal (Imposto sobre propriedade territorial urbana – IPTU) e valor da terra nua (imposto territorial rural – ITR).

Por fim, pode-se dizer que a arbitragem tributária teria espaço quando na presença de, por exemplo, cálculos complexos, aspectos contábeis relacionados à composição da regra matriz tributária, classificação fiscal e aspectos técnicos de produtos, quantidade de consumo industrial, etc.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *O Conceito e Validade do Direito*. Tradução de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

AMARAL, Paulo Osternack. *Arbitragem e administração pública – aspectos processuais, medidas de urgência e instrumentos*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ÁVILA, Humberto. *Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica*. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 32, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 13. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BARBOSA, Denis Borges. *Tributação da Propriedade Industrial e do Comércio de Tecnologia*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1984.

BARROSO, Luís Roberto. *A Dignidade da Pessoa Humana no Direito Constitucional Contemporâneo: a construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial*. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 7ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. *O Novo Direito Constitucional Brasileiro: contribuições para a construção teórica e prática da jurisdição constitucional no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2004.

BOBBIO, Norberto. *O Positivismo Jurídico*. Lições de Filosofia do Direito. Tradução e notas Márcio Pugliese, Edison Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 2006.

BOSSA, Gisele Barra; VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. Arbitragem Tributária e a Reconstrução do Interesse Público. In: *Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. Coordenação Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

BOSSA, Gisele Barra. Potenciais caminhos para a redução do contencioso tributário e as diretrizes do CPC/2015: entraves e oportunidades. In: *Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial e tributário*. São Paulo: Ed. Almedina, 2017.

BRASIL. Conselho da Justiça Federal. *I Jornada “Prevenção e Solução Extrajudicial de Litígios”*. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/cjf/corregedoria-da-justica-federal/centro-de-estudos-judiciarios-1/prevencao-e-solucao-extrajudicial-de-litigios>. Acesso em 27 de outubro de 2018.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *A Execução Fiscal No Brasil e o Impacto no Judiciário*. Estudo promovido pelo Departamento de Pesquisas Judiciárias do Conselho Nacional de Justiça. Brasília, 2011. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/busca-atos-adm?documento=2579>. Acesso em: 10 set. 2018.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Relatório Justiça em Números 2018*. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>. Acesso em 19.09.2018.

BRASIL. Decreto nº 15783 de 1922. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1910-1929/anexo/And15783-22.pdf; Acesso em 10.12.2018.

BRASIL. Decreto – Lei 4648 de 2 de setembro de 1942. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decllei/1940-1949/decreto-lei-4648-2-setembro-1942-414564-publicacaooriginal-1-pe.html>.

BRASIL. Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002. *Institui o Código Civil*. Brasília: Diário Oficial da união, 11. Jan. 2002.

BRASIL. Ministério da Fazenda (Brasil). *Relatório do Ministério da Fazenda*. Disponível em: http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/auditorias/arquivos/relatorio-de-gestao_mf_.pdf. Acesso em 20.09.2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda (Brasil). *Relatórios Gerenciais*. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/dados-gerenciais-14-dez.pdf>. Acesso em 03.01.2019.

BRASIL. Planalto. Lei 9.307 de 23 de setembro de 1996.

BRASIL. Procuradoria da Fazenda Nacional. *Relatório da PGFN*. Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf, p.15. Acesso em 25.08.2018.

BRASIL. Senado Federal. *Relatório do grupo de trabalho*. Disponível em: [<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7229607&disposition=inline>]. Acesso em: 02.11.2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma, Resp 612439/RS, Rel. Ministro João Otávio Noronha, julgamento em 25.10.2005, DJ de 14.09.2006.

BRASIL. Superior Tribunal De Justiça. Agravo Regimental no Mandado de Segurança 11.308/DF. STJ. 1ª seção, AGRG no MS 11.308/DF, Rel. Min. Luiz Fux, j. em 28 06.2006, DJ de 14.08.2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2390 – STF. Rel. Ministro Dias Toffoli. Disponível em <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI2390.pdf>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 253.885-0/MG, Rel. Min Ellen Gracie, julgamento em 04.06.2004, DJU 21.06.2002. Disponível em: [<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=258322>].

CALIENDO, Paulo. *Três Modos de Pensar a Tributação – Elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Ed. Gramma. Rio de Janeiro. 2016.

CAMPOS, Diogo Leite de. *A arbitragem em direito tributário português e o estado-dos-cidadãos*, Revista de Arbitragem e Mediação, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 4, No. 12, 2007.

CARVALHO, Cristiano. O conflito entre contribuintes e o Estado na busca do crédito tributário: uma visão pela análise econômica do direito. In: *Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015: contributos para resignificar o processo administrativo e judicial tributário*. São Paulo: Ed. Almedina, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

CASAMIGLIA, Albert. *Eficiência y Derecho*. *Doxa*, n. 4, 1987.

COLAIÁCOVO, Juan Luis. *Negociação, mediação e arbitragem: teoria e prática*/ Juan Luis Colaiácovo, Cynthia Alexandra Colaiácovo: tradução do original por Adilson Rodrigues Pires. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COMPARATO, Fábio Konder. *Ética: direito, moral e religião no mundo moderno*. São Paulo: Companhia das Letras, 2006.

COSTA, Adriano Soares. *Teoria da Incidência da Norma Jurídica*. Crítica ao Realismo linguístico de Paulo de Barros Carvalho. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. Editora Malheiros. São Paulo, 2007.

CRUZ, Paulo Ricardo de Souza, *A Transação no Direito Tributário*. Dissertação de Mestrado. Belo Horizonte, UFMG, 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Legalidade Material, Modo de Pensar “Tipificante” e Praticidade no Direito Tributário*. In: *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

DERZI, Misabel Abreu Machado. O Princípio da Não Afetação da Receita de Impostos e a Justiça Distributiva. In: HORVATH, Estevão et. al. (Coords.). *Direito Financeiro, Econômico e Tributário: Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo, 26ª ed. São Paulo: Atlas, 2013. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm. Acesso em 22.12.2018.

DOMINGOS, Francisco Nicolau. “Estrutura do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD): Funcionamento, escolha dos árbitros e limites institucionais”. In: *Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. Coordenação Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

DOMINGUES, José Marcos. *Revisitando o conceito de tributo in* Tributação e Justiça Fiscal/ organização Luiz Fux, Luiz Queiroz, Marcus Abraham – 1ª ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014.

DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. Tradução de Nelson Boeira. 3. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

ESCOBAR, Marcelo Ricardo. “Arbitragem tributária no existente arcabouço legislativo brasileiro”. In *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. Coordenação Thatiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

ESCOBAR, Marcelo Ricardo. *Arbitragem Tributária no Brasil*. São Paulo. Ed. Almedina, 2017.

ESQUÍVEL, José Luís. *Os contratos administrativos e a arbitragem*. Coimbra: Almedina, 2004.

FAUSTO, Boris. História do Brasil. 14 ed. Editora da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015.

FERREIRA, Rogério M. Fernandes. “Prefácio”. In *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. Ed. Thomson Reuters, 2018.

FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. *Arbitragem em Direito Tributário*. Revista da EMERJ, v. 11, nº 43, 2008. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/16041155.pdf>. Acesso em: 03/04/2018.

FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

GALLO, Franco. *Las Razones del Fisco: ética y justicia en los tributos*. Tradução de José A. Rozas Valdés e Francisco Cañal. Madrid: Marcial Pons, 2011.

GODOI, Marciano Seabra de; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 2010.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

GOMES, Marcus Lívio. A consulta tributária vinculante. In: *Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento*. Organização Luís Cesar Souza de Queiroz, Marcus Lívio Gomes. – 1 ed. – Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014.

GONÇALVES, Antonieta Caetano. “Comportamento de risco moral e seleção adversa oriundos dos programas de refinanciamentos de débitos tributários federais reiterados”. Disponível em: http://www.congresso.amde.org.br/index.php/CONGRESSO/VIII_AMDE/paper/view/128/92. Acesso em 11.12.2018.

GRECO, Leonardo. *Instituições de Processo Civil*, v. I. 5ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2015.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

HART, H. L. *O Conceito de Direito*. Tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

HAURIOU, Maurice. *Principios de Derecho Publico Y Constitucional*. Tradução, estudo preliminar e notas de Carlos Ruiz del Castillo. Madrid: Editorial Reus, 1927.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira, *Dicionário Jurídico Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

KUHN, Thomas. *Teoria das Revoluções Científicas*. Editora Perspectiva. São Paulo:2003.

KYMLICKA, Will. Multiculturalismo Liberal e Direitos Humanos. In: SARMENTO, Daniel; LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. *Direito Tributário*. Tradução da 18. ed. por Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

LEMES, Selma Ferreira. “A evolução da utilização da arbitragem nos contratos firmados pela Administração Pública”. In: *Revista Comercialista*. V.7, n.17, 2017. Disponível em <http://comercialista.ibdce.com/>. Acesso em: 15 out. 2018.

LEMES, Selma Ferreira. *Arbitragem na Administração Pública, Fundamentos Jurídicos e Eficiência Econômica*. São Paulo: Quartier Latin. 2007.

LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. 21ª ed, São Paulo: Saraiva, 2017.

LEONARDOS, Gabriel Francisco. *Tributação da transferência de tecnologia*. 1ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

LOPES, Mauro Luís Rocha Lopes. *Processo Judicial Tributário: execução fiscal e ações tributárias* 5ª ed. ver. Ampl. e atual. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. “Transação e Arbitragem no âmbito tributário”. In: *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2008.

MACIEL, Everardo. “PEC 112/2015 do senado federal seria a Solução?”. In *Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial e tributário*. São Paulo: Ed. Almedina, 2017.

MARCONDES, Danilo. *Iniciação à História da Filosofia*. Dos Pré-Socráticos a Wittgenstein. 9. ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2005.

MARTINS, André Chateaubriand. Arbitragem e Administração. Pública. In: CAHALI, Francisco José; RODOVALHO, Thiago; FREIRE, Alexandre. *Arbitragem: estudos sobre a Lei 13.129, de 26-5-2015*. São Paulo: Saraiva, 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da Moralidade no Direito Tributário. In _____ (coord.). *O Princípio da Moralidade Tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1983.

MASCITTO, Andréa. Requisitos institucionais para a arbitragem entre fisco e contribuintes no Brasil. In *Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e GONET, Paulo Gustavo. *Curso de direito constitucional*. 3 ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2008.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. 1ªed. Coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. Brasília: Ed. Gazeta Jurídica, 2014.

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas de. Direito Tributário e arbitragem: uma análise da possibilidade e dos óbices ao juízo arbitral em matéria tributária no Brasil. In: *Revista Tributária e de finanças públicas*. Ano 17, n. 88, 2009.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Vol. I, 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2009.

NABAIS, José Casalta. “Reflexão sobre a introdução da arbitragem tributária”. In: *Revista da PGFN* encontrada em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/casalta.pdf>, pág. 31. Acesso em: 10 abr. 2018.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Portugal. Coimbra: Almedina, 2015.

NEDER, Marcos Vinícius, MARTINEZ LÓPEZ, Maria Teresa. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. São Paulo: Ed. Dialética, 2010.

NETO, Cláudio Pereira de Souza; SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional*. Teoria, história e métodos de trabalho. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

NGUYEN, Xuan-Thao. *The History of Intellectual property taxation: promoting innovation and other intellectual property goals?* In <http://digitalcommons.maine.gov/faculty-publications/55/>. Acesso em: 10 abr. 2018.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NOLASCO, Rita Dias; LIMA, Osvaldo Antônio de. “Arbitragem tributária: a experiência portuguesa para sua implantação no Brasil”. In: *Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

OLIVEIRA, Diogo; LOZARDO, Ernesto; SASCHSIDA, Adolfo; YWATA, Alexandre. “Uma proposta de tributação bifásica: simplificação, agilidade e diminuição do contencioso tributário”. In: SASCHSIDA, Adolfo. SIMAS. Endrillo Santos Simas. *Reforma Tributária: IPEA-OAB/DF*, 2018.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo de. *A transação em matéria tributária*. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2015.

PEDRO, Ricardo. *Apud* NOSLASCO, Rita Dias. LIMA, Osvaldo Antônio de. “Arbitragem tributária: a experiência portuguesa para sua implantação no Brasil”. In: *Arbitragem Tributária: Desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

PEREIRA, Rui Ribeiro. “Breves Notas sobre o regime da arbitragem tributária”. In *A Arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios*. Ed. Almedina: Coimbra, 2012, p. 198;

PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PORTUGAL, artigo 16 do Decreto-lei 10/2011.

PORTUGAL, artigo 16 do Decreto-lei 10/2011.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. *Guia Fiscal. IRC* (Disponível em <https://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/guia-fiscal/2018/irc.html>. Acesso em 08.11.2018); *IRS* (disponível em <https://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/guia-fiscal/2018/irs.html>. Acesso em 08.11.2018); *Imposto do Selo* (disponível em <https://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/guia-fiscal/2018/imposto-do-selo.html>. Acesso em 08.11.2018).

PRIETO, Luis María Cazorla. *Poder Tributario y Estado Contemporáneo*. Madrid: IEF, 1981.

Publicado no Diário da República de Portugal, nº 30, 2ª série, de 12 de fevereiro de 2009.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Tributação Constitucional, Justiça Fiscal e Segurança Jurídica*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014.

REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

RIBAS, Antônio de Souza. Arbitragem como meio alternativo na solução de controvérsias tributárias In *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 86, 2002.

RIBEIRO, Maria de Fátima; CASTRO, Aldo Aranha. *A arbitragem tributária como forma de acesso à justiça: uma realidade ou instituto a ser desenvolvido no Brasil?*, p. 11-12. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=d12e9ce9949f610a>. Acesso em 24.11.2019.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos – Teoria Geral e Espécies*. Niterói: Impetus, 2013.

ROCHA, Joaquim Freitas da. “A desestadualização do direito tributário. Em particular, a privatização do procedimento e a arbitragem”. In: *A Arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios*. Ed. Almedina: Coimbra, 2012.

ROCHA, Sérgio André. “Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte”. In: *Revista Direito Tributário Atual* nº 39. Belo Horizonte, 2018. Disponível em http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2018/09/Reconstruindo-a-Confian%C3%A7a-na-Rela%C3%A7%C3%A3o-Fisco-Contribuinte_SAR.pdf. Acesso em 21.01.2019.

ROCHA, Sergio André. O que é Formalismo Tributário? In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Tributação Constitucional, Justiça Fiscal e Segurança Jurídica*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014.

ROCHA, Sergio André. O que é Formalismo Tributário?, *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 227, 2014.

ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018.

SALLES, Carlos Alberto de. *A arbitragem na solução de controvérsias contratuais da administração pública*. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011.

SALUSSE, Eduardo Perez. O paradigma processual do processo administrativo e da arbitragem tributária. in *Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018.

SARMENTO, Daniel. *Por um Constitucionalismo Inclusivo: História constitucional Brasileira, Teoria da Constituição e Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SCHMIDT, Gustavo da Rocha. *Arbitragem na Administração Pública*. Curitiba: Juruá, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. “O Refis e a desjudicialização do Planejamento tributário”. In: GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sérgio André; (orgs). *Planejamento tributário: limites e desafios concretos*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2018.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preço de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2006.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SMITH, Adam. *A riqueza das Nações: Investigação sobre sua natureza e suas causas*. Tradução de Luiz João Banaúna. Editora Nova Cultura. São Paulo. 1996. Disponível em: <https://direitasja.files.wordpress.com/2012/02/adam-smith-a-riqueza-das-nac3a7c3b5es-vol-i.pdf>. Acesso em 18.12.2018.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

SOUTELINHO, Susana. Arbitragem Tributária: uma realidade? In: *A Arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios*. Ed. Almedina: Coimbra, 2012.

SUDFELD, Carlos Ari. *Direito administrativo para céticos*. 2ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2017.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. *Uma nova visão da arbitragem*. Disponível em: http://www.migalhas.com.br/arquivo_artigo/art20051021.htm. Acesso em 07/06/2018.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. *Arbitragem na área tributária*. Disponível em: <https://jus.com.br/imprimir/11068/arbitragem-na-area-tributaria>. Acesso em: 03/05/2018.

TANZI, Vito. Complexidade na Tributação: Origem e Consequências. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz et. al. (Coords.). *Transparência Fiscal e Desenvolvimento*. São Paulo: FISCOSOFT Editora, 2013.

TAPIAS, Camila Abrunhosa. “Análise comparativa dos órgãos de solução de litígios em matéria tributária: experiências bem sucedidas”. In: *Medidas de Redução do Contencioso Tributário e o CPC 2015: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário*. São Paulo: Ed. Almedina, 2017.

TEIXEIRA, Daniel Alves. *Praticidade no Direito Tributário: Fundamento e controle*. 1ª ed. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria Del Estado Y De Los Contribuyentes*. Tradução para o espanhol de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TIPKE, Klaus/LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerecht)*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2008, Vol. I.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Dinâmica da prova do processo tributário: análise do art. 373 do Novo Código de processo Civil. In: SOUZA JÚNIOR, Antônio Carlos F. de. CUNHA, Leonardo Carneiro de. *Novo CPC e o processo tributário*. São Paulo: Foco Fiscal, 2015.

TORRES, Heleno Taveira. Novas medidas de recuperação de dívidas tributárias. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jul-17/consultor-tributario-novas-medidas-recuperacao-dividas-tributarias?imprimir=1>. Acesso em: 28/05/2018.

TORRES, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Ed. Fórum, 2008.

TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, No. 86, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco. (org.) *Transação e arbitragem no âmbito tributário*. Homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. São Paulo: São Paulo: Ed. Fórum, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário* Ed. Renovar. Rio de Janeiro, Vol. IV.

VASCONCELLOS, Mônica Pereira de; VASCONCELLOS Roberto França de. Arbitragem: Questões Controvertidas no Brasil e a Experiência Portuguesa. In: *Medidas de Redução do contencioso tributário e o CPC/2015: Contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário*. São Paulo. Ed. Almedina, 2017.

VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017.

WALD, Arnold. *A arbitragem e a administração pública. Evolução. Aspectos legislativos, jurisprudencial e práticos*. In: Revista Comercialista. V.7, n.17, 2017, p.24 e 25. Disponível em <http://comercialista.ibdce.com/>. Acesso em 15 de outubro de 2018.

WALD, Arnold. *Arbitragem e suas especificidades à luz do regime jurídico administrativo*. In Revista Comercialista. V.7, n.17, 2017. Disponível em <http://comercialista.ibdce.com/>. Acesso em 15 de outubro de 2018, *Arbitragem e suas especificidades à luz do regime jurídico administrativo*.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.