

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

APLICAÇÃO DA ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL:
a viabilidade do uso da arbitragem em resoluções de conflitos tributários no sistema
jurídico brasileiro

CAROLINA DINIS LEONARDO

Rio de Janeiro

2021

CAROLINA DINIS LEONARDO

APLICAÇÃO DA ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL:

a viabilidade do uso da arbitragem em resoluções de conflitos tributários no sistema
jurídico brasileiro

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito de graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Bruno Curi**.

Rio de Janeiro

2021

CIP - Catalogação na Publicação

DL581a Dinis Leonardo, Carolina
APLICAÇÃO DA ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO
BRASIL: a viabilidade do uso da arbitragem em
resoluções de conflitos tributários no sistema
jurídico brasileiro / Carolina Dinis Leonardo. --
Rio de Janeiro, 2021.
69 f.

Orientador: Bruno Macedo Curi .
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2021.

1. Arbitragem. 2. Direito Tributário. 3.
Administração Pública. I. Macedo Curi , Bruno ,
orient. II. Título.

CAROLINA DINIS LEONARDO

APLICAÇÃO DA ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL:

a viabilidade do uso da arbitragem em resoluções de conflitos tributários no sistema
jurídico brasileiro

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito de graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Bruno Curi**.

Data da Aprovação: _ _ / _ _ / _ _ _ _

Banca Examinadora:

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

Rio de Janeiro

2021

À minha família e amigos, por todo o apoio incondicional
em todas as etapas da minha vida.

Aos meus amigos, pela troca e confiança.

RESUMO

A presente pesquisa objetiva a análise de aplicação da arbitragem no ordenamento jurídico brasileiro, sendo essa usada como método alternativo de solução de litígios envolvendo o direito tributário. Para tanto, toma-se como ponto de partida a análise do instituto da arbitragem no país, e as similaridades processuais que permitiriam a aplicação da modalidade às matérias tributárias, além do estudo do direito comparado, principalmente no tocante à experiência portuguesa. Nesse sentido, busca-se traçar os principais pontos que demonstrem se a arbitragem pode se revelar um mecanismo verdadeiramente eficaz para a solução de controvérsias tributárias, tanto em âmbito nacional quanto internacional, para fim de ser aplicada no Brasil. A metodologia usada no presente trabalho foi a quantificação de dados disponibilizados pelos principais Órgãos de Justiça do Brasil, além da análise doutrinária e de diversos artigos sobre o tema, sendo a pesquisa dita documental e bibliográfica. A presente pesquisa atingiu seus resultados, a partir da conclusão de que seria, de fato, viável o uso da arbitragem como uma via alternativa para solução de litígios que envolvem o direito tributário, uma vez que foram superados os impedimentos teóricos e doutrinários, se mostrando uma alternativa de verdadeira efetividade e a eficiência para resolver conflitos, o que garante o acesso à justiça, e cumpre os propósitos da justiça fiscal.

Palavras-chave: Direito Tributário. Arbitragem Tributária. Administração Pública.

ABSTRACT

This undergraduate thesis intends to analyze the implementation of arbitration in the Brazilian tax legal system, which is used as an alternative method of resolving disputes involving tax law. Therefore, the starting point is the analysis of the institute of arbitration in Brazil, and the procedural similarities that would allow the application of the modality to tax matters, in addition to the study of comparative law, especially with regard to the Portuguese experience. In this sense, we seek to outline the main points that demonstrate whether arbitration can prove to be a truly effective mechanism for resolving tax disputes, both nationally and internationally, in order to be applied in Brazil. The methodology used in this work was the quantification of data made available by the main Justice Agencies in Brazil, in addition to the doctrinal analysis and several articles on the subject, being the so-called documentary and bibliographic research. This thesis reached its results to the conclusion that it would, in fact, be viable to set arbitration as an alternative way to solve disputes involving tax law, since theoretical and doctrinal impediments were overcome, proving to be an alternative of true effectiveness and efficiency to resolve conflicts, which guarantees access to justice and fulfills the purposes of fiscal justice.

Keywords: Tax Arbitrage. Tax law. Public administration.

DADOS PESSOAIS

Carolina Dinis Leonardo

DRE: 116073656

Celular: (21) 96440-2864

E-mail: carolinadinis96@gmail.com

Ed: Rua Tiradentes, n. 103, apt. 907- Niterói - Rio de Janeiro - CEP: 241210-510

Turno: Integral

Orientador: Bruno Curi

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
2. A ARBITRAGEM COMO MECANISMO DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS	15
2.1. Delineamento e situação dos conflitos tributários nacionais: cenário atual de litigância tributária.....	18
2.2. A admissão da arbitragem no processo tributário.....	22
2.3. Arbitrabilidade em matéria tributária: lide tributária.....	27
3. A POSSIBILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FIGURAR NA ARBITRAGEM	31
3.1. O papel do ente público na solução arbitral de litígios: a Administração Pública consensual.....	33
3.2. A Jurisprudência no TCU e no STJ.....	37
4. A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA À LUZ DO DIREITO COMPARADO PORTUGUÊS	40
4.1. Decreto-Lei nº10/2011: aprovação do regime arbitral para a resolução das controvérsias tributárias.....	43
4.2. O papel do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD).....	48
4.3. Os reflexos da introdução da arbitragem tributária no regime português e as expectativas a longo prazo.....	52
5. A APLICAÇÃO PRÁTICA DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL	56
5.1. O Projeto de Lei nº 4.257/2019 no Brasil.....	58
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS	62
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	64

1. INTRODUÇÃO

O presente estudo se insere na área do Direito Tributário e do Direito Processual Civil, a medida que trata de um meio alternativo de resolução de conflitos, a arbitragem, utilizada em diversos âmbitos do ordenamento jurídico brasileiro, tendo-se como referência sua aplicação no âmbito do direito tributário. Dessa forma, será tratado em especial a possibilidade e óbices do juízo arbitral em matéria tributária e as problematizações dela decorrentes.

Trata-se, portanto, de uma análise sobre o traçado das interseções entre a arbitragem e o direito tributário, de maneira a abordar as vantagens e limitações da instalação da arbitragem no âmbito tributário, trazendo uma discussão que atualmente encontra-se prematura, porém de extrema importância no judiciário brasileiro. Para tanto, faz-se primordial a análise de questões incidentes, a fim de contextualizar a viabilidade da instalação da arbitragem tributária no país, e possibilitar uma maior compreensão das vertentes relacionadas ao tema abordado no presente estudo.

Com maior expressão no início da década de 1970, a aplicação dos meios alternativos de solução de conflitos é vista a partir de movimentos internacionais e nacionais. Essa alternativa oferece, em síntese, formas de chegar a um consenso fora da instância judicial, além de dar tratamento mais especializado a determinada demanda, onde o objetivo é o acordo entre as partes. Dentre os meios conhecidos, que vão além da tutela judicial, temos a negociação, a mediação, a arbitragem, a med-arb (avaliação neutra preliminar) e os *summary jury trials*. No presente trabalho, daremos atenção ao estudo da arbitragem, e sua aplicação nas demandas que envolvem o direito tributário.

A arbitragem é um método heterocompositivo extrajudicial e, em regra, facultativo, no qual as partes, sem intervenção do estado, podem, através da condução do árbitro, resolver determinado conflito, e tal decisão tem valor vinculante. Diferentemente da mediação e conciliação, onde a decisão advém das próprias partes, na arbitragem a resolução do conflito se dá pela decisão imposta pelo árbitro.

É possível encontrar sistemas internacionais que já aplicam a arbitragem tributária para conflitos entre fisco e contribuintes, ou outros, como Portugal, por exemplo, e demonstra-se

como uma prática eficiente e rápida. Ademais, no contexto atual global, é orgânico que se busque por um sistema mais simplificado e acessível, diante de tantas novas tecnologias e intenso fluxo de informações, o que acaba por interferir no aumento do número de litígios, de forma proporcional, fazendo o sistema o papel de descomplicar tais relações.

Essa tendência tem repercutido no Brasil, e teve como marco inicial a criação da Lei de Arbitragem, Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, que ilustra as alterações legislativas ocorridas em 2015, com destaque para o novo Código de Processo Civil, com a alteração da lei de arbitragem e a regulamentação da mediação. O objetivo da referida regulamentação foi dirimir os litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis, nos termos do art. 1º da citada lei, além de regulamentar a convenção de arbitragem, o procedimento, a sentença arbitral e seus efeitos. Todavia, fato é que o país ainda não avançou no uso de tal sistema para resolver conflitos do âmbito tributário, tendo como uma das justificativas a necessidade do objeto da arbitragem ser um direito absolutamente disponível, posição essa defendida também, por muito tempo, por parte da doutrina.

No contexto atual, temos um fator crucial para o fortalecimento e crescimento dos meios alternativos de solução de conflitos: o Poder Judiciário encontra-se em crise, decorrente, principalmente, do volume exorbitante de processos e da falta de celeridade na solução dos litígios, tendo inclusive, o próprio Estado como um dos grandes demandantes do país¹. Dados do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) demonstram que, em 2017, na Justiça Federal o tempo médio de duração de um processo era entre sete e onze anos, no Tribunal Regional Federal da Terceira Região era de nove anos, e no STJ (Superior Tribunal de Justiça) era de dois anos. Resta claro que o Poder Judiciário brasileiro encontra-se sobrecarregado, sem perspectiva de melhora.

No que tange o sistema judicial para as demandas tributárias, há duas vias de acesso ao contencioso brasileiro: o processo administrativo e o processo judicial. Em regra, o processo administrativo tem lugar nas hipóteses de impugnação a um lançamento - são os casos em que o contribuinte se depara com a constituição da relação jurídica tributária pela administração,

¹ CARDOSO, Maurício. O Brasil atinge a marca de 100 milhões de processos em tramitação na Justiça. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, set., 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-set-15/brasil-atinge-marca-100-milhoes-processos-tramitacao>. Acesso em: 06 set. 2021.

via lançamento de ofício, e decide contestar os termos de tal constituição administrativamente, antes mesmo do debate judicial. De outro lado, a despeito de o Tribunal apresentar uma evolução constante nos julgamentos, quantidade semelhante de casos segue sendo apresentada, de modo que o estoque permanece em ascendência ao longo dos anos².

A inexistência de métodos alternativos de resolução de conflitos solidamente implantados em matéria tributária contribui para esse cenário de ineficiência e morosidade. É sob esse contexto, portanto, que o debate sobre a implementação da arbitragem em matéria tributária deve se desenrolar no Brasil, uma vez que se está diante de um cenário de pouca eficiência judiciária, inclusive do ponto de vista da administração, é razoável cogitar-se de um sistema "multiportas", no qual tanto Fisco quanto contribuintes poderiam escolher como seguir com as suas lides. Assim, além da arbitragem tributária poder ser vista como uma alternativa viável para socorrer o sistema jurisdicional, é vista também como um aperfeiçoamento da tutela jurisdicional para garantir não só celeridade, também traz maior aperfeiçoamento técnico, uma vez que a decisão é proferida por um árbitro especializado.

Dessa maneira, é possível afirmar que a medida que tem-se um aumento substancial de procura pela máquina judiciária, seja nas relações privadas, seja na busca pela efetivação de medidas públicas, isso resulta numa necessidade de buscar formas de resolver os litígios fora de tal jurisdição. Assim, temos um movimento de desjudicialização, resultado da exigência de maior participação social nos atos do Poder Público, além da procura por facilidades no acesso à justiça, pontos esses que justificam o crescimento dos meios alternativos de resolução de conflito, como é o caso da arbitragem.

Diante de tantos benefícios aparentes, surge a ideia de aplicar essa metodologia ao direito tributário, buscando avançar nas inúmeras discussões que englobam o assunto, seja no que tange a legitimidade, as possibilidades e a viabilidade de sua implementação. Por isso, buscou-se, no presente trabalho, entender como os entes públicos podem participar do sistema arbitral para resolver um conflito que envolva o Fisco, visando a concretização do princípio da

² PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa. Desafios e limites da arbitragem tributária no direito brasileiro. **Revista Arbitragem Tributária**, n. 8, jan., 2018. Disponível em: http://www.pinheironeto.com.br/Documents/Artigos/Revista_ArbitragemTributaria.pdf. Acesso em: 18 set. 2021.

eficácia de jurisdição, do direito fundamental de acesso à justiça, bem como propõe a resolução mais especializada e célere do litígio.

Cabe lembrar ainda que, em uma economia globalizada, digital e altamente competitiva, como a atual, não há espaço para que empresas aguardem anos por uma decisão judicial e que, quando proferidas, essas possam não refletir diretamente o conhecimento específico necessário à compreensão da matéria ali envolvida, comprometendo todo o sistema de decisões envolvendo problemáticas no mesmo sentido.

Dessa forma, o objetivo geral desta monografia será analisar o cabimento e o papel da arbitragem no Estado Democrático de Direito, sendo que, como objetivos específicos, buscaremos verificar se a arbitragem pode ser um meio de resolução de conflitos nos litígios travados entre o sujeito passivo da obrigação tributária e o Poder Público; se há limites à sua utilização nos diversos tipos de litígios em matéria tributária; como deve ser o procedimento arbitral a ser estabelecido, bem como se a Lei 9.307/96 pode ser aplicada nessa hipótese.

Aplicou-se, nesta pesquisa, a metodologia de levantamento bibliográfico, legislativo e jurisprudencial sobre as matérias tangentes a temática aqui abordada, além de dados estatísticos fornecidos por órgãos de grande relevância, como o Conselho Nacional de Justiça, a Corte Administrativa Federal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, bem como diversos artigos e revistas digitais encontrados online, sendo esses dados analisados em consonância com o tema definido na pesquisa, em que foram selecionadas as informações importantes e relevantes. Ainda, deu-se destaque ao estudo da legislação portuguesa, e sua corte de arbitragem.

Assim, o presente trabalho é dividido em quatro partes. Inicia-se o primeiro capítulo com uma análise do instituto da arbitragem. Reflete-se aqui sobre as vantagens e desafios na aplicação desse mecanismo no judiciário brasileiro, e mais precisamente no direito tributário. Em seguida, cuida-se da possibilidade de o ente público submeter-se a procedimento arbitral. Nesse viés, serão observados os princípios constitucionais da administração pública, sendo eles a legalidade, imparcialidade, moralidade, publicidade e eficiência, bem como a supremacia do interesse público sobre o privado e a indisponibilidade do interesse público, sendo possível prever o papel do ente público nessa dinâmica, assim como quais tipos de conflitos abarcariam

de forma vantajosa a arbitragem. Nesse sentido, será analisada a viabilidade da arbitragem tributária sobretudo diante dos princípios da legalidade, da isonomia, da capacidade contributiva, da eficiência e da indisponibilidade do crédito tributário.

Após o estudo da ideia geral a respeito da arbitragem, buscaremos, no terceiro capítulo, adentrar na esfera tributária, em seu âmbito internacional, a fim de elucidar a viabilidade da aplicação desse mecanismo no Brasil. Por fim, no último capítulo, será analisado o conteúdo legislativo pertinente ao tema, com análise mais precisa do projeto de Lei n. 4.257/2019 e suas características.

2. A ARBITRAGEM COMO MECANISMO DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS

Pode-se definir a arbitragem, no geral, como um meio alternativo de solução de conflitos, no qual se busca destrinchar situações que envolvam direitos patrimoniais disponíveis, o que, por ora, excluiria direitos ligados à matéria de ordem pública, tais como o direito tributário, direito de família, direito penal etc.

É possível concluir, deste modo, que a arbitragem surge como uma alternativa de jurisdição, indo de encontro ao monopólio do Estado sobre a justiça, criando caminhos para soluções que não envolvam provocar a máquina judiciária, o que traz maior celeridade processual, diferenciando assim, o monopólio da jurisdição, que pertence ao Estado, do monopólio de seu exercício jurisdicional.³

Deste modo, a arbitragem surge como uma nova forma de acesso à justiça, sem que necessariamente seja imprescindível recorrer ao Poder Judiciário. Tal dinâmica se encaixa bem nos dias atuais, onde o fluxo de informações é mais acelerado, nada mais justo do que uma resolução de conflito que permita maior celeridade. Por isso, a arbitragem traz um importante pilar no que tange a tomada de decisões e providências em prol da resolução de determinado problema, se afastando, até mesmo, da ideia de rivalidade entre as partes, diante de um julgador soberano.

Quanto às disposições gerais sobre esse meio alternativo de resolução de conflitos, cabe abordar primeiramente a Lei n.º 9.307/96 (Lei da Arbitragem), além de um estudo do direito comparado, sobre a viabilidade de aplicação da arbitragem em outros países, o que será melhor exposto nos capítulos subsequentes.

Em primeiro lugar, numa análise sintetizada da Lei n.º 9.307/96 (Lei de Arbitragem), tem-se que a arbitragem será convencionada entre as partes, podendo ser de direito ou de equidade, e as partes poderão submeter a resolução do conflito para que seja feita através de um juízo arbitral, estabelecendo-se, facultativamente, desde logo, uma cláusula compromissória e um compromisso arbitral.

³ DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. 9. ed. Bahia: JusPodivm, 2008, p. 81.

O compromisso arbitral nada mais é do que uma convenção entre as partes, de que o litígio é submetido à arbitragem de uma ou mais pessoas, sendo um compromisso judicial ou extrajudicial, ao mesmo passo que a cláusula compromissória é uma convenção na qual as partes se comprometem a submeter ao juízo arbitral os conflitos ou litígios que possam surgir a partir de um contato já pactuado. Sobre esse ponto, a Lei de Arbitragem é bem clara, conforme se pode observar de alguns artigos citados a seguir:

Art. 2.º A arbitragem poderá ser de direito ou de equidade, a critério das partes.

§ 1.º Poderão as partes escolher, livremente, as regras de direito que serão aplicadas na arbitragem, desde que não haja violação aos bons costumes e à ordem pública.

§ 2.º Poderão, também, as partes convencionar que a arbitragem se realize com base nos princípios gerais de direito, nos usos e costumes e nas regras internacionais de comércio.

Art. 3.º As partes interessadas podem submeter a solução de seus litígios ao juízo arbitral mediante convenção de arbitragem, assim entendida a cláusula compromissória e o compromisso arbitral.

Art. 4.º A cláusula compromissória é a convenção através da qual as partes em um contrato comprometem-se a submeter à arbitragem os litígios que possam vir a surgir, relativamente a tal contrato.

[...] Art. 9.º O compromisso arbitral é a convenção através da qual as partes submetem um litígio à arbitragem de uma ou mais pessoas, podendo ser judicial ou extrajudicial.

§ 1.º O compromisso arbitral judicial celebrar-se-á por termo nos autos, perante o juízo ou tribunal, onde tem curso a demanda.

§ 2.º O compromisso arbitral extrajudicial será celebrado por escrito particular, assinado por duas testemunhas, ou por instrumento público.⁴

Como se vê, os termos gerais da lei de arbitragem, por si só, demonstram as principais características desse método alternativo de solução de conflitos, no âmbito dos direitos patrimoniais disponíveis, sem a exigência de atuação do Poder Judiciário. A partir disso, tendo-se a noção do que venha a ser a arbitragem, cabe traçar uma evolução histórica da arbitragem no Brasil, trazendo um singelo paralelo, em conjunto, o direito comparado.

Apesar de ser prematuro no ordenamento jurídico brasileiro, o instituto da arbitragem esteve presente no Brasil desde a época do Império. Já na Constituição de 1824 era possível identificar os primeiros passos da arbitragem no país, uma vez que já previa a possibilidade de escolha de árbitro/juiz para busca de soluções em litígios eventuais. Todavia, vê-se certo regresso quanto ao instituto na Constituição de 1891, à medida que só havia previsão do uso da

⁴ BRASIL. **Lei n. 9.307, de 23 de setembro de 1996.** Dispõe sobre a arbitragem. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19307.htm. Acesso em: 19 set. 2021.

arbitragem para conflitos entre Estados Soberanos, afastando-se seu uso para pessoas privadas. A Constituição de 1934 voltou a aceitar o instituto, entretanto, este voltou à tona apenas na constituição de 1988, seu art. 114⁵, parágrafo 1º. Na mesma linha, a previsão encontra-se também no Código de Processo Civil, além da já mencionada Lei nº. 9.307/96 (Lei da Arbitragem). No que tange essa trajetória sobre a Arbitragem no Brasil, Delgado⁶ dispõe:

A doutrina brasileira identifica a presença da arbitragem em nosso sistema jurídico desde a época em que o País estava submetido à colonização portuguesa. Em um ambiente puramente brasileiro, a arbitragem surgiu, pela primeira vez, na Constituição do Império, de 22/03/1924 [sic], em seu art. 160, ao estabelecer que as partes podiam nomear juízes-árbitros para solucionar litígios cíveis e que suas decisões seriam executadas sem recurso, se as partes, no particular, assim, convencionarem. A CF de 24 de fevereiro de 1895 [sic], a primeira Carta Republicana, não cuidou de homenagear a arbitragem entre pessoas privadas. É certo que não deixou de incentivar a sua prática como forma útil para pacificar conflito com outros Estados soberanos. A Carta de 16 de julho de 1934 voltou a aceitar a arbitragem, assegurando à União competência para legislar sobre as regras disciplinadoras do referido instituto. A Constituição de 1937 não valorizou essa entidade jurídica. A Carta Magna de 1946, de 18 de julho, também não fez qualquer referência à arbitragem privada, tendo o mesmo comportamento a Lei Maior de 1967. A atual CF, de 05/10/88, referiu-se sobre a arbitragem no art. 4º, §9º, VII [sic], bem como no art. 114, §1º.

Entretanto, a previsão do instituto nas referidas Constituições, não foi acompanhada pelo seu consequente desenvolvimento. Pelo contrário, tal modalidade não era muito popularizada, indo de encontro com o contexto internacional, uma vez que carecia de maiores especificações jurídicas, podendo-se dizer que sem a adequada regulamentação, a mera previsão da arbitragem no ordenamento jurídico revelava-se anacrônica⁷.

O instituto da arbitragem ganhou força no Brasil apenas com a promulgação da Lei de Arbitragem, momento que marcou o início dos estudos e da utilização dessa modalidade de resolução de conflitos nos país. Nesse contexto, logo foram criadas as instituições de mediação, conciliação e arbitragem, que contaram com apoio dos tribunais federais e estaduais e seus árbitros.

⁵ “Art. 114. Compete à Justiça do Trabalho processar e julgar: § 1º Frustrada a negociação coletiva, as partes poderão eleger árbitros.”

⁶ DELGADO, José Augusto. A arbitragem no Brasil: evolução histórica e conceitual. **Revista Âmbito Jurídico**, n. 15, nov., 2003. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-processual-civil/a-arbitragem-no-brasil-evolucao-historica-e-conceitual/>. Acesso em: 10 set. 2021.

⁷ STRAUBE, Frederico José. A evolução da arbitragem no Brasil após a Lei 9307/1996. **Revista de Arbitragem e Mediação**, v. 50, jul.-set., 2016. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RArbMed_n.50.12.PDF. Acesso em: 10 set. 2021.

Embora esteja em ascensão, consolidando cada vez mais no cenário brasileiro, existem ainda pontos alvos de debates doutrinários e jurisprudenciais a respeito de sua aplicação. Entre esses pontos, merecem atenção uma análise sobre a viabilidade do uso da arbitragem pela administração pública, para, em seguida, adentrarmos no cerne deste trabalho, qual seja a análise da viabilidade da arbitragem em matéria tributária.

Cumpra, assim, reconhecer que a possibilidade de os integrantes da sociedade buscarem solucionar seus conflitos sem a presença direta do Estado, é um sinal de emancipação e reconhecimento do indivíduo no modelo de Estado Democrático de Direito, regime esse que valoriza o exercício responsável da liberdade das pessoas⁸.

2.1. Delineamento e situação dos conflitos tributários nacionais: cenário atual de litigância tributária

Buscando entender o contexto atual em que se insere o direito tributário, é necessária a observância de alguns dados que possibilitam o mapeamento desses conflitos, para que se chegue a um histórico de tipos de conflito e duração de litigância. A aplicação de uma forma de resolução de controvérsias deve levar em consideração o cenário atual em que esta será inserida, uma vez que o que se pretende com a presente pesquisa é abordar, tanto a partir da experiência internacional, quanto às condições nacionais, tendo como base o Poder Judiciário Brasileiro, o uso da arbitragem em matéria tributária no país.

A morosidade do Judiciário brasileiro interfere, diretamente, na efetividade da jurisdição e na razoável duração dos demais litígios em matéria tributária. Essa interferência negativa ao acesso à Justiça Tributária afeta, não somente o Fisco e o Particular, mas a sociedade como um todo, quanto à necessária arrecadação do crédito tributário⁹. Nesse viés, é interessante verificar a possibilidade de inserir a arbitragem no Direito Tributário Brasileiro, como meio de resolução de conflitos, ao lado do meio usual, que é o Poder Judiciário. Neste

⁸ GIANNETTI, Leonardo Varella. **Arbitragem no Direito Tributário brasileiro: possibilidade e procedimentos**. Tese (Doutorado). Curso de Direito, Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 385 f., 2017. Disponível em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLVa_1.pdf. Acesso em: 10 set. 2021.

⁹ PASINATTO, Ana Paula; VALLE, Maurício Dalri Timm do. Arbitragem tributária: breve análise luso-brasileira. **Revista Jurídica Luso Brasileira**, ano 3, n. 6, p. 1041-1073, 2017. Disponível em: http://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2017/6/2017_06_1041_1073.pdf. Acesso em: 11 set. 2021.

panorama, teríamos o Poder Judiciário, a via administrativa e a arbitragem à disposição para a resolução de questões tributárias.

O relatório de Justiça em Números 2020¹⁰, em seu item de gestão jurídica, traz os dados gerais de movimentação processual e litigiosidade e os resultados dos principais indicadores de desempenho por segmento de justiça. Em seus tópicos, temos a (i) litigiosidade, que mostra o fluxo processual da justiça e os indicadores de produtividade, desempenho, percentual de processos eletrônicos, e recorribilidade consolidados por tribunal e por segmento de justiça; (ii) política de priorização do primeiro grau, comparando os dados do 1º grau com os do 2º grau de jurisdição — considerando como 1º grau a justiça comum, os juizados especiais e as turmas recursais e incluindo no 2º grau as turmas regionais de uniformização da justiça federal; e (iii) gargalos da execução, que compara as fases de conhecimento e execução do 1º grau.

A partir de uma visão geral da Justiça em Números, se faz relevante observar em primeiro lugar a taxa de congestionamento judicial, que desde o ano de 2009 se mantinha acima de 70%, uma das maiores do mundo. A partir do ano de 2020 a taxa caiu gradativamente até atingir o menor índice da série histórica no ano de 2019, com taxa de 68,5%, redução essa que nunca havia sido observada antes. Essa taxa representa a divisão do número de processos existentes pelo número de processos julgados, o que demonstra que a máquina judiciária brasileira pode ser caracterizada como extremamente lenta, não sendo possível a resolução, em tempo razoável, de grande parte de seus processos.

Ainda que tenha ocorrido alguma redução, é possível verificar que os números se mantêm elevados. De acordo com o atual relatório de 2020, no qual é dada especial atenção às execuções fiscais¹¹, a maior parte dos processos de execução é composta pelas execuções fiscais, que representam 70% do estoque. 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 87% em 2019.

¹⁰ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Relatório Justiça em Números 2020**. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/08/rel-justica-em-numeros2020.pdf>. Acesso em: 18 set. 2021.

Na seção “Gestão Judiciária”, quinto capítulo, são divulgados os dados relativos à movimentação processual, organizada em três tópicos. O primeiro exhibe os principais indicadores de desempenho e produtividade. O segundo tópico detalha os indicadores por instância, como mecanismo de acompanhamento da Política Nacional de Atenção Prioritária ao Primeiro Grau de Jurisdição instituída pela Resolução CNJ nº 194/2014. No terceiro tópico, é feita análise dos processos de execução e seu impacto nos indicadores de produtividade, com particular atenção às execuções fiscais.¹²

Ainda, é possível destacar que nesses mesmos casos, encontramos aqueles em que o judiciário já esgotou os meios previstos em lei e ainda assim não houve localização de patrimônio capaz de satisfazer o crédito, permanecendo o processo pendente, o que acaba não sendo eficaz¹³.

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 tributária¹⁴. Essa conclusão é histórica, como já mencionado, pois o executivo fiscal chega a juízo depois que as tentativas de recuperação do crédito tributário se frustraram na via administrativa, e somente após esse trâmite o crédito é apurado pela Administração Pública, que o inscreve em dívida ativa.

Os números demonstram a problemática. Segundo o relatório do CNJ, os processos de execução fiscal representam 39% do total de casos pendentes e 70% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 87%. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2019, apenas 13 foram baixados. O impacto desses processos nos acervos é mais significativo na Justiça Federal e Estadual. Na Justiça Federal, os processos de execução fiscal correspondem a 48% do seu acervo total de 1º grau (conhecimento e execução); na Justiça Estadual, a 43%; na Justiça do Trabalho, a 2%; e na Justiça Eleitoral, a 5%.

¹² Ibid., p. 11.

¹³ Ibid., p. 150.

¹⁴ HAMMOUD, Leonardo Rocha. **Arbitragem Tributária: a experiência portuguesa e a realidade brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

O referido relatório destaca ainda que seriam necessários 6 anos e 7 meses para liquidar todas as execuções fiscais pendentes no Poder Judiciário. Isto é, mesmo que o Judiciário parasse de receber novas execuções fiscais, ainda seria necessário todo esse tempo para liquidar o acervo existente. Para ilustrar essa relevância, colaciona-se abaixo, a tabela disponibilizada que demonstra a Taxa de Congestionamento por tipo de processo no ano de 2019:

Tabela 1: Taxa de congestionamento por tipo de processo em 2019.

Classificação	Taxa de Congestionamento
Conhecimento Criminal	70%
Conhecimento Não Criminal	56,5%
Total Conhecimento	58,5%
Execução Fiscal	86,9%
Execução Extrajudicial não fiscal	82,4%
Execução Judicial Não-Criminal	70,6%
Execução Penal Não Privativa de Liberdade	76,4%
Execução Penal Privativa de Liberdade	87,4%
Total Execução	82,4%
Total	68,5%
Total Geral	72,1%

Fonte: Conselho Nacional de Justiça, 2020.¹⁵

Ainda, em relatório da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) de 2020, com dados consolidados no ano de 2019, registra um relevante montante de dívida ativa, que alcança uma quantia de aproximadamente 2 trilhões de reais¹⁶. No contencioso administrativo não é muito diferente. Segundo dados disponibilizados no Relatório de Gestão do Ministério da Fazenda do ano de 2019, as Delegacias Regionais de Julgamento julgaram cerca de R\$ 205 bilhões em litígios em 2019, envolvendo autuações fiscais, pedidos de compensação, restituição e ressarcimento de tributos, o que significou um incremento de 10,5% em relação a 2018¹⁷.

¹⁵ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Relatório Justiça em Números 2020**. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/08/rel-justica-em-numeros2020.pdf>. Acesso em: 18 set. 2021.

¹⁶ PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN em números: dados 2019**. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020/view>, p. 13. Acesso em: 18 set. 2021.

¹⁷ MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Relatório de Gestão 2019**. Brasília, 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/transparencia-e-prestacao-de-contas/rgi-2019-1.pdf>. Acesso em: 19 set. 2021.

Além disso, no mesmo relatório, aponta-se como risco/desafio do contencioso administrativo o escopo de 265 mil processos a serem julgados.

Diante do cenário, atenta-se ao relevante número de demandas tributárias que pendem de resolução no judiciário brasileiro, ainda que o sistema consiga de fato resolver alguns desses litígios. Resta clara a necessidade de se estudar com maior profundidade os meios alternativos de solução desses conflitos, em vista da complexidade da matéria, do congestionamento judicial e do tempo elevado de duração do processo, que revela a ineficiência do sistema.

Os maiores prejudicados por esse cenário são aqueles que necessitam dessa tutela para ter o seu direito garantido ou problema solucionado. É nesse contexto que surge e cresce a discussão sobre a arbitragem tributária, tão evidente no direito internacional, como uma opção viável e necessária para desafogar o sistema atual.

2.2. A admissão da arbitragem no processo tributário

No direito brasileiro, a arbitragem é concebida como um método heterocompositivo de resolução de conflitos, extrajudicial e facultativo, em que um ou mais árbitros especialistas na matéria a ser discutida, via de regra eleitos pelas partes, irão resolver a controvérsia. Como prevê o Código de Processo Civil, essa decisão arbitral será vinculativa e será considerada executivo judicial¹⁸.

A adoção da arbitragem, no direito tributário, ao mesmo tempo que traz facilidades quanto à exequibilidade da sentença arbitral, preserva a autonomia privada, pois, como já mencionado, cabe às partes a eleição de seus árbitros, que podem, ainda, estabelecer que eventuais controvérsias sejam dirimidas pela via arbitral antes mesmo de surgido o conflito, através de uma convenção de arbitragem chamada cláusula compromissória. Com efeito, a arbitragem seria interessante para o direito tributário no ponto de vista temporal, uma vez que é possível firmar cláusula compromissória antes do surgimento do litígio, ou o compromisso arbitral depois do efetivo surgimento¹⁹.

¹⁸ “Art. 515. São títulos executivos judiciais, cujo cumprimento dar-se-á de acordo com os artigos previstos neste Título: VII - a sentença arbitral.”

¹⁹ ESCOBAR, Marcelo. **A arbitragem tributária no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2017.

A principal discussão sobre a admissibilidade da arbitragem como forma de solução de controvérsias na matéria tributária está na questão da indisponibilidade do crédito tributário, o que atrai a aplicação inexorável do princípio da legalidade. A arbitragem para sanar a controvérsia tributária é de relevante interesse para manutenção do sistema, pois, como já visto, os litígios tributários ocupam grande parte das demandas que congestionam a máquina administrativa e judiciária²⁰.

A complexidade da legislação, que traz um desgaste judicial entre as partes nas discussões de mérito, em conjunto com o volume desenfreado de demandas atrasadas que prejudicam o funcionamento natural da máquina judiciária, induz a busca por meios alternativos de resolução desses conflitos. Entretanto, algumas questões devem ser avaliadas sobre a admissão do instituto no Brasil.

Sobre o princípio da indisponibilidade do interesse público, esse apresenta-se como um dogma de prevalência e superioridade do interesse da coletividade sobre o interesse do particular. O princípio decorre do princípio republicano *res pública*, que restringe a possibilidade de disposição de valores materiais e imateriais à Administração Pública, que por sua vez deve se ater à lei como condição obrigatória para justificar tal disposição.

Isto é, a Administração Pública possui o poder-dever de verificar se o sujeito passivo cumpre regularmente as leis tributárias, sendo que ela possui não só o dever de efetuar o lançamento tributário quando constatado alguma irregularidade ou o inadimplemento, mas também deve observar rigorosamente os elementos previstos no tipo legal tributário que compõem a regra matriz de incidência tributária²¹.

Nessa linha, 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

²⁰ HAMMOUD, Leonardo Rocha. **Arbitragem Tributária: a experiência portuguesa e a realidade brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

²¹ GIANNETTI, Leonardo Varella. **Arbitragem no Direito Tributário brasileiro**: possibilidade e procedimentos. Tese (Doutorado). Curso de Direito, Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 385 f., 2017. Disponível em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLVa_1.pdf. Acesso em: 10 set. 2021.

boa administração em cumprimento à legalidade²², todavia, a flexibilização desse conceito exerce um papel fundamental no direito contemporâneo.

Como se sabe, o ordenamento jurídico traz hipóteses em que se pode renunciar a bem público indisponível, caso haja autorização legal. No Código Tributário Nacional (CTN), encontramos possibilidades nas quais, em situações excepcionais, pode haver alteração do valor a pagar, nesse sentido, ao analisar a transação e a remissão, como hipóteses de extinção do crédito tributário (art. 171 e 172 do CTN), o autor Bernardo Lima²³ concluiu que o crédito tributário já possui brechas em sua indisponibilidade, sem as quais não seria possível a transação, remissão e moratória, por exemplo. Confira-se:

Ora, se estamos de acordo que o crédito tributário possui um núcleo de disponibilidade bastante desenvolvido, a ponto de a legislação admitir a remissão de dívida e a transação tributária, não há como concluir de modo distinto, senão pela arbitrabilidade da controvérsia tributária, mesmo entre Estado e contribuinte. Se a Lei autoriza que as partes, “mediante concessões mútuas”, solucionem a controvérsia tributária, não há como negar que a Administração Pública poderá optar pela via arbitral para dirimir controvérsias relacionadas ao tema. (LIMA, 2010, p. 87-88).

Nessa linha, defende Luís Eduardo Schoueri que a indisponibilidade do crédito tributário pode congrega-se ao princípio da arbitragem tributária, sendo condicionado à existência de lei que permita a arbitragem ou transação e descreva as circunstâncias dos meios alternativos de solução de controvérsia, o que tornaria a norma válida²⁴.

Ainda, é possível encontrar interpretações contrárias, que não simpatizam com o instituto da arbitragem em matéria tributária no ordenamento brasileiro, como o autor Hugo de Brito Machado, quem entende que seria impossível a “indisponibilização” da arrecadação fazendária, não admitindo flexibilização, sendo a indisponibilidade do crédito tributário absoluta²⁵.

²² MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 98-99.

²³ LIMA, Bernardo. **A arbitrabilidade do dano ambiental**. São Paulo: Atlas, 2010.

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 579.

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Transação e Arbitragem no âmbito tributário. In: FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva; GUIMARÃES, Vasco Branco. (org.) **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 111-131.

Na presente pesquisa, optou-se, diante de todo o exposto, entender pela limitação da indisponibilidade à competência tributária, sendo essa sim irrenunciável. Isso porque, uma renúncia fiscal advinda da utilização da arbitragem tributária atende ao interesse público desde que sejam respeitados os princípios da Administração Pública e os termos legais, uma vez que, mediante entendimento de parte da doutrina, o impacto financeiro pode ser diminuído se comparado ao grau de recuperabilidade dos créditos tributários pela performance atual dos órgãos administrativos e judiciais²⁶.

Percebe-se, assim, que a arbitragem não chega para interferir no exercício do poder estatal de efetuar a cobrança do tributo já apurado pela fiscalização, por meio do lançamento²⁷. O crédito tributário é indisponível, a princípio, e é passível de impugnação, à medida que mesmo com o crédito formalizado, ele pode ser questionado, seja na via administrativa, seja na via judicial. O uso da arbitragem criaria a terceira via possível, para que o sujeito passivo possa substituir a jurisdição estatal, a qual quando usada poderá impedir ou restringir a continuidade da discussão judicial da mesma matéria já enfrentada.

Ademais, o uso da arbitragem em matéria tributária só se inicia quando já instaurado o conflito, sendo a manifestação da vontade do contribuinte responsável apenas por firmar o compromisso arbitral. Cumpre frisar ainda que, o conteúdo da decisão proferida pelo árbitro não decorre de um acordo prévio feito entre as partes que diga respeito ao mérito da controvérsia fiscal, pelo contrário, a função do árbitro se assemelha à dos juízes, visto que a função de ambos é verificar a compatibilidade do ato administrativo de cobrança do tributo com a lei, partindo, exclusivamente, da interpretação das leis que integram o ordenamento jurídico.

Resta claro, portanto, que a atividade interpretativa exercida pelo árbitro, assim como aquela exercida pelo juiz de direito, não viola o princípio da legalidade. A semelhança entre a atividade desenvolvida pelo árbitro e a desenvolvida pelo juiz é bem evidente, a ponto de justificar o mesmo tratamento igualando os efeitos da decisão a um título executivo²⁸.

²⁶ BOSSA, Gisele Barra; VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. Arbitragem Tributária e a Reconstrução do Interesse Público. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli. (coord.). **Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 60.

²⁷ DACOMO, Natalia De Nardi. **Direito Tributário Participativo**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 226-227.

²⁸ Segundo Carla Castelo Trindade (2015, p. 49), “se os tribunais arbitrais tributários estão condicionados a um julgamento segundo o direito constituído, como também o estão os tribunais tributários judiciais, as decisões dos

Outrossim, prezando pelo bom funcionamento do procedimento, qualquer violação ao princípio da legalidade encontrada no processo arbitral, ou em seu procedimento, poderia ser levado ao Poder Judiciário para análise, diante do princípio de inafastabilidade de jurisdição.

Nesse sentido, é possível fazer um paralelo em busca da definição do que seria a arbitragem tributária, sendo necessário adaptar princípios constitucionais da ordem processual, respeitando-se o devido processo legal sob o ângulo do contraditório e ampla defesa. No que tange o princípio da legalidade, temos o art. 21 da Lei de Arbitragem, o qual se relaciona com os princípios constitucionais presentes no art. 37 da Constituição Federal, trazidos pela Lei nº 13.219 de 2015 que admitiu o uso da arbitragem pela Administração Pública, inserindo dispositivos de grande valor na Lei nº 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.

[...] 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.

Por fim, a posição dominante da doutrina entende que o ordenamento jurídico brasileiro admitiria a instituição da arbitragem tributária, devendo, para tal, flexibilizar a indisponibilidade do crédito tributário nos moldes legais, assim como acontece nas hipóteses de anistia, remissão, transação, e programas de parcelamento²⁹. Dessa forma, pode-se concluir que o crédito tributário constituído e concebido como direito patrimonial disponível, poderia ser objeto da arbitragem tributária, nos moldes a serem definidos em lei.

primeiros violariam tanto o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários quanto as dos segundos. Com efeito, vinculados que estão os árbitros ao direito constituído, as suas decisões irão, em princípio, no mesmo sentido em que iriam às de um qualquer juiz de toga.”

²⁹ HAMMOUD, Leonardo Rocha. **Arbitragem Tributária: a experiência portuguesa e a realidade brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 129.

2.3. Arbitrabilidade em matéria tributária: lide tributária

Em primeiro lugar, cumpre-se delinear que a arbitrabilidade é a característica de um caso específico que permite identificar se a controvérsia ali tratada pode ser resolvida pela via arbitral, isso porque nem todas as questões são passíveis de resolução pela via arbitral, devendo o legislador limitar sua utilização, assim como feito no ordenamento jurídico português, o qual será tratado mais adiante. Dessa maneira, submeter determinada controvérsia tributária ao juízo arbitral seria renunciar à solução jurisdicional estatal do conflito, que a partir da arbitragem terá uma decisão vinculante para as partes pela solução alternativa, o que não pode ser confundido com a renúncia do direito em si³⁰.

A adoção da arbitragem, no direito tributário, ao mesmo tempo que traz facilidades quanto à exequibilidade da sentença arbitral, preserva a autonomia privada, pois, como já mencionado, cabe às partes a eleição de seus árbitros, que podem, ainda, estabelecer que eventuais controvérsias sejam dirimidas pela via arbitral antes mesmo de surgido o conflito, através de uma convenção de arbitragem chamada cláusula compromissória. Com efeito, a arbitragem seria interessante para o direito tributário no ponto de vista temporal, uma vez que é possível firmar cláusula compromissória antes do surgimento do litígio, ou o compromisso arbitral depois do efetivo surgimento.

A autonomia da vontade (autonomia privada) das partes se dá através da convenção arbitral, seja por meio da cláusula compromissória de arbitragem, seja através do compromisso arbitral. A citada cláusula pode ser encontrada no art. 4º da Lei 9.307/96. Já no §1º tem-se a previsão de que a mesma seja firmada por escrito, podendo ser inserida no contrato. Vejamos:

Art. 4º A cláusula compromissória é a convenção através da qual as partes em um contrato comprometem-se a submeter à arbitragem os litígios que possam vir a surgir, relativamente a tal contrato.

§ 1º A cláusula compromissória deve ser estipulada por escrito, podendo estar inserta no próprio contrato ou em documento apartado que a ele se refira.

Já o compromisso arbitral, ao contrário da cláusula compromissória, que está prevista no contrato, sendo antecedente ao litígio, é posterior ao conflito. Dessa maneira, tem-se que o

³⁰ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Arbitragem e transação tributárias**. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014, p. 84.

compromisso arbitral, ou seja, a entrada no âmbito da arbitragem, após já constituído o conflito, pode ser tanto judicial como extrajudicial, nos termos do art. 9º da Lei nº. 9.307/96:

Art. 9º O compromisso arbitral é a convenção através da qual as partes submetem um litígio à arbitragem de uma ou mais pessoas, podendo ser judicial ou extrajudicial.

§ 1º O compromisso arbitral judicial celebrar-se-á por termo nos autos, perante o juízo ou tribunal, onde tem curso a demanda.

§ 2º O compromisso arbitral extrajudicial será celebrado por escrito particular, assinado por duas testemunhas, ou por instrumento público.

A escolha da arbitragem apresenta suas vantagens, que devem ser extraídas das particularidades do caso concreto. Uma vez já superado o suposto impedimento com base no argumento da indisponibilidade do crédito tributário e do interesse público, a arbitragem tributária traria benefícios ao sistema tributário nacional, entendimento esse que foi enfrentado pelo do Superior Tribunal de Justiça (STJ) quando legitimou a utilização da arbitragem para solucionar conflitos de uma entidade da Administração Pública (AgRg no MS 11308), não vislumbrando qualquer impedimento quando da estipulação da arbitragem pelo Poder Público, como relatado pelo Ministro Luiz Fux à época:

[...] ao optar pela arbitragem o contratante público não está transigindo com o interesse público, nem abrindo mão de instrumentos de defesa de interesses públicos, Está, sim, escolhendo uma forma mais expedita, ou um meio mais hábil, para a defesa do interesse público. Assim como o juiz, no procedimento judicial deve ser imparcial, também o árbitro deve decidir com imparcialidade, O interesse público não se confunde com o mero interesse da Administração ou da Fazenda Pública; o interesse público está na correta aplicação da lei e se confunde com a realização correta da Justiça (STJ, AgRg no MS 11308, Primeira Seção, Min. Rel. Luiz Fux, 28/06/2006).

Entretanto, existem desafios formais e materiais que permeiam a implementação da arbitragem tributária no Brasil. Os desafios materiais consistem na superação do argumento da indisponibilidade da receita tributária como impeditivo para a realização da arbitragem, e os desafios materiais se resumem à definição do instrumento legal competente para instituir o regime, o que revela uma necessidade de inovação no ordenamento jurídico e alteração no Código Tributário Nacional³¹.

³¹ PISCITELLI, Tathiane. Arbitragem no Direito Tributário: uma demanda do estado democrático de direito. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli. (coord.). **Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 191.

É importante ressaltar que, de acordo com o art. 146 da Constituição Federal, determina a previsão, via lei complementar, da disciplina relativa aos institutos de direito tributário que se referem ao desenho da relação jurídica tributária. Nesse sentido, parte da doutrina entende que seria razoável defender a necessidade de alteração do CTN, para que houvesse a previsão da sentença arbitral como forma de extinção da relação jurídica tributária, pela alteração do artigo 156 do Código, e ainda algum mecanismo de suspensão da exigibilidade, ainda que via garantia, no curso do processo arbitral, nos termos no art. 151 do CTN³².

Nessa linha, a arbitragem cuja solução, isto é, a sentença arbitral, não consta como forma extintiva do crédito tributário no art. 156 do Código Tributário Nacional, restando necessária a superação desse quesito. Todavia, ainda que esse entrave fosse superado, pela compreensão de que a previsão da sentença judicial em tal dispositivo supriria essa necessidade, já que possuem o mesmo status jurídico, haveria também a necessidade de previsão dos efeitos da exigibilidade do crédito tributário no curso do processo arbitral, em relação a possível de suspensão da exigibilidade ao longo do processo, de forma a assegurar, a um só tempo, a ausência de prescrição para a Fazenda Pública e a impossibilidade de cobrança, durante o processo, do ponto de vista dos contribuintes.

Dessa forma, a edição de lei complementar seria necessária para veicular a hipótese da arbitragem para suspensão ou extinção do crédito tributário. Realizada essa alteração no CTN, bastaria a publicação de uma lei ordinária que previsse o procedimento arbitral, tal como a Lei nº 4.257/19. Como destaca Leonardo Varella Giannetti, sendo a competência para disciplinar a matéria da União, a lei complementar teria alcance nacional, e possibilitaria o uso da arbitragem em todos os entes da Federação³³.

No que se refere às matérias, a lei deveria prever a limitação quanto à avaliação de legalidade do ato administrativo, afastando-se seu uso para questões de constitucionalidade, por

³² PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa. Desafios e limites da arbitragem tributária no direito brasileiro. **Revista Arbitragem Tributária**, Lisboa, v. 8, p. 6-11, jan. 2018.

³³ GIANNETTI, Leonardo Varella. **Arbitragem no Direito Tributário brasileiro**: possibilidade e procedimentos. Tese (Doutorado). Curso de Direito, Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 385 f., 2017. Disponível em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLVa_1.pdf. Acesso em: 10 set. 2021.

força do artigo 97 da Constituição Federal³⁴. Sobre o tema, a escolha no ordenamento jurídico Português foi a emissão de Portaria, na qual se vinculou a arbitragem em determinadas matérias. No Brasil, entende-se que a previsão de tais matérias podem ser arbitradas em lei, vinculando a administração pública e deixando a cargo do contribuinte aderir ou não ao procedimento.

Diante do exposto, restou demonstrado que mesmo com críticas e possíveis impedimentos, o ordenamento jurídico atual permitiria a instituição da arbitragem tributária, mediante alteração legislativa. Dessa maneira, é necessário cogitar a necessidade de adoção de métodos alternativos de resolução de conflitos, como forma de realização inerente aos valores do Estado Democrático de Direito, o que não se limita somente a descongestionar o Poder Judiciário, mas sim, de assegurar formas mais eficientes de arrecadação e acesso rápido a decisões de mérito eficazes.

³⁴ “Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.”

3. A POSSIBILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FIGURAR NA ARBITRAGEM

No presente capítulo, busca-se analisar a participação da Administração Pública na arbitragem, a partir da relação entre o Poder Público e o cidadão diante de uma nova concepção de interesse público e seus reflexos nas formas de solução de conflitos. A arbitragem, já é utilizada há tempos no direito privado brasileiro, e mais recentemente, pela administração pública, no direito público. Com efeito, a possibilidade de um ente público submeter-se ao juízo arbitral tem sido alvo de debates doutrinários e jurisprudenciais no cenário brasileiro, principalmente no que tange ao modelo já criado e incorporado no direito brasileiro, através da Lei da Arbitragem.

A arbitragem no âmbito privado, é um processo baseado no consenso, em que o árbitro, terceiro imparcial, após aferir os argumentos de ambas as partes, utiliza-se do direito para trazer uma resolução, e assim decide. A decisão final faz coisa julgada, ressalvados, é claro, os casos em que ocorram erros grosseiros que demandem a revisão judicial. A escolha do árbitro, nessa modalidade, é feita pelas partes, com rateio das despesas, garantindo desde o início a neutralidade buscada no procedimento.

Além disso, no âmbito privado, a arbitragem é marcada pela privacidade e a flexibilidade processual. A privacidade se dá a medida que as partes, a princípio, não tem interesse na divulgação dos resultados alcançados com a decisão arbitral, já a flexibilidade é devido ao julgamento ser menos formal que o judicial³⁵.

Para Selma Ferreira Lemes, a arbitragem sempre esteve presente em nossa legislação, inclusive a partir das Ordenações das Filipinas de 1603, já presente nas primeiras concessões públicas do Governo Geral do Império³⁶. Apesar da presença do instituto em muitas relações sociais, muitas eram as controvérsias sobre a admissão da arbitragem no Brasil, antes de Lei nº 9.307/96, sendo esse o marco do aparecimento oficial da arbitragem no país, aplicando-se

³⁵ COLAIÁCOVO, Juan Luis; COLAIÁCOVO, Cynthia Alexandra. **Negociação, mediação e arbitragem**: teoria e prática. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 94.

³⁶ LEMES, Selma Ferreira. **Arbitragem na Administração Pública, Fundamentos Jurídicos e Eficiência Econômica**. São Paulo: Quartier Latin. 2007, p. 118-123.

somente à iniciativa privada, que até então não tinha um regramento específico. De pronto, a cultura da arbitragem passou a contar com os meios adequados de para o exercício dessa modalidade, ainda que não contemplasse a administração pública no procedimento.

Diante da necessidade de admitir-se a arbitragem na administração pública, a própria Lei 9.307/96 foi alterada pela Lei 13.129, de 27 de maio 2015 para determinar, de forma expressa, a possibilidade de a administração pública direta e indireta utilizar a arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis³⁷, com inserção da cláusula compromissória nos contratos administrativos, termos de cessão, contratos de gestão e permissão de uso. Dessa forma, o antigo debate sobre a necessidade ou não de lei autorizativa da arbitragem e a eventual não aplicação da Lei nº 9.307/96 aos contratos administrativos praticamente perdeu seu objeto.

Como dispõe os parágrafos segundo e terceiro do art. 1º da Lei nº 13.129/15, a autoridade ou órgão administrativo que celebre a convenção da arbitragem deve ser a mesma que realize a transação ou o acordo, e apenas poderá dela se valer se respeitar o princípio da publicidade, porque aqui, diferente da arbitragem privada, há o interesse da sociedade na coisa pública, sendo a publicidade um desdobramento constitucional.

Todavia, ainda restam alguns debates a serem enfrentados, sobretudo, o debate sobre a obediência ao princípio da legalidade estrita³⁸, que determina que na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Assim, enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza.

³⁷ Lei nº 9.307/96: “Art. 1º § 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. Art. 2º § 3º A arbitragem que envolva a administração pública será sempre de direito e respeitará o princípio da publicidade.”

³⁸ MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. 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**, vol. 88, p. 18, set.-out., 2009, p. 577-602.

3.1. O papel do ente público na solução arbitral de litígios: a Administração Pública consensual

De acordo com Selma Ferreira Lemes³⁹, 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 chamada era da administração pública consensual.

Historicamente, 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. A expansão do consensualismo na Administração Pública vem acarretando no desenvolvimento de uma nova forma de contratar, criada em bases negociais mais amplas se comparadas aos modelos contratuais tradicionais, sinalizando para uma maior paridade entre particulares e reforçando a interdependência entre as prestações de ambas as partes⁴⁰.

De fato, não se pode negar que se inaugurou um espectro, e abriu-se a utilização da arbitragem nos contratos de gestão, nos convênios, permissão de uso, termos de cessão e demais modalidades⁴¹. Deve-se, portanto, lembrar que a arbitragem na administração pública necessita de algumas peculiaridades, como é o caso da publicidade de seus atos. Sobre esse ponto, na Lei nº 13.129 de 2015, o legislador foi expresso ao associar a instauração da arbitragem para a administração pública ao princípio da publicidade, sendo a contratação da confidencialidade nas arbitragens, comum na arbitragem privada, incompatível com o Poder Público.

Assim é a nova “contratualização administrativa em formação”, desenvolvida objetivando a aproximação da Administração e do Particular, do interesse público ao interesse

³⁹ LEMES, Selma Ferreira. **Arbitragem na Administração Pública, Fundamentos Jurídicos e Eficiência Econômica**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 32-33.

⁴⁰ NETO, Cássio Telles Ferreira. A arbitrabilidade dos Contratos Administrativos. In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. **Arbitragem em Direito Público**. Centro de Arbitragem Administrativa: FGV Projetos, 2018. Disponível em: https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/fgv_publicacao_arbitragem_miolo.pdf. Acesso em: 20 set. 2021.

⁴¹ SCHMIDT, Gustavo Rocha. **Arbitragem na Administração Pública**. Curitiba: Juruá, 2018, p. 52.

privado, sendo a admissibilidade da arbitragem analisada. O estudo da admissibilidade da arbitragem no direito brasileiro para o deslinde de controvérsias que envolvam a administração pública, passa inicialmente pelo exame da arbitrabilidade.

Esse estudo divide-se em arbitrabilidade subjetiva e objetiva. A primeira determina quem pode submeter ao juízo arbitral, enquanto a segunda relaciona-se ao objeto da controvérsia, estabelecendo quais matérias podem ser ouvidas por meio do instituto. No que tange a arbitrabilidade subjetiva, a legislação brasileira enuncia que podem se valer da arbitragem as pessoas capazes, conforme art. 1º da Lei 9307/96, não restando muitas dúvidas quanto a essa possibilidade.

No que se refere a arbitrabilidade subjetiva, e o princípio da legalidade, encontrado no art. 36 da Constituição Federal, o mesmo prevê que a atuação da Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios está limitada à autorização legal. Nessa linha, pode-se dizer que o próprio ordenamento lhe confere genericamente capacidade para comprometer-se e negociar, encontrando tal capacidade na correspondência com o art. 1º supracitado, o que também afasta o suposto óbice da arbitragem pertencer à esfera privada⁴².

Desse modo, o princípio da legalidade não limita o interesse público tutelado nas relações arbitrais, ao passo que é basilar e orienta a aplicação da arbitragem nos contratos administrativos, superando a visão quanto a impossibilidade de transação de bens públicos pela Administração, em vista da indisponibilidade destes. A opção pela arbitragem, assim, torna-se uma alternativa concreta e eficaz diante das dificuldades de tornar mais rápida a justiça estatal das demandas crescentes da economia competitiva.

Já a arbitrabilidade objetiva diz respeito à natureza dos bens envolvidos, levando-se em conta a disponibilidade destes, que compõem o objeto da controvérsia, estabelecendo quais matérias podem ser resolvidas via juízo arbitral. Nesse sentido, o âmbito de arbitrabilidade

⁴² NETO, Cássio Telles Ferreira. A arbitrabilidade dos Contratos Administrativos. In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. **Arbitragem em Direito Público**. Centro de Arbitragem Administrativa: FGV Projetos, 2018. Disponível em: https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/fgv_publicacao_arbitragem_miolo.pdf. Acesso em: 20 set. 2021.

objetiva envolvendo entes públicos abrange, sem dúvida alguma, as controvérsias e lides decorrentes da prática de seus atos de gestão, consubstanciados nos contratos da administração⁴³, estando excluídos do escopo da arbitragem os atos da Administração de natureza política, legislativa ou executiva em sentido estrito⁴⁴.

Na doutrina, o entendimento do tema não é pacífico. A partir da concepção de contrato, há a preexistência de direitos disponíveis. Assim, a corrente majoritária admite a dicotomia entre contratos administrativos e contratos privados da Administração; por isso, a arbitragem seria permitida, já que existem direitos disponíveis envolvidos na relação contratual. Seguindo tal entendimento, esses autores entendem que a distinção está relacionada aos direitos envolvidos, ou seja, direitos primários e secundários respectivamente disponíveis e indisponíveis⁴⁵.

Vale lembrar ainda que existem duas categorias de interesses públicos: os primários e secundários. No primeiro caso, a Administração atua no interesse da coletividade, adotando políticas referentes à segurança e ao bem-estar da sociedade, caracterizando interesses fora do mercado, portanto de indisponibilidade absoluta, sendo indispensável o regime público.

Já os interesses públicos secundários possuem natureza instrumental, existindo para que os primeiros sejam satisfeitos. Em outras palavras, a Administração adota condutas para operacionalizar os interesses públicos primários que possam ser quantificados e tenham expressão patrimonial, os quais se caracterizam como direitos disponíveis, suscetíveis à arbitragem. Dessa forma, a questão da arbitrabilidade objetiva não reside no exame da legitimidade dos atos administrativos (interesse primário), mas de suas consequências patrimoniais (interesses derivados), externadas nos contratos administrativos.

⁴³ SCHMIDT, Gustavo da Rocha. **Arbitragem na administração pública**. Curitiba: Juruá, 2018, p. 54.

⁴⁴ PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; MAZZOLA, Marcelo. **Manual de mediação e arbitragem**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 113.

⁴⁵ NETO, Cássio Telles Ferreira. A arbitrabilidade dos Contratos Administrativos. In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. **Arbitragem em Direito Público**. Centro de Arbitragem Administrativa: FGV Projetos, 2018. Disponível em: https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/fgv_publicacao_arbitragem_miolo.pdf. Acesso em: 20 set. 2021.

Portanto, a arbitragem em matéria de contratos administrativos se coloca de forma favorável ao atendimento dos princípios jurídicos da eficiência e da economicidade, que devem estar sempre afinados aos princípios da legalidade e da moralidade, necessariamente presentes em toda atividade desenvolvida pela Administração Pública. Isto significa que a aplicação da arbitragem pode resultar também na garantia de vários princípios constitucionais, como elencado por PISCITELLI e MASCITTO (2018, p. 9)⁴⁶:

[...] em vez de se revelar como algo que colocaria em risco a integridade do crédito tributário, a extensão da arbitragem para causas tributárias seria vetor de ampliação da segurança jurídica e realização da justiça fiscal, na medida em que asseguraria a resolução potencialmente mais eficaz do litígio, sem prejuízo da observância de todas as garantias constitucionalmente previstas: isonomia, legalidade e publicidade são apenas algumas delas.

Em síntese, pode-se limitar os critérios de definição para a arbitrabilidade objetiva na Administração Pública, qual seja, a possibilidade de disposição do interesse ou direito por parte da Administração Pública, a possibilitar a autocomposição do conflito pelas próprias partes e que o direito controvertido possua efetiva expressão patrimonial, sendo esses indicadores que de a lide será passível de resolução pela via arbitral⁴⁷. Como já visto anteriormente, o crédito tributário não é indisponível, a medida que se admite é permitida a transação do crédito tributário⁴⁸.

Ora, a simples existência de um instituto como a transação tributária abre uma nova via de diálogo entre Fisco e contribuinte para além do processo judicial e do processo administrativo. Nesse sentido, “o simples fato de trazer a disciplina de um instituto quase que esquecido do CTN, em meio ao desgastante ambiente do contencioso tributário brasileiro, já é uma evolução representativa”⁴⁹, restando claro, dessa maneira, que se pode haver disposição de

⁴⁶ PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa. Desafios e limites da arbitragem tributária no direito brasileiro. **Revista Arbitragem Tributária**, Lisboa, v. 8, p. 6-11, jan. 2018.

⁴⁷ ANDRADE, Gustavo Fernandes de. Arbitragem e administração pública: da hostilidade à gradual aceitação. In: MELO, Leonardo de Campos; BENEDUZI, Renato Resende. (coord.). **A reforma da arbitragem**. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 428.

⁴⁸ PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; STRÄTZ, Murilo; RODRIGUES, Roberto de Aragão Ribeiro. Arbitragem tributária: perspectivas para o direito brasileiro. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, ano 6, n. 4, p. 1447-1479, 2020. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2020/4/2020_04_1447_1479.pdf. Acesso em: 17 set. 2021.

⁴⁹ PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa. **Transação tributária federal aprovada e evoluções necessárias do instituto**. Jota, São Paulo: 14 abr. 2020. Disponível em: www.jota.info/opiniaoe-

parte do próprio crédito tributário, não faria o menor sentido não se admitir a resolução de litígios a ele relativos pela via da arbitragem.

Assim, a inclusão da cláusula arbitral nos contratos administrativos não constituiria afronta à proteção do interesse público, mas instrumento auxiliar à sua consecução e adequado às peculiaridades das novas demandas da atual Administração Pública, em total consonância com a sociedade moderna⁵⁰. Como se vê, a utilização da arbitragem para dirimir conflitos de direito patrimonial disponíveis, oriundos das relações entre o particular e o Estado, constitui, hoje, a etapa mais avançada da tendência de modernização da Administração Pública.

3.2. A Jurisprudência no TCU e no STJ

A jurisprudência do Tribunal de Contas da União ainda não é simpática à arbitragem nos contratos administrativos, sendo contrária ao seu uso abrangente. Em várias decisões do TCU, a arbitragem foi vedada em razão da ausência de lei específica expressamente autorizando seu uso⁵¹.

No geral, há uma resistência considerável desse órgão em favor da arbitragem, podendo ser destacada a decisão proferida em 2013 no Acórdão 2.145 (Plenário, rel. Min. Benjamin Zymler), de um caso envolvendo, em síntese, um entendimento bastante restritivo a respeito do cabimento da arbitragem junto à administração pública. Na referida decisão, o TCU, ilustrado seu entendimento a partir do voto do Ministro Benjamin Zymler, transcrito abaixo, invocou, em 2013, um precedente de 1993 para legitimar a exigência de lei específica para validar o uso do juízo arbitral:

analise/artigos/transacao-tributaria-federal-aprovada-e-evolucoes-necessarias-do-instituto15042020. Acesso em: 29 set. 2021.

⁵⁰ NETO, Cássio Telles Ferreira. A arbitrabilidade dos Contratos Administrativos. In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. **Arbitragem em Direito Público**. Centro de Arbitragem Administrativa: FGV Projetos, 2018. Disponível em: https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/fgv_publicacao_arbitragem_miolo.pdf. Acesso em: 20 set. 2021.

⁵¹ Segundo Carmen Tibúrcio (2010, p. 5-6), “na esfera administrativa, porém, o TCU tem se mantido firme no entendimento de que não é possível a participação da Administração em arbitragens sem lei autorizativa (decisão 286/935, decisão 763/946, decisão 188/957, decisão 394/958, acórdão 584/039, decisão 215/0410, acórdão 587/0311, acórdão 631/0312, acórdão 1271/0513, acórdão 537/0614 e acórdão 1099/061).

28. Entretanto, de acordo com o princípio da legalidade a que está sujeita a administração pública, não vislumbro motivos para ser afastado os argumentos expendidos no bojo do TC 008.217/1993-9, quando o TCU, em sede de consulta formulada pelo então Ministro das Minas e Energia, manifestou-se no sentido que deve haver previsão legal para a aplicação do instituto da arbitragem em contratos administrativos (Decisão 286/1993- Plenário). Isso porque, consoante o seguinte trecho do voto condutor do Acórdão 1099/2006-Plenário, “a Lei n.º 9.307/1996, que dispõe de modo geral sobre a arbitragem, não supre a necessária autorização legal específica para que possa ser adotado o juízo arbitral nos contratos celebrados”.

29. Esse parece ser também o entendimento do legislador que especificamente, de acordo com a natureza das avenças, permitiu, somente em determinadas hipóteses, a instituição de cláusula arbitral em contratos administrativos. Assim, ocorre nos contratos de concessão de serviços públicos (art. 23-A da Lei 8.987/1995), de parceria público privada (art.11, inciso III da Lei 11.079/2004) e de transações, por parte de empresa estatal, de compra e venda de energia elétrica nos sistemas interligados (§ 4 do art. 20 da Lei 10.433/2002). (TCU, Acórdão nº 2145/2013, Plenário, Primeira Seção, Min. Benjamin Zymler, 14/08/2013).

Além da decisão colacionada acima, é possível encontrar outras decisões em termos semelhantes, o que demonstra uma interpretação do TCU bastante restritiva a respeito do conceito de direito disponível patrimonial. Um exemplo seria o acórdão nº 2.573, de 2012, proferido pelo Pleno do TCU, cujo caso tratava da minuta de um contrato de concessão onde havia a previsão de cláusula de arbitragem, e o Tribunal entendeu que a arbitragem não poderia ser usada para discutir o equilíbrio econômico-financeiro do contrato⁵².

Todavia, apesar do entendimento mais restritivo do TCU, a jurisprudência do STJ e de alguns julgados dos Tribunais Estaduais são bem favoráveis ao uso da arbitragem, inclusive para tratar de questões financeiras e econômicas, pois estas estariam enquadradas no conceito de direito disponível previsto na lei brasileira de arbitragem⁵³. O STJ, em sessão realizada em 25 de outubro de 2005 no Resp 612.439/RS, adotou posição intermediária e admitiu a validade e a eficácia de cláusulas compromissórias nos contratos de sociedades de economia mista

⁵² Consta no Acórdão 2.573/2012 do TCU: “Com fulcro no que dispõe o art. 1º da Lei 9.307/1996 e em que pese ser possível a aplicação da arbitragem, tão somente, aos aspectos regulamentares do contrato de concessão, tem-se por devido determinar à ANTT, haja vista o que dispõe o art. 24, inciso VII, da Lei 10.233/2001, que preveja expressamente, no Contrato de Concessão decorrente do Edital 001/2011 BR 101/ES/BA, a inaplicabilidade da Arbitragem para resolução de divergências relativas às questões econômico-financeiras do contrato de concessão.”

⁵³ GIANNETTI, Leonardo Varella. **Arbitragem no Direito Tributário brasileiro: possibilidade e procedimentos**. Tese (Doutorado). Curso de Direito, Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 385 f., 2017. Disponível em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLVa_1.pdf. Acesso em: 10 set. 2021.

exploradoras de atividade econômica, observando algumas condições, dentre elas a discussão de direitos patrimoniais disponíveis⁵⁴.

Outro precedente importante e bastante comentado pela doutrina é o MS 11.308, julgado pela 1ª Seção do STJ em 2008⁵⁵. Trata-se de mandado de segurança que discutia os termos de um contrato de rescisão, que possuía cláusula expressa no sentido de que as partes, antes de ingressar em juízo, recorreriam à arbitragem prevista na Lei 9.307/96. Nesse julgamento, em que ao final foi concedida a segurança, enfatizou-se que “não só o uso da arbitragem não é defeso aos agentes da administração, como, antes é recomendável, posto que privilegia o interesse público.” Nesse momento, estabeleceu-se a diretriz que seria um divisor de águas quanto aos questionamentos no tribunal sobre a matéria, ficando claro que os direitos patrimoniais disponíveis não guardariam qualquer incompatibilidade com a ideia de interesse público⁵⁶.

Diante disso, nos dizeres de Gustavo da Rocha Schmidt⁵⁷, em decorrência das posições emanadas nos tribunais, o debate e por consequência o surgimento de leis esparsas que autorizam a adoção da arbitragem nos contratos administrativos tornaram-se recorrentes. na seara dos contratos administrativos. Espera-se que a alteração promovida pela Lei 13.129, de 2015, elucide ainda mais e traga força à utilização da arbitragem, relevante meio alternativo de resolução de conflitos, não sendo as relações litigiosas privadas dessa saída, em face de uma compreensão extremamente restritiva do conceito de direito disponível.

⁵⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma, Resp 612439/RS, Rel. Ministro João Otávio Noronha, julgamento em 25.10.2005, Dj 14.09.2006.

⁵⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Mandado de Segurança 11.308/DF, Rel. Ministro Luiz Fux, julgamento em 28.06.2006, Dj 14.08.2006.

⁵⁶ HAMMOUD, Leonardo Rocha. **Arbitragem Tributária**: a experiência portuguesa e a realidade brasileira. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 55.

⁵⁷ SCHMIDT, Gustavo da Rocha. **Arbitragem na administração pública**. Curitiba: Juruá, 2018, p. 33.

4. A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA À LUZ DO DIREITO COMPARADO PORTUGUÊS

A experiência em arbitragem tributária de Portugal foi pioneira na Europa, seguindo a dos Estados Unidos da América, o que demonstra a relevância desse passo frente ao cenário mundial, e criou novas diretrizes e possibilidades, principalmente aos países de língua portuguesa que pretendem inserir a arbitragem em seu ordenamento jurídico tributário, como seria o caso do Brasil⁵⁸.

Em 2004, em Portugal, aconteceu a chamada Reforma do Contencioso Administrativo. Tal reforma foi responsável por introduzir a regulação da arbitragem administrativa permitindo que os tribunais arbitrais apreciassem litígios que envolvessem contratos e atos administrativos. Mesmo que de forma prematura, a maior inovação da Reforma do Contencioso Administrativo de 2002-2004 no país, foi a possibilidade de serem criados os centros de arbitragem, possibilidade essa que só foi explorada na prática em 2009, com o surgimento do Centro de Arbitragem Administrativa. O instituto da arbitragem tributária em Portugal teve como instituidor o Decreto-Lei n.º 10/2011, que admitiu a sujeição da arbitragem de certos litígios em matéria de impostos.

O Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, aprovado em Conselho de Ministros em 11 de novembro de 2011, consagrou-se como a “aplicação prática” da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, instituindo o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária. A implementação o referido Regime Jurídico também pode ser entendido como o cumprimento de um compromisso assumido pelo Governo Português perante a União Europeia, de modo a que, e como é possível ler no preâmbulo da citada legislação, objetivava-se reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, imprimir uma maior celeridade nas decisões e reduzir o número de processos pendentes nos tribunais judiciais (TAF)⁵⁹.

⁵⁸ FERREIRA, Rogério M. Fernandes. Prefácio. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli. (coord.). **Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 9.

⁵⁹ Preâmbulo do Diploma referente à implementação do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (DL 10/2011, de 20 de janeiro) e Ponto 7.6 e 7.14 do Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica, de 17 de maio de 2011.

Dentre os principais objetivos dessa inovação no ordenamento jurídico, podemos apontar os seguintes: (i) O reforço da tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos do sujeito passivo; (ii) Dar maior celeridade na resolução de litígios que colocam a administração tributária contra o sujeito passivo; (iii) Reduzir a pendência dos processos nos tribunais administrativos fiscais⁶⁰. No que tange o terceiro ponto, principalmente, tem-se que a Justiça Federal Portuguesa passava por um contexto de crescimento exponencial do volume de pendências judiciais nos tribunais “tributários” do Estado, o que causava o desfasamento entre a oferta e a procura, trazendo um efeito negativo à ideia de prazo médio para proferimento de decisão, tudo isso contribuindo para uma sobrecarga de trabalho dos juízes dos tribunais, junto à uma carência de especialidade quanto a complexidade do direito fiscal.

Segundo Nuno de Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira⁶¹, a experiência portuguesa da arbitragem no âmbito do direito tributário parte da constatação dos problemas que afetavam a justiça fiscal no país, o que gerou uma necessidade de criar-se um novo modo de pensar o sistema de justiça, focando em oportunizar mecanismos de composição de litígios, para além das vias tradicionais.

Nesse contexto, o legislador português desenhou algumas medidas de política pública capazes de combater o estrangulamento no sistema de impugnações fiscais. Aqui, é importante observar que o contencioso fiscal de Portugal era diferenciado, contando com um tribunal administrativo cuja dinâmica se assemelhava a de um tribunal judicial, o qual integrava, junto aos demais, o Ministério da Justiça⁶². Além disso, o sistema tributário português tinha considerável volume de pendências processuais que saturavam os tribunais administrativos e fiscais. Nessa linha, os membros do judiciário no país entendiam que o combate às pendências dependia de um maior diálogo entre os sujeitos da relação jurídica tributária, trazendo inúmeros benefícios para a sociedade como um todo⁶³.

⁶⁰ VILLA-LOBOS, Nuno. **Arbitragem Tributária**: a experiência portuguesa. Lisboa: CAAD, 2017. Disponível em: https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/nuno_apresentacao_nvl_vf_17-09-2017_0.pdf. Acesso em: 15 set. 2021.

⁶¹ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. **Guia da Arbitragem Tributária**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2017, p. 5-6.

⁶² HAMMOUD, Leonardo Rocha. **Arbitragem Tributária**: a experiência portuguesa e a realidade brasileira. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 68.

⁶³ *Ibidem*.

No que tange à celeridade, essa era vista como uma solução na redução das pendências processuais, somada aos problemas orçamentários que o país enfrentava. No mais, a idoneidade do procedimento arbitral possibilita a observância do princípio da legalidade, desde a decisão do árbitro até sua publicação, que já se adianta, é obrigatória.

O objetivo era reforçar a prestação jurisdicional à sociedade, melhorando o sistema de justiça, evitar litígios, combatendo a cultura da litigiosidade, que, por sua vez, acabava por desequilibrar o sistema. Cabe observar aqui que, comparando os problemas e dos objetivos do Brasil com Portugal, bem como considerando os resultados da arbitragem tributária portuguesa, que tem média de 4,5 meses para solução de controvérsias, resta clara a viabilidade de uma inspiração nesse sistema, principalmente no que tange a regulamentação legislativa renovadora instituída em Portugal, que será melhor analisada adiante⁶⁴.

O novo paradigma introduzido pela arbitragem tributária em Portugal rompeu com a tradição do Direito da Arbitragem ao impor a arbitragem institucionalizada, independentemente da vontade das partes, ao privilegiar a designação de árbitro pelo Conselho Deontológico do Centro, ao proibir, expressamente, o recurso à equidade, ao impor a publicação das decisões arbitrais e ao limitar a fixação dos encargos cobrados, que não deveriam ser superiores aos valores das custas aplicáveis nos Tribunais Tributários. A lei de autorização legislativa ainda impôs ao legislador ordinário a instituição da arbitragem “de modo a constituir um direito potestativo dos contribuintes”.

O regime da arbitragem tributária estendeu o âmbito da arbitrabilidade a litígios tradicionalmente vedados, máxime os atos de liquidação dos impostos, ao mesmo tempo que excluiu, do âmbito de competência material dos Tribunais Arbitrais em matéria tributária, domínios que a visão mais conservadora, amparada no dogma da indisponibilidade do crédito tributário, tendia, até então, a admitir⁶⁵.

⁶⁴ ESCOBAR, Marcelo Ricardo. **Arbitragem Tributária no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2017, p. 209.

⁶⁵ NETO, Cássio Telles Ferreira. A arbitrabilidade dos Contratos Administrativos. In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. **Arbitragem em Direito Público**. Centro de Arbitragem Administrativa: FGV Projetos, 2018. Disponível em: https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/fgv_publicacao_arbitragem_miolo.pdf. Acesso em: 20 set. 2021.

Dito isso, passemos ao estudo da arbitragem tributária em Portugal, no que tange suas principais características, seus dispositivos legais envolvidos e, em seguida, seus resultados e expectativas.

4.1. Decreto-Lei nº10/2011: aprovação do regime arbitral para a resolução das controvérsias tributárias

O regime jurídico da arbitragem tributária (RJAT) foi introduzido no ordenamento português pelo Decreto-Lei nº. 10/2011, que tem como uma de suas principais características o fato de as decisões serem pautadas, exclusivamente no direito posto, não permitindo a equidade em sua abertura de julgamento, mas apenas o controle de legalidade sem vertentes discricionárias.

Como se sabe, a arbitragem possibilita a resolução de um litígio através de um terceiro neutro e imparcial, que pode ser escolhido pelas partes ou designado pelo Centro de Arbitragem Administrativa, cuja decisão terá o mesmo valor jurídico que as sentenças judiciais. Em vias de conferir à arbitragem tributária a necessária celeridade processual, foi adotado um processo sem formalidades especiais, baseando-se no princípio da autonomia dos árbitros na condução do processo, sendo estabelecido regime temporal de seis meses para proferimento de decisão arbitral, com possibilidade de prorrogação não superior a seis meses. Outrossim, são competentes para proferir a decisão arbitral os tribunais arbitrais que funcionam sob a organização do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD).

A arbitragem tributária em Portugal é um meio jurisdicional de resolução de litígios parcialmente alternativo à impugnação judicial, que a complementa, não substitui, constituindo mais uma via à disposição do fisco e do contribuinte para solucionar pendências⁶⁶. A simplicidade do processo arbitral pode ser exemplificada pelo fato de o pedido de constituição do tribunal arbitral ser feito por meio de requerimento on-line enviado ao presidente do CAAD e também pelo princípio processual da oralidade: após a constituição e a resposta da Administração Tributária, realiza-se uma reunião inicial com as partes para a discussão das

⁶⁶ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. **Guia da Arbitragem Tributária**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2017, p. 7.

questões de fato e de direito, em que será marcada uma data para as alegações orais, se necessário⁶⁷.

Passemos, portanto, à análise do sistema. No que tange a designação de um árbitro, caso o contribuinte opte por designar um árbitro, o tribunal arbitral funcionará sempre com um coletivo de três árbitros, cabendo a cada parte a designação de um deles e aos árbitros assim designados a designação do terceiro, que exerce as funções de árbitro-presidente. Caso o contribuinte não pretenda designar um árbitro, o tribunal arbitral funcionará com um árbitro singular nos casos em que o valor do pedido não ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo, ou seja, €60.000 (sessenta mil euros), e com um coletivo de três árbitros nos restantes casos, cabendo a sua designação, em ambas as situações, ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

Ou seja, caso o pedido ultrapasse esse valor, ocorreria a obrigatoriedade de os três árbitros serem designados também pelo Conselho Deontológico. Vejamos o que preveem os seguintes dispositivos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro⁶⁸:

Artigo 5.º. Composição dos tribunais arbitrais:

1 – Os tribunais arbitrais funcionam com árbitro singular ou com intervenção do colectivo de três árbitros.

2 – Os tribunais arbitrais funcionam com árbitro singular quando:

a) O valor do pedido de pronúncia não ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo; e b) O sujeito passivo opte por não designar árbitro.

3 – Os tribunais arbitrais funcionam com intervenção do colectivo de três árbitros quando: a) O valor do pedido de pronúncia ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo; ou b) O sujeito passivo opte por designar árbitro, independentemente do valor do pedido de pronúncia.

Artigo 6.º. Designação dos árbitros:

1 – Quando o tribunal arbitral funcione com árbitro singular, o árbitro é designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, de entre a lista dos árbitros que compõem o Centro de Arbitragem Administrativa.

2 – Quando o tribunal arbitral funcione com intervenção do colectivo, os árbitros são designados:

a) Pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, de entre a lista dos árbitros que compõem o Centro de Arbitragem Administrativa; ou

⁶⁷ FRANCISCO, Ana Mafalda Costa. **A arbitragem tributária**. Dissertação (Mestrado). Curso de Direito da Universidade Católica Portuguesa, Porto, 2012, p. 25. Disponível em: http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/11975/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O_ARBITRAGEM%20TRIBUT%C3%81RIA!.pdf. Acesso em: 15 set. 2021.

⁶⁸ PORTUGAL. Decreto-Lei n.º 10/2011, de 15 de dezembro de 2010. Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, n. 14, Série I., 14. ed. Disponível em: <https://cbar.org.br/site/legislacao-internacional/portugal/>. Acesso em: 17 set. 2021.

b) Pelas partes, cabendo a designação do terceiro árbitro, que exerce as funções de árbitro-presidente, aos árbitros designados ou, na falta de acordo, ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, mediante requerimento de um ou de ambos os árbitros.

3 – No caso previsto na alínea b) do número anterior, os árbitros podem não constar da lista dos árbitros que compõem o Centro de Arbitragem Administrativa.

Na arbitragem tributária, o árbitro será o terceiro da relação jurídica, um técnico especialista, imparcial e neutro, escolhidos pelas partes ou designados pelo CAAD que decide a controvérsia tributária. Nessa linha, ao apreciar as provas e decidir sobre a questão posta, tem seu parecer final com o mesmo valor de uma decisão judicial.

O compromisso com a minimização da asfixia das demandas que lotam o sistema fiscal e obstruem a máquina administrativa é observado pelo incentivo a adesão a arbitragem tributária nos processos pendentes de julgamento por mais de dois anos, sem decisão proferida, com um incentivo de serem dispensadas as custas judiciais. Ainda, aqui aplica-se o direito posto, sem utilização de equidade para julgamento das demandas, sem serem adotados critérios de justiça discricionários e sem previsão na legislação, o que confere segurança jurídica às partes litigantes^{69 70}.

Já quanto às matérias sobre as quais pode pronunciar o tribunal arbitral, temos a apreciação de declaração de ilegalidade de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e os de pagamento por conta, a declaração de ilegalidade de atos de determinação da matéria tributável, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais, bem como a apreciação de qualquer questão, de fato ou de direito, relativa à liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão anteriormente referida. Tal previsão se encontra no art. 2º do citado Decreto-Lei, vejamos:

Artigo 2º. Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável:

1 – A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) A declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;

⁶⁹ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. **Guia da Arbitragem Tributária**. 3. ed. Coimbra: Almedina: 2017, p. 19.

⁷⁰ SOUTELINHO, Susana. Arbitragem Tributária: uma realidade? In: FONSECA, Isabel Celeste (coord). **A arbitragem Administrativa e Tributária**: problemas e desafios. Coimbra: Almedina, 2012, p. 218.

c) A apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de decisão de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão referida na alínea anterior.

2 – Os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade.

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

Neste seguimento, é importante esclarecer alguns conceitos presentes no artigo colacionado acima. Em primeiro lugar, temos o conceito de liquidação, que consiste na operação através da qual se aplica a taxa de imposto a ser paga pelo contribuinte à matéria tributável, daí resultando o valor efetivo que o contribuinte vai ter que pagar de imposto⁷¹. Dessa forma, pode-se dizer que o ato de liquidação é o ato administrativo através do qual é concretizada a taxa de imposto a pagar.

A alínea a) do art. 2º refere-se também ao conceito de autoliquidação. Tal conceito pode ser explicado pelo ato através do qual o sujeito passivo apura o valor do imposto a pagar, sem qualquer intervenção da Administração Tributária. Este conceito traz uma perspectiva de “desresponsabilização” da Administração Tributária, que veio operar uma transferência de variadas tarefas da Administração para os contribuintes, onerando-os do cumprimento das mesmas. A autoliquidação do imposto é, talvez, uma das maiores bandeiras desta perspectiva, pois permite ao sujeito passivo determinar, de forma isolada, o montante de imposto a pagar, desde que sejam mantidos os critérios impostos pelo sistema fiscal português⁷².

Outro dos conceitos abordados é o de retenção na fonte. A retenção na fonte está relacionada com um outro conceito, também importante em direito fiscal, que é o conceito do

⁷¹ OLIVEIRA, Ana Rita Nogueira Reis de Castro. **A Arbitragem Tributária e a Avaliação por Métodos Indiretos: Porque não?** - análise ao âmbito material da arbitragem tributária. Tese (Doutorado). Curso de Direito da Universidade de Lisboa Faculdade de Direito, Lisboa, 94 f., 2017. Disponível em: https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/34101/1/ulfd135381_tese.pdf. Acesso em: 19 set. 2021.

⁷² São exemplos de impostos de autoliquidação: Imposto sobre Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) e o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). Dispõe o artigo 89º a) do Código do IRC, onde esta figura ganha grande expressão, que “a liquidação do IRC é efetuada: a) pelo próprio sujeito passivo, nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º; b) pela Autoridade Tributária e Aduaneira, nos restantes casos.”

substituto tributário. O substituto tributário é uma figura que representa a pessoa ou entidade que é chamada a satisfazer a prestação tributária devida pelo contribuinte. Esta pessoa/entidade entrega aos cofres do Estado quantias pecuniárias resultantes de deduções aos rendimentos colocados à disposição do sujeito passivo. Ao operar esta retenção de rendimentos, é que se coloca em prática a figura da retenção na fonte⁷³.

Por último, temos o conceito de ato de pagamento, que nada mais é do que o ato através do qual o sujeito passivo pode proceder a entrega de imposto, de forma antecipada, durante a formação do fato gerador tributário.

Em síntese, é possível afirmar que o âmbito material da arbitragem tributária, abarca o ato de liquidação de tributos (seja ela administrativa, oficiosa ou adicional), a autoliquidação, a retenção na fonte (seja ela definitiva ou por conta do imposto devido) e o pagamento por conta (normal, especial e adicional), bem como os atos de segundo e terceiro grau que decidam sobre a (i) legalidade desses atos no âmbito de uma reclamação graciosa, de um recurso hierárquico ou de um pedido de revisão do ato tributário⁷⁴.

Como se pode perceber, excluísse 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. Além disso, estão fora do escopo da arbitragem também os atos que pretendem a revogação de isenções e benefícios fiscais, tampouco aqueles que se encontrem fora do âmbito de competência das matérias relacionadas aos atos de agravamento à coleta, apreensão e adoção de providências cautelares pela administração tributária.

Outrossim, é importante citar que a regra geral no julgamento da arbitragem é a irrecorribilidade da decisão proferida pelos tribunais arbitrais. Tal norma, não afasta a

⁷³ OLIVEIRA, Ana Rita Nogueira Reis de Castro. **A Arbitragem Tributária e a Avaliação por Métodos Indiretos: Porque não?** - análise ao âmbito material da arbitragem tributária. Tese (Doutorado). Curso de Direito da Universidade de Lisboa Faculdade de Direito, Lisboa, 94 f., 2017. Disponível em: https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/34101/1/ulfd135381_tese.pdf. Acesso em: 19 set. 2021.

⁷⁴ Ibidem.

possibilidade de recurso para o Tribunal Constitucional⁷⁵, nos casos em que a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique uma norma cuja constitucionalidade tenha sido suscitada, bem como o recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando a decisão arbitral esteja em oposição quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.

Cabe ainda anulação da decisão arbitral, pelo Tribunal Central Administrativo, quando não forem especificados os fundamentos de fato e de direito que justificaram a decisão, na contradição entre os fundamentos presente na decisão, na pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia, ou na violação dos princípios do contraditório e ampla defesa, além da igualdade entre as partes.

Por fim, diante do exposto, nota-se que a instituição da arbitragem não significa uma desjuridificação do processo tributário, na medida em que é vedado o recurso à equidade, devendo os árbitros julgar de acordo com o direito constituído, há preservação dos princípios do contraditório, ampla defesa, além da possibilidade de julgamento colegiado, sendo acrescido o processo de celeridade e especificidade, com resguardo a segurança jurídica e efetividade das decisões, características essas importantes do processo judicial.

4.2. O papel do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)

Portugal tem como centro de desenvolvimento da arbitragem tributária uma única instituição, o Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD, com sede em Lisboa, conforme previsto no art. 4.º, n.º 2, do Decreto-lei n.º 10/2011. A escolha do CAAD consta na própria exposição de motivos do referido decreto-lei, em que ressalta que “trata-se do único centro de arbitragem a funcionar sob a égide do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e

⁷⁵ O Tribunal Constitucional (TC) é o tribunal ao qual compete especificamente administrar a justiça em matérias de natureza jurídico-constitucional, cabendo-lhe apreciar a inconstitucionalidade e a ilegalidade, nos termos dos artigos 277.º/283.º da Constituição da República Portuguesa e da sua lei orgânica, a Lei n.º 28/82, de 15 de novembro (artigos 221.º, 223.º, CRP; 30.º, L62/2013, 26.08). Disponível em: <https://www.ministeriopublico.pt/pagina/tribunal-constitucional-0>. Acesso em: 19 set. 2021.

Fiscais”, Conselho este que é responsável para nomear o presidente do Conselho Deontológico do CAAD (órgão de controle ético de conduta dos árbitros)⁷⁶.

A instituição foi criada em 2009, e possui como fundadoras doze associações e entidades Trata-se de centro criado em 2009 e que possui como fundadoras doze associações e entidades⁷⁷, tendo sido autorizada a funcionar pelo Despacho n.º 5097/2009, do Secretário de Estado da Justiça português com posterior promulgação do Decreto-Lei nº 10 de 20 de janeiro de 2011. Trata-se de associação privada, sem fins lucrativos, vinculada ao Ministério da Justiça.

Cumprе esclarecer que o país, em sua particularidade, prevê a necessidade de autorização governamental vinculada ao gabinete do Ministério da Justiça para o funcionamento da entidade institucional que seja criada para administrar arbitragens no país. No caso do CAAD, Domingos Soares Farinho indica que o Estado, além de fiscalizador, pode figurar como apoiador, incentivador e financiador, de modo a “assegurar que as custas para os utilizadores tornam o centro uma oferta verdadeiramente competitiva, uma boa alternativa aos tribunais administrativos”⁷⁸.

Além disso, segundo o referido autor, esse financiamento possui uma única finalidade: atender o interesse público, “justificada pela atividade desempenhada pelo centro e pela sua capacidade de concorrer para fins similares aos que o Estado se propõe”⁷⁹, ressaltando-se,

⁷⁶ GIANNETTI, Leonardo Varella. **Arbitragem no Direito Tributário brasileiro**: possibilidade e procedimentos. Tese (Doutorado). Curso de Direito, Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 385 f., 2017. Disponível em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLVa_1.pdf. Acesso em: 10 set. 2021.

⁷⁷ O CAAD tem as seguintes entidades fundadoras: Associação dos Oficiais de Justiça; Associação Sindical dos Conservadores dos Registos; Associação Sindical dos Funcionários de Investigação Criminal da Polícia Judiciária; Associação Sindical dos Funcionários Técnicos Administrativos Auxiliares e Operários da Polícia Judiciária; Associação Sindical dos Oficiais dos Registos e do Notariado; Associação Sindical dos Seguranças da Polícia Judiciária; Associação Sindical dos Trabalhadores dos Serviços Prisionais; Confederação de Comércio e Serviços de Portugal; Sindicato dos Funcionários Judiciais; Sindicato dos Trabalhadores dos Registos e do Notariado do Norte; Sindicato dos Trabalhadores dos Registos e do Notariado do Sul e Ilhas; Sindicato Nacional do Ensino Superior. Vide www.caad.org.pt.

⁷⁸ FARINHO, Domingos Soares. **Algumas notas sobre o modelo institucional do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)**. In VILLA-LOBOS, Nuno; VIEIRA, Mónica Brito. *Mais Justiça Administrativa e Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora e Wolters Kluwer, 2010, p. 31-45.

⁷⁹ *Ibidem*, p. 37.

ainda, que essa atuação ou presença estatal não interfere na atividade jurisdicional realizada pelos tribunais arbitrais que funcionam junto ao CAAD.

Nessa linha, o Estado surge como um parceiro especial da constituição e suporte do centro de arbitragem. Por um lado, assume a tarefa de incentivar as entidades privadas representativas das potenciais partes em causa, a constituir um Centro de Arbitragem, a medida que financia a atividade deste Centro, como forma de assegurar que as custas para os utilizadores tornam o centro uma oferta verdadeiramente competitiva, uma boa alternativa aos tribunais administrativos.

No centro de Arbitragem Administrativa, funcionam os tribunais arbitrais que julgam causas relativas aos contratos administrativos e controvérsias fiscais da administração pública portuguesa nas hipóteses previstas na legislação⁸⁰. A instituição é composta por uma Direção, um Conselho de Ética, denominado Conselho Deontológico, Conselho Fiscal, Assembleia Geral e um Conselho de Representantes^{81 82}.

A distinção entre a estrutura institucional e funcional, vem explicar a razão pela qual existe uma boa intervenção do Estado em certos pontos da arbitragem institucionalizada. Como já mencionado, o papel do Estado nos centros de arbitragem faz-se a nível de promoção para a sua constituição, como financiador, pois esse reconhece nos centros um meio de prossecução indireta do interesse público⁸³.

A supervisão realizada pelo Conselho Superior dos Tribunais Administrativos se materializa pela nomeação, entre os juízes aposentados, do presidente do Conselho

⁸⁰ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. **Guia da Arbitragem Tributária**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2017. p. 81.

⁸¹ *Ibidem*, p. 67.

⁸² NOLASCO, Rita Dias; LIMA, Osvaldo Antônio de. Arbitragem Tributária: a experiência portuguesa para sua implantação no Brasil. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli. (coord.). **Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 119.

⁸³ VILLA-LOBOS, Nuno. **Arbitragem Tributária: a experiência portuguesa**. Lisboa: CAAD, 2017. Disponível em: https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/nuno_apresentacao_nv1_vf_17-09-2017_0.pdf. Acesso em: 15 set. 2021.

Deontológico do CAAD, o que garante maior confiança dos contribuintes na transparência e imparcialidade da arbitragem tributária, pois é ao Conselho Deontológico que cabe resguardar a idoneidade do processo⁸⁴.

Cabe ao Conselho Deontológico a prerrogativa de designar e exonerar os árbitros que não se enquadrem ou desrespeitem os requisitos previstos no estatuto. Houve, ainda, a atribuição da tarefa de elaborar um código deontológico para os árbitros, contendo regras de cumprimento restrito⁸⁵. É justamente essa atividade que garante a qualidade técnica e idoneidade moral dos árbitros, uma vez que o Conselho Deontológico não mede dispêndios com o zelo pelo seguimento das normas⁸⁶. O Conselho designa os árbitros e, se for o caso, os exonera nas hipóteses de descumprimento dos deveres anexos, cumprindo com zelo sua função no exercício desse controle.

No CAAD, uma vez instaurada uma controvérsia cujo objeto é o direito tributário e a pretensão está incluída na competência de apreciação pela arbitragem disposta no art. 2º, n. 1 do Decreto-Lei 10/2011, o contribuinte informa ao Centro que pretende recorrer à arbitragem para solucionar o litígio. Em seguida, o Centro escolhe um ou mais árbitros ou, ainda, pede para que o contribuinte e o Fisco escolham os seus árbitros, a partir daqueles disponibilizados. Os árbitros são escolhidos com base em suas qualificações formais, na experiência e no domínio sobre a matéria, garantindo, assim, a competência técnica ao exercício da função.

Uma vez selecionados os árbitros, o tribunal arbitral profere uma decisão dentro do prazo de seis meses, podendo ser prorrogado por mais seis meses. Após a decisão, quando não cabe impugnação ou recurso, esta é vinculante às partes e deve ser acatada em caráter

⁸⁴ FRANCISCO, Ana Mafalda Costa. (2012). **A arbitragem tributária**. Dissertação (Mestrado) – Universidade Católica Portuguesa, 2º Ciclo de Estudos em Direito, Porto. Disponível em: <http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/11975/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O_ARBITRAGEM%20TRIBUT%C3%81RIA!.pdf>. Acesso em: 15 set. 2021.

⁸⁵ IVANKIO, Isabella; BITTEBIR, Lucas Manoel Gouveia. A arbitragem tributária no Brasil: entraves e perspectivas. **Revista Gralha Azul**, ed. 2, out.-nov., 2020. Disponível em: https://www.tjpr.jus.br/documents/14797/43178813/04+GA_0021.pdf/3bacd58f-a7a7-e0ba-ae3e-4ba2f67e69a5. Acesso em: 20 set. 2021.

⁸⁶ DOMINGOS, Francisco Nicolau. Estrutura do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD): funcionamento, escolha dos árbitros e limites institucionais. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli. **Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

obrigatório. A celeridade do processo, em sua expressão material, é cumprida por todo o procedimento. O prazo máximo de duração do processo é de seis meses, com prorrogação a cada dois meses, não podendo ultrapassar igual período de seis meses, sendo as decisões, no âmbito do CAAD, em regra, irrecorríveis⁸⁷.

A credibilização e transparência da atividade do CAAD, o qual assume lugar de destaque a determinação normativa dos padrões deontológicos que guiam a seleção e atuação dos árbitros, vem do sucesso da arbitragem tributária no que tange a confiança no sistema e em seus próprios árbitros, não só pela comunidade, como também pelas partes envolvidas⁸⁸. O legislador português optou por prever uma arbitragem institucional, que tem como vantagem a estabilidade, a independência e a celeridade a constituição do tribunal arbitral.

Diante do exposto no presente capítulo e levando em consideração que a arbitragem tributária em Portugal, percebe-se que há uma preocupação em manter a coerência sistêmica e a segurança jurídica para evitar decisões que possam perpetuar de forma contrária a direitos e garantias fundamentais, sendo esses os pilares do sistema jurídico. Como a arbitragem é um método alternativo, que traz uma ampliação da atuação jurisdicional, e sua aplicação em Portugal demonstra uma série de benefícios, têm-se que, como as decisões sejam mais céleres, em razão da rapidez do procedimento arbitral, e técnicas, uma vez que são proferidas por árbitros especializados na matéria, isso faz com que a Administração Fiscal e os contribuintes avaliem melhor as suas condutas e as normas, antes que possa surgir uma eventual controvérsia.

4.3. Os reflexos da introdução da arbitragem tributária no regime português e as expectativas a longo prazo

Com o efetivo uso da arbitragem tributária, o cenário de aceitabilidade em Portugal aumentou. Nuno Villa-Lobos⁸⁹ enumera nove vantagens com a aplicação do regime jurídico da

⁸⁷ ROCHA, Joaquim Freitas da. A desestadualização do direito tributário. Em particular, a privatização do procedimento e arbitragem. In: FONSECA, Isabel Celeste (coord). **A arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 113.

⁸⁸ FERREIRA, Rogério M. Fernandes. Prefácio. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli. (coord.). **Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 9.

⁸⁹ VILLA-LOBOS, Nuno (coord. e Presidente do CAAD). Nota de abertura. Revista Arbitragem Tributária, n. 3. Lisboa: CAAD, jun., 2016.

arbitragem tributária, detectadas e comprovadas. Em primeiro lugar, tem-se a diminuição dos custos de litigância para o Estado e para os contribuintes pela celeridade na resolução de litígios. Em segundo, a democratização do acesso à justiça arbitral tributária e em terceiro a devolução do valor integral da taxa de arbitragem para o contribuinte em caso de procedência total do pedido.

Ademais, também houve uma redução do volume de processos entrados nos tribunais tributários, em consonância com a diminuição da duração média de tempo processual, sendo essa a terceira e quarta vantagem. Da mesma forma, antecipação nas arrecadações da receita fiscal e redução de custos financeiros para os contribuintes, vantagens quinta e sexta. Em relação às três últimas, temos que é garantida a qualidade das decisões pela especialização dos árbitros, o contexto da arbitragem promove a “atração do investimento econômico pela previsibilidade de custos e do tempo de decisão dos litígios” e, por fim, tem-se que a Arbitragem Tributária em Portugal está elevando a importância da jurisprudência arbitral tributária com efeitos na atuação fiscal do Estado e dos contribuintes⁹⁰.

Dessa maneira, cumpre salientar os três pilares centrais da Arbitragem Tributária, elencados no Decreto-Lei nº. 10 de 20 de janeiro de 2011, quais sejam “reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos”, “imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo” e, ainda “reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais”. Esses três objetivos partilham um “valor” estabelecido na Constituição Portuguesa⁹¹ que, diga-se de passagem, aproximam-se ao da Constituição Federal brasileira⁹².

Quanto à duração média dos processos, demonstra-se verdadeira celeridade, uma vez que em média de 4,5 meses o árbitro profere o parecer final que põe fim ao litígio. Nesse

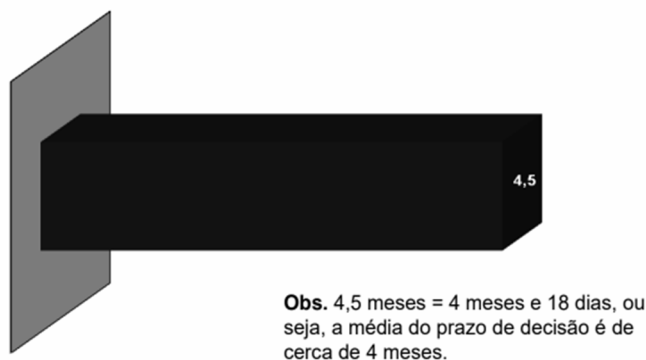
⁹⁰ PASINATO, Ana Paula; VALLE, Maurício Dalri Timm do. Arbitragem tributária: breve análise lusobrasileira. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, ano 3, n. 6, p. 1041-1073, 2017. p. 1061. Disponível em: http://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2017/6/2017_06_1041_1073.pdf. Acesso em: 11 set. 2021.

⁹¹ PORTUGAL. Constituição da República Portuguesa. VII Revisão Constitucional, 2005. Art. 20º, nº. 1 e 4. Disponível em: <https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>. Acesso em: 21 set. 2021.

⁹² Constituição Federal do Brasil. Art. 5º, inciso LXXVIII.

questo, fica evidente a eficiência do instituto da arbitragem, conforme se verifica no gráfico a seguir:

Gráfico 1. Arbitragem Tributária: duração média dos processos.



Fonte: Villa-Lobos, Pereira (2017)⁹³.

Além disso, outro ponto relevante é que dentre os processos apresentados, a maioria, ou seja 95,5% apresenta decisão arbitral e apenas 4,5 % são revogados ou arquivados, o que releva a eficiência do instrumento da arbitragem em Portugal:

Gráfico 2. Arbitragem Tributária: estatísticas globais.

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 %

Fonte: Villa-Lobos, Pereira (2017)⁹⁴.

⁹³ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. **Guia da Arbitragem Tributária**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2017. p. 282.

⁹⁴ Ibidem, p. 283.

Os dados colacionados, evidenciam a seriedade com que a arbitragem é tratada no país, a partir da instituição do CAAD, conforme já elucidado. Pelos percentuais expostos, a crescente procura dos contribuintes demonstra que são cada vez mais volumosas as situações em que se é necessário dirimir rapidamente o conflito tributário, sendo essa uma alternativa para evitar conflitos de maiores escalas. Conforme destaca Nuno Villa-Lobos (2018), tal cenário é fruto da confiabilidade em um sistema célere e especializado e explica a estabilidade dos números a respeito da arbitragem tributária desde a sua criação.

Diante do exposto neste capítulo, partindo da constatação de que a arbitragem tributária vem sendo utilizada a cerca de dez anos, é possível observar que esta cumpre seu papel como alternativa viável aos métodos de resolução de conflitos tradicionais, em matéria tributária. A partir dessa análise, a presente pesquisa busca traçar um paralelo entre os sistemas jurídicos, ao demonstrar que o uso de meios alternativos de solução de conflitos tem sido aplicado e sido bem-sucedido em Portugal, garantindo a promessa de celeridade e efetividade.

5. A APLICAÇÃO PRÁTICA DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL

No Brasil, existe uma série de obstáculos, principalmente culturais e principiológicos, a serem transpostos para uma pretendida adoção da arbitragem em matéria tributária. Fato é que a administração tributária brasileira, de modo geral, resiste a admitir meios convencionais na aplicação dos tributos, usando barreiras como o princípio da legalidade, não havendo margem de discricionariedade ao agente público para dispor do crédito tributário. Da mesma forma, a aplicação da lei tributária é sempre muito rígida e literal como que para alcançar aquela pretensa única possibilidade dada pela lei. Por fim, há, também, no Brasil, incentivos de “produtividade” vinculados ao número de autuações, como se esta equivalesse à quantidade, e não à qualidade dos procedimentos de fiscalização⁹⁵.

Diante dessas limitações, cria-se um elemento de incerteza, qual seja a necessidade ou não de lei específica para a arbitragem tributária. Parte da doutrina, formada principalmente por processualistas e especialistas em procedimentos arbitrais, entende ser dispensável uma legislação específica, tendo em vista que a sentença arbitral se equipara à sentença judicial, e a lei de arbitragem já vigente no Brasil poderia albergar a arbitragem em matéria tributária.

Outra corrente, formada por tributaristas e representantes do Poder Público, propugna pela necessidade de legislação específica, a fim de garantir maior segurança jurídica ao procedimento arbitral, tendo em vista, dentre outros motivos, que o Código Tributário Nacional, enquanto lei complementar destinada a dispor, sob reserva constitucional, do crédito tributário, nada estabelece quanto à arbitragem, trazendo somente a previsão de transação em litígios fiscais⁹⁶.

No que tange o condicionamento da arbitragem tributária à previsão por lei complementar, seria necessária a alteração no Código Tributário Nacional, principalmente nos

⁹⁵ NETO, Cássio Telles Ferreira. A arbitrabilidade dos Contratos Administrativos. In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. **Arbitragem em Direito Público**. Centro de Arbitragem Administrativa: FGV Projetos, 2018. Disponível em: https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/fgv_publicacao_arbitragem_miolo.pdf. Acesso em: 21 set. 2021.

⁹⁶ PASINATTO, Ana Paula; VALLE, Maurício Dalri Timm do. Arbitragem tributária: breve análise luso-brasileira. **Revista Jurídica Luso Brasileira**, ano 3, n. 6, p. 1041-1073, 2017. Disponível em: http://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2017/6/2017_06_1041_1073.pdf. Acesso em: 11 set. 2021.

arts. 151 e 156, que disciplinam, respectivamente, hipóteses de suspensão da exigibilidade e extinção do crédito tributário. Trata-se de prever, com precisão, o impacto que a arbitragem tributária teria quanto à relação jurídica tributária, observando-se o papel e a função das normas gerais para tanto, nos termos do art. 146, inciso III, da Constituição, especialmente a alínea “b”. Assim, somente a partir da adequação do CTN, lei ordinária nacional ou mesmo lei ordinária específica de cada ente da Federação poderia regular o processo arbitral tributário.

Uma terceira opção seria a criação da arbitragem por lei ordinária nacional específica, com fundamento no art. 22, inciso I, da Constituição⁹⁷, que delega competência para a União disciplinar matérias de Direito Processual; ou mesmo por lei ordinária própria de cada ente da Federação, nos termos do art. 24, inciso XI e §3º, da Constituição⁹⁸, que prevê a possibilidade de os Estados instituírem normas gerais sobre “procedimentos em matéria processual” na ausência da lei federal. Em ambos os casos, defende-se que, ou cabe à lei ordinária regular inteiramente a matéria, ou cabe a esta espécie legislativa regulá-la parcialmente e adotar, em relação aos pontos não especificamente abordados, as disposições da Lei de Arbitragem.

Havendo alguma relação da matéria com o que expõe o art. 146 da Constituição Federal, o tema deveria ser tratado por lei complementar. O CTN não discorre sobre as formas de resolução de conflito, devendo as formas de solução de controvérsias, por possuir conteúdo afeto ao processo tributário, vir por lei ordinária⁹⁹. Alguns exemplos de atos normativos que discorrem sobre o processo tributário são: o Código de Processo Civil, a Lei 6830/80, e Decreto 70.235/72, que foi alterado por inúmeras leis ordinárias (8748, 9532, 11196 e 12844)¹⁰⁰.

Numa perspectiva atual, a escolha pela lei ordinária é acertada, ainda que seja possível e adequado defender a necessidade de alteração do CTN. Em verdade, a inserção do instituto da arbitragem em dispositivos do Código resultaria em maior segurança jurídica aos contribuintes e à Fazenda Pública, que não teriam de se valer de interpretações extensivas ou

⁹⁷ Art. 22 da CRFB/88: “Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho.”

⁹⁸ Art. 24 da CRFB/88: Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: XI - procedimentos em matéria processual; § 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.”

⁹⁹ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Arbitragem e transação tributárias**. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014.

¹⁰⁰ *Ibidem*, p. 97.

por analogia para ver contemplado o citado mecanismo de solução de disputa dentre as formas de suspensão da exigibilidade ou de extinção do crédito tributário.

É neste contexto que o Projeto de Lei nº 4.257/2019 surge no Brasil com o intuito de tornar real a arbitragem no âmbito do direito tributário, o que será objeto de análise do subcapítulo seguinte.

5.1. O Projeto de Lei nº 4.257/2019 no Brasil

Como abordado, a arbitragem em matéria tributária no Brasil, ainda é um instituto futuro, ainda que haja muita esperança nos resultados de sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro, pela promessa de desafogamento da máquina judiciária, o que foi aprofundado no capítulo 2, cenário esse que foi palco da proposição do Projeto de Lei (PL) nº 4.257/2019.

Trata-se de proposta do Senador Antonio Anastasia que tem por objetivo modernizar as relações entre contribuintes e Fisco, bem como descongestionar o Poder Judiciário, eis que as execuções fiscais representam atualmente 40% além da instituição da arbitragem tributária, a instituição da execução fiscal administrativa, para modificar a redação da Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execução Fiscal).

Cumprir ressaltar que o PL n. 4.257/2019 prevê a arbitragem em momento posterior à constituição da relação jurídica tributária e demanda, como requisito de acesso ao procedimento, a garantia dos valores em debate, realizada no contexto de ação judicial em curso, seja a Execução Fiscal, Ação Consignatória de Pagamento ou Ação Anulatória do Ato Declarativo da Dívida.

Dentre as hipóteses de garantia, o PL indica o depósito em dinheiro, o seguro garantia e a fiança bancária. Para seguir pelo procedimento arbitral, este deve cumprir os requisitos expostos pela Lei nº 9.307/1996 e os requisitos definidos no próprio projeto. Dessa forma, cada ente Federado regulamentaria a arbitragem tributária no seu território.

À atual Lei de Execução Fiscal (Lei n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980) seriam acrescentados os artigos 41-A a 41-R, referentes à regulamentação da execução extrajudicial da

dívida ativa, os artigos 41-S e 41-T, relativos às disposições finais e transitórias, além dos artigos 16-A a 16-F, destinados à instituição, no direito pátrio, da arbitragem em matéria tributária. O artigo 16-A dispõe sobre o cerne do instituto, estabelecendo que, na hipótese de oposição de embargos à execução garantidos por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, poderá o contribuinte optar pela adoção de juízo arbitral para fins de julgamento de seus embargos, respeitados os requisitos gerais previstos na Lei de Arbitragem, bem como os específicos previstos nos artigos que lhe seguem.

O primeiro requisito específico consta do art. 16-B, o qual veda a participação de um mesmo árbitro para decidir mais de um processo do interesse do mesmo particular ou do grupo econômico de que este faça parte durante o lapso temporal de um ano. Já o artigo 16-C segue a diretriz central da arbitragem envolvendo entes públicos, preconizando que esta será sempre de direito, o que exclui, naturalmente, a possibilidade de julgamento por equidade, admissível somente em arbitragens privadas.

Os artigos 16-D e 16-E versam, respectivamente, sobre honorários advocatícios e despesas no processo arbitral. O o artigo 16-F traz a possibilidade de que qualquer uma das partes recorra ao Poder Judiciário com o objetivo de obter a declaração de nulidade da sentença arbitral que contrarie pronunciamentos jurisdicionais emanados do Supremo Tribunal Federal.¹⁰¹

O projeto de lei é arrojado ao atribuir instrumentos de autotutela executiva à Administração Pública. Nesse ponto, pode-se dizer que há um compartilhamento da execução entre atos do Poder Executivo, como deflagração da cobrança, lavratura de termo de penhora, promoção de leilão extrajudicial e alienação administrativa do bem, e do Poder Judiciário como exercício de atividade cognitiva sobre alegação de matérias de defesa no bojo dos embargos à penhora¹⁰².

¹⁰¹ PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; STRÄTZ, Murilo; RODRIGUES, Roberto de Aragão Ribeiro. Arbitragem tributária: perspectivas para o direito brasileiro. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, ano 6, n. 4, p. 1447-1479, 2020. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2020/4/2020_04_1447_1479.pdf. Acesso em: 19 set. 2021.

¹⁰² ARAÚJO, José Henrique Mouta; FRANCO, Marcelo Veiga. A desjudicialização da execução fiscal: reflexões sobre o PL nº 4.257/2019. 2021. **Revista Consultor Jurídico**, abr., 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-abr-09/araujo-franco-reflexoes-projeto-lei-42572019>. Acesso em: 20 set. 2021.

Quanto à escolha dos árbitros, o PL estabelece que cada árbitro só poderá decidir um processo do mesmo contribuinte no período de um ano. Ademais, o processo arbitral será público e de direito, conduzido por órgão arbitral institucional, cuja idoneidade e competência sejam reconhecidas, com experiência em procedimentos arbitrais¹⁰³. No que tange os honorários advocatícios no processo arbitral, estes serão fixados nos termos do artigo 85 do Código de Processo Civil e não poderão ser superiores a metade do que seriam no processo judicial¹⁰⁴. Além disso, as custas, que serão adiantadas pelo executado, não podem ultrapassar o montante fixado a título de honorários.¹⁰⁵

A arbitragem proposta pelo referido projeto de lei é a arbitragem institucionalizada, nos mesmos moldes daquela tratada em Portugal, exposta no capítulo 4 do trabalho. Dessa maneira, a proposta para o Brasil, do Projeto de Lei nº 4.257/2019 menciona que “o processo arbitral é público, de direito, e conduzido por órgão arbitral institucional, de reconhecida idoneidade, competência e experiência na administração de procedimentos arbitrais”. Isto é, uma vez permitida e regulamentada esse tipo de arbitragem, estariam assegurados os princípios judiciais inerentes à discussão, sejam o da indisponibilidade do crédito tributário e supremacia do interesse público.

Além disso, a proposta representa um avanço imenso e corrobora o entendimento de que é necessário pensar e implantar soluções inovadoras para solucionar os problemas que perduram a anos. Nessa linha, o projeto de lei baseia-se, também, no Relatório “Justiça em Números” do CNJ, elencando em sua justificativa o afogamento do poder judiciário, cujo acervo contava 80,1 milhões de processos pendentes de baixa, dos quais 74% representavam execuções fiscais, no ano de 2018¹⁰⁶. Vejamos:

¹⁰³ Projeto de Lei nº 4257, de 2019. Modifica a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>. Acesso em: 24 nov. de 2019.

¹⁰⁴ “Art. 16-D. A fixação dos honorários advocatícios no processo arbitral obedece aos critérios do art. 85 da Lei no 13.105, de 16 de março de 2015 – Código de Processo Civil. Parágrafo único. O valor final dos honorários advocatícios não pode ser superior à metade do que seria arbitrado no processo judicial.”

¹⁰⁵ “Art. 16-E. As despesas do processo arbitral devem ser adiantadas pelo executado e não podem exceder o montante fixado a título de honorários advocatícios.”

¹⁰⁶ CNJ. **Relatório Justiça em Números 2018**. Brasília, 2018. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/8d9faee7812d35a58cee3d92d2df2f25.pdf>. Acesso em: 18 set. 2021.

A recuperação do crédito público passou a ser o grande desafio para os governos de todos os níveis da federação. O enorme desequilíbrio das contas públicas da maioria dos entes federados torna urgente a necessidade de que sejam pensadas soluções que desburocratizem os procedimentos atualmente previstos na legislação para a cobrança da dívida ativa, tornando-a mais efetiva. (CNIJ, Relatório Justiça em números, Brasília, 2018.)

Diante do Projeto de Lei nº 4.257/2019, cabe ao Congresso Nacional e ao Poder Executivo reconhecer a necessidade da aplicação da arbitragem tributária, um método alternativo comprovadamente efetivo, cuja urgência da implantação se faz mais evidente neste momento para disponibilizar aos cidadãos mais segurança jurídica e um maior acesso à justiça. Isto é, fornecer mais uma via para obter a tutela jurisdicional, assim como é incentivado pelo próprio ordenamento jurídico vigente

Nas palavras Leonardo Alvim¹⁰⁷, a arbitragem seria uma medida necessária para a resolução de conflitos, podendo gerar um maior senso de justiça, e não se propõe a resolver de vez a litigiosidade do Poder Judiciário, uma vez que o problema deste não se restringe apenas à disponibilização de mecanismos resolutivos para além da via judicial. Entre os pontos positivos, como já disposto ao longo do presente trabalho, vale ressaltar que a arbitragem tributária possibilitaria imparcialidade, rapidez e qualidade técnica para a justiça brasileira.

¹⁰⁷ ALVIM, Leonardo de Andrade Rezende. Arbitragem Tributária no Brasil: os motivos pelos quais ela é necessária, mas sua implementação deve ser gradual. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; DE MENDONÇA, Priscila Faricelli. **Arbitragem Tributária**: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho de conclusão de curso, buscou elucidar as principais vertentes que se associam à arbitragem em matéria tributária, e sua familiarização com o ordenamento jurídico brasileiro. Para isso, foi observado o cenário atual do direito tributário no Brasil, a partir da análise de dados estatísticos apresentados pelos próprios tribunais pátrios e órgão pertencentes ao Poder Executivo, o que permitiu a conclusão de que, atualmente, o Poder Judiciário não tem condições de proporcionar respostas ágeis, efetivas, técnicas e adequadas aos problemas que lhe são submetidos.

Especificamente, quanto aos conflitos tributários, restou demonstrado que as soluções judiciais não têm acompanhado, de forma adequada, o seu crescimento. Esse cenário foi explorado a partir da análise de dados, com destaque para a situação das execuções fiscais, que possuem, hoje, as maiores taxas de congestionamento processual do Judiciário. Estudos apontaram que a solução definitiva nos processos executivos fiscais demora, em média, 7 anos para ser alcançada.

Nesse contexto, analisou-se a compatibilidade da arbitragem, como um meio alternativo de resolução de conflitos, capaz de produzir decisões mais técnicas, a algumas das principais características das lides tributárias, sendo analisada a aplicação da arbitragem tributária para solucionar conflitos desta matéria. Conclui-se que a faculdade pelo uso da arbitragem pode gerar tecnicidade e especificidade das decisões proferidas pelos árbitros, o que acabará por proporcionar maior segurança às partes. Além disso, abordou-se outras vantagens relevantes trazidas pelo instituto, como a celeridade da resolução dos conflitos, de acordo com os princípios basilares da Lei de Arbitragem, Lei n. 9.307.

Considerando as características desse instituto, a arbitragem será sempre pautada no direito, em consonância com a própria lei de arbitragem, principalmente quando presente a Administração Pública, sendo vedada a utilização do julgamento por equidade no caso de uso para a arbitragem tributária.

Posteriormente, foi analisada o papel do ente público na arbitragem, trazendo-se uma ideia de Administração Pública consensual, desmitificando alguns óbices que aparentemente

implicariam na não aplicação da arbitragem para esses casos. Inclusive, restou demonstrado que a instituição da Arbitragem Tributária poderá trazer inúmeros benefícios tanto para os contribuintes, como para o próprio Fisco, a medida que a arbitragem seria uma forma de contribuir para a melhora da prestação jurisdicional pelo próprio estado, permitindo uma redução na atual carga do Poder Judiciário. A presente pesquisa constatou que, apesar do problema de indisponibilidade do interesse público ser suscitada como um impedimento para a aplicação da arbitragem em matéria tributária no Brasil, este estaria superado.

Adiante, fez-se uma análise acerca da arbitragem tributária em Portugal, modelo esse destacado por muitos estudiosos do tema, pela funcionalidade e resultados que geram no país, há cerca de 10 anos de sua implementação. Para tanto, discorreu-se sobre a evolução histórica do instituto no país, e abordou-se a forma de organização do sistema e a seriedade e relevância do Centro de Arbitragem Administrativa.

Em seguida, buscou-se, brevemente, analisar alguns pontos do Projeto de Lei nº 4.257/2019, a partir do ordenamento jurídico vigente e também em comparação com a prática internacional. Ademais, a presente pesquisa também teve como objetivo constatar se a arbitragem tributária poderia ser um método alternativo de resolução de conflitos efetivo no direito tributário, e se esta poderia contribuir para a melhoria do sistema jurisdicional brasileiro.

Ressalta-se que para que haja de fato a arbitragem tributária introduzida no ordenamento jurídico brasileiro, seria necessária a autorização legislativa. Nessa, as características básicas de jurisdição deverão ser cultuadas, para garantia da lisura do processo. Nessa linha, a proposta atual para implementação que temos hoje no país necessitaria de alguns ajustes, principalmente no que tange a descrição sobre o procedimento a ser adotado.

Por fim, a pesquisa concluiu que a arbitragem tributária é o método alternativo de resolução de conflitos que mais se aproxima do objetivo de se alcançar o ideal de justiça fiscal tanto em âmbito nacional quanto internacional. Essa medida é importante, no cenário de urgência de soluções inovadoras para o direito tributário, área que tanto se desenvolve no país.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVIM, Leonardo de Andrade Rezende. **Arbitragem Tributária no Brasil: os motivos pelos quais ela é necessária, mas sua implementação deve ser gradual**. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; DE MENDONÇA, Priscila Faricelli. *Arbitragem Tributária Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa*. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

ANASTASIA, Antonio. **Projeto de Lei nº 4257, de 2019**. Modifica a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. Disponível em <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>> Acesso em: 14 set. 2021.

ANDRADE, Gustavo Fernandes de. **Arbitragem e administração pública: da hostilidade à gradual aceitação**. In: A reforma da arbitragem. Ana Carolina Weber (et al.); coordenação Leonardo de Campos Melo, Renato Resende Beneduzi. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

ARAÚJO, José Henrique Mouta; FRANCO, Marcelo Veiga. **A desjudicialização da execução fiscal: reflexões sobre o PL nº 4.257/2019**. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-abr-09/araujo-franco-reflexoes-projeto-lei-42572019>. Acesso em: 20 set. 2021.

BOSSA, Gisele Barra; VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. *Arbitragem Tributária e a Reconstrução do Interesse Público*. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli. (coord.). **Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

BRASIL. **Código de Processo Civil (2015)**. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em: 19 set. 2021.

BRASIL. **Código Tributário Nacional (1966)**. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 29 set. 2020.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. **Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança da dívida ativa da fazenda pública, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm. Acesso em: 18 set. 2021.

BRASIL. **Lei n. 9.307, de 23 de setembro de 1996**. Dispõe sobre a arbitragem. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19307.htm. Acesso em: 19 set. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Relatório de Gestão**. Disponível em: https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/arquivos/2020/rgi-2019_29-06-2020.pdf/view. Acesso em: 19 set. 2021.

BRASIL. Procuradoria da Fazenda Nacional. **Relatório da PGFN**. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020/view>. Acesso em: 18 set. 2021.

BRASIL. Secretaria Legislativa do Congresso Nacional. **Projeto de Lei n. 4.257/2019**. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>. Acesso em: 29 nov. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Mandado de Segurança 11.308/DF**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgamento em 28.06.2006, Dj 14.08.2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 612439/RS**, Rel. Ministro João Otávio Noronha, julgamento em 25.10.2005, Dj 14.09.2006.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2145/2013**. Plenário, Primeira Seção, Min. Benjamin Zymler, julgamento em 14/08/2013.

CARDOSO, Maurício. O Brasil atinge a marca de 100 milhões de processos em tramitação na Justiça. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, set., 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-set-15/brasil-atinge-marca-100-milhoes-processos-tramitacao>. Acesso em: 06 set. 2021.

CASTRO, Leonardo Moraes e. **Direito tributário e arbitragem: uma análise da possibilidade e dos óbices ao juízo arbitral em matéria tributária no Brasil**. 2021. Disponível em: <https://www.buenoecastro.tax/artigos/2021/01/direito-tributario-e-arbitragem-uma-analise-da-possibilidade-e-dos-obices-ao-juizo-arbitral-em-materia-tributaria-no-brasil/>. Acesso em: 21 set. 2021.

CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA – CAAD. **Código Deontológico do CAAD**. Disponível em: https://www.caad.org.pt/files/documentos/CAADCodigo_Deontologico-2013-01-09.pdf. Acesso em: 15 set. 2021.

COLAIÁCOVO, Juan Luis; COLAIÁCOVO, Cynthia Alexandra. **Negociação, mediação e arbitragem: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 94.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Relatório Justiça em Números 2018**. Brasília, 2018. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/8d9faee7812d35a58cee3d92d2df2f25.pdf>. Acesso em: 18 set. 2021.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Relatório Justiça em Números 2020**. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/08/rel-justica-em-numeros2020.pdf>. Acesso em: 18 set. 2021.

DACOMO, Natalia De Nardi. **Direito Tributário Participativo**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 226-227.

DE BRITO, C. **Arbitragem e Direito Tributário: uma análise da viabilidade do procedimento arbitral na resolução de conflitos em matéria tributária**. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/>. Acesso em: 10 set. 2021.

DELGADO, José Augusto. A arbitragem no Brasil: evolução histórica e conceitual. **Revista Âmbito Jurídico**, n. 15, nov., 2003. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-processual-civil/a-arbitragem-no-brasil-evolucao-historica-e-conceitual/>. Acesso em: 10 set. 2021.

DIDIER JR, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. 9. Ed. Bahia: JusPodivm, 2008.

DOMINGOS, Francisco Nicolau. Estrutura do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD): funcionamento, escolha dos árbitros e limites institucionais. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli. **Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

ESCOBAR, Marcelo Ricardo. **Arbitragem Tributária no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2017.

FARINHO, Domingos Soares. Algumas notas sobre o modelo institucional do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD). In VILLA-LOBOS, Nuno; VIEIRA, Mónica Brito. **Mais Justiça Administrativa e Fiscal**. Coimbra: Coimbra Editora e Wolters Kluwer, 2010.

FERREIRA NETO, Cássio Telles. **Arbitragem em Direito Público: A Arbitrabilidade nos Contratos Administrativos**. Disponível em: https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/fgv_publicacao_arbitragem_miolo.pdf . Acesso em: 21 set. 2021.

FERREIRA, Rogério M. Fernandes. Prefácio. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli. (coord.). **Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

FRANCISCO, Ana Mafalda Costa. **A arbitragem tributária**. Dissertação (Mestrado). Curso de Direito da Universidade Católica Portuguesa, Porto, 2012, p. 25. Disponível em: http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/11975/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O_ARBITRAGEM%20TRIBUT%C3%81RIA!.pdf. Acesso em: 15 set. 2021.

GIANNETTI, Leonardo Varella. **Arbitragem no Direito Tributário brasileiro: possibilidade e procedimentos**. Tese (Doutorado). Curso de Direito, Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 385 f., 2017. Disponível em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLVa_1.pdf. Acesso em: 10 set. 2021.

HAMMOUD, Leonardo Rocha. **Arbitragem Tributária: a experiência portuguesa e a realidade brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

IBET. **Vantagens da arbitragem tributária.** São Paulo, SP. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/vantagens-da-arbitragem-tributaria/>. Acesso em: 11 nov. 2020.

IVANKIO, Isabella; BITTEBIR, Lucas Manoel Gouveia. **A arbitragem tributária no Brasil: entraves e perspectivas.** Revista Gralha Azul, ed. 2, out.-nov., 2020. Disponível em: https://www.tjpr.jus.br/documents/14797/43178813/04+GA_0021.pdf/3bacd58f-a7a7-e0ba-ae3e-4ba2f67e69a5 . Acesso em: 20 set. 2021.

LEMES, Selma Ferreira. Arbitragem na Administração Pública, Fundamentos Jurídicos e Eficiência Econômica. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

LIMA, Bernardo. A arbitrabilidade do dano ambiental. São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. Transação e Arbitragem no âmbito tributário. In: FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva; GUIMARÃES, Vasco Branco. (org.) **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso.** Belo Horizonte: Fórum, 2008.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Arbitragem e transação tributárias.** Brasília: Gazeta Jurídica, 2014.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Relatório de Gestão 2019.** Brasília, 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/transparencia-e-prestacao-de-contas/rgi-2019-1.pdf>.. Acesso em: 19 set. 2021.

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. 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**, vol. 88, p. 18, set.-out., 2009.

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

NETO, Cássio Telles Ferreira. **A arbitrabilidade dos Contratos Administrativos.** In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. Arbitragem em Direito Público. Centro de Arbitragem Administrativa: FGV Projetos, 2018. Disponível em: https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/fgv_publicacao_arbitragem_miolo.pdf. Acesso em: 20 set. 2021.

NOLASCO, Rita Dias; LIMA, Osvaldo Antônio de. **Arbitragem Tributária: a experiência portuguesa para sua implantação no Brasil.** In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli. (coord.). Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 119.

OLIVEIRA, Ana Rita Nogueira Reis de Castro. **A Arbitragem Tributária e a Avaliação por Métodos Indiretos: Porque não?** - análise ao âmbito material da arbitragem tributária. Tese (Doutorado). Curso de Direito da Universidade de Lisboa Faculdade de Direito, Lisboa, 94 f., 2017. Disponível em: https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/34101/1/ulfd135381_tese.pdf. Acesso em: 19 set. 2021.

PARO, Giacomio; KOCHEM, Ronaldo; STANTON, Gabriel. **Arbitragem em Execuções Fiscais – Algumas Reflexões sobre o Projeto de Lei nº 4257/2019**. 2021. Disponível em: <https://www.soutocorrea.com.br/artigos/arbitragem-em-execucoes-fiscais-algumas-reflexoes-sobre-o-projeto-de-lei-no-4257-2019/>. Acesso em: 19 set. 2021.

PASINATTO, Ana Paula; VALLE, Maurício Dalri Timm do. Arbitragem tributária: breve análise luso-brasileira. **Revista Jurídica Luso Brasileira**, ano 3, n. 6, p. 1041-1073, 2017. Disponível em: http://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2017/6/2017_06_1041_1073.pdf. Acesso em: 11 set. 2021.

PASINATTO, Ana Paula; VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Arbitragem Tributária: Breve Análise Luso-Brasileira**. 2017. Disponível em: http://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2017/6/2017_06_1041_1073.pdf. Acesso em: 11 set. 2021.

PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; MAZZOLA, Marcelo. **Manual de mediação e arbitragem**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; STRÄTZ, Murilo; RODRIGUES, Roberto de Aragão Ribeiro. Arbitragem tributária: perspectivas para o direito brasileiro. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, ano 6, n. 4, p. 1447-1479, 2020. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2020/4/2020_04_1447_1479.pdf. Acesso em: 19 set. 2021.

PISCITELLI, Tathiane. Arbitragem no Direito Tributário: uma demanda do estado democrático de direito. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli. (coord.). **Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa. Desafios e limites da arbitragem tributária no direito brasileiro. **Revista Arbitragem Tributária**, n. 8, jan., 2018. Disponível em: http://www.pinheironeto.com.br/Documents/Artigos/Revista_ArbitragemTributaria.pdf. Acesso em: 18 set. 2021.

PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa. **Transação tributária federal aprovada e evoluções necessárias do instituto**. Jota, São Paulo: 14 abr. 2020. Disponível em: www.jota.info/opiniaoe-analise/artigos/transacao-tributaria-federal-aprovada-e-evolucoes-necessarias-do-instituto15042020. Acesso em: 29 set. 2021.

PORTUGAL. **Constituição da República Portuguesa**. VII Revisão Constitucional, 2005. Art. 20º, nº. 1 e 4. Disponível em: <https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>. Acesso em: 21 set. 2021.

PORTUGAL. **Decreto-Lei nº 10/2011, de 15 de dezembro de 2010**. Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, n. 14, Série I, 14. ed. Disponível em: <https://cbar.org.br/site/legislacao-internacional/portugal/>. Acesso em: 17 set. 2021.

PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN em números: dados 2019**. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020/view>, p. 13. Acesso em: 18 set. 2021.

RIBEIRO, M.F; CASTRO, A.A. **Arbitragem Tributária Como Forma de Acesso à Justiça: Realidade ou Instituto a ser desenvolvido no Brasil.** Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=d12e9ce9949f610a>. Acesso em: 18 set. 2021.

ROCHA, Joaquim Freitas da. A desestadualização do direito tributário. Em particular, a privatização do procedimento e arbitragem. In: FONSECA, Isabel Celeste (coord). **A arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios.** Coimbra: Almedina, 2012, p. 113.

SCHMIDT, Gustavo Rocha. **Arbitragem na Administração Pública.** Curitiba, Juruá, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário.** 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SOUTELINHO, Susana. Arbitragem Tributária: uma realidade? In: FONSECA, Isabel Celeste (coord). **A arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios.** Coimbra: Almedina, 2012.

STRAUBE, Frederico José. A evolução da arbitragem no Brasil após a Lei 9307/1996. **Revista de Arbitragem e Mediação**, v. 50, jul.-set., 2016. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RArbMed_n.50.12.PDF. Acesso em: 10 set. 2021.

TIBURCIO, Carmen. **A arbitragem envolvendo a administração pública.** RFD – Revista da Faculdade de Direito da UERJ n° 18 (2010). Disponível em: <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1353/1141>. Acesso em: 18 set. 2021.

TRINDADE, Carla Castelo. **Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.** Coimbra: Almedina, 2016.

VILLA-LOBOS, Nuno (coord. e Presidente do CAAD). Nota de abertura. **Revista Arbitragem Tributária**, n. 3. Lisboa: CAAD, jun., 2016.

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

VILLA-LOBOS, Nuno. **Arbitragem Tributária: a experiência portuguesa.** Lisboa: CAAD, 2017. Disponível em: https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/nuno_apresentacao_nvl_-_vf_-_17-09-2017_0.pdf. Acesso em: 15 set. 2021.

XAVIER, C. S. **A Arbitragem em Matéria Tributária no Brasil: Avanços e Desafios.** Revista de Finanças Públicas - Tributação e Desenvolvimento.2019. Disponível em <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/36609>. Acesso em: 15 set. 2021.