

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

**ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO A PARTIR DA EXPERIÊNCIA  
PORTUGUESA E OS PROJETOS DE LEI Nº 4257/2019 E Nº 4468/2020**

**ISAC DE MORAES CRUZ**

**Rio de Janeiro**

**2022**

**ISAC DE MORAES CRUZ**

**ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO A PARTIR DA EXPERIÊNCIA  
PORTUGUESA E OS PROJETOS DE LEI N° 4257/2019 E N° 4468/2020**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da 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 Dr. Bruno Maurício Macedo Curi**

**Rio de Janeiro**

**2022**

## CIP - Catalogação na Publicação

C957a Cruz, Isac de Moraes  
Arbitragem Tributária: um estudo a partir da  
experiência portuguesa e os Projetos de Lei nº  
4257/2019 e nº 4468/2020 / Isac de Moraes Cruz. --  
Rio de Janeiro, 2022.  
66 f.

Orientador: Bruno Maurício Macedo Curi.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2022.

1. Arbitragem Tributária. 2. Direito Tributário.  
I. Curi, Bruno Maurício Macedo, orient. II. Título.

**ISAC DE MORAES CRUZ**

**ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO A PARTIR DA EXPERIÊNCIA  
PORTUGUESA E OS PROJETOS DE LEI N° 4257/2019 E N° 4468/2020**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da 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 Dr. Bruno Maurício Macedo Curi**

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

Banca Examinadora:

\_\_\_\_\_  
Orientador

\_\_\_\_\_  
Membro da Banca

\_\_\_\_\_  
Membro da Banca

**Rio de Janeiro**

**2022**

Dedico esta monografia à todos aqueles que contribuíram de alguma forma para que esse longo caminho, apesar das imensas pedras que sobrevieram, pudesse ser concluído. Aos amigos que fiz nesta cidade, aos familiares, à todos que e que acreditaram e apoiaram essa, muitas as vezes, insana trajetória.

## **AGRADECIMENTO**

Sou grato primeiramente ao ser maior que até aqui me sustentou. Mito para alguns, criação social para outros, para mim, uma força universal cujas ações são tão reais e factíveis quanto as tomadas pelos seres que conseguimos tocar com as mãos. É para esta força que agradeço pelos dias de amparo e direcionamento, pelas bençãos e pelo cuidado.

Não posso ignorar também a grande família que me trouxe esta terra fluminense. Encontrei aqui muito além do que vim buscar e agradeço a cada um dos amigos e colegas que ainda que indiretamente contribuíram para a construção do ser que sou hoje, mais forte, consciente e maduro. Aqui fica o meu mais sincero “Muito Obrigado”.

## RESUMO

Em meio a um fenômeno de judicialização da vida cotidiana, o judiciário brasileiro encontra-se assoberbado de ações que não conseguem obter deste em tempo razoável o devido provimento jurisdicional como se tinha outrora. Problema este mais agravado quando considerada a matéria tributária, que representa mais da metade das execuções ativas. Com isso, a necessidade de se pensar e instituir formas alternativas ao modelo posto torna-se urgente. A arbitragem tributária é uma dessas medidas que já se encontra instituída em diversos países, como, por exemplo, Portugal. Assim, analisando sob a ótica do direito comparado as normas que a disciplinam e a comparação com a realidade nacional é que se fará uma análise sobre a viabilidade de aplicação do instituto no Brasil.

Palavras-chaves: Arbitragem Tributária; Direito Comparado;

## **ABSTRACT**

In the midst of a phenomenon of judicialization of everyday life, the Brazilian judiciary is overwhelmed with actions that cannot reach this reasonable time the due jurisdictional provision as there was another. This problem is more aggravated when considering a tax matter, which represents more than half of active executions. With this, the need to think and institute alternative forms to the proposed model becomes urgent. The tax is one of these measures that is already established in several countries, such as, for example, Portugal. Thus, analyzing from the perspective of law as norms that discipline it and the comparison with the national reality, an analysis will be made on the feasibility of applying the institute in Brazil.

Keywords: tax arbitration; comparative law;



## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1. O CENÁRIO PROCESSUAL BRASILEIRO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	14
2. A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM PORTUGAL.....	17
Contexto Histórico Português.....	17
Primórdios da arbitragem em matéria tributária em Portugal .....	18
Natureza Jurídica da Arbitragem.....	19
Efeitos do Reconhecimento da Natureza Jurisdicional da Arbitragem .....	21
Delimitação do objeto da arbitragem em matéria tributária em Portugal.....	23
Da superação do mito do crédito tributário indisponível em Portugal .....	26
3. ESTRUTURA DA ARBITRAGEM EM PORTUGAL.....	27
Do Procedimento Arbitral .....	29
Dos Requisitos Para Ser Árbitro.....	31
Dos Recursos Contra a Sentença Arbitral .....	32
Da Anulação da Sentença Arbitral .....	34
4. DA DIFUSÃO DA ARBITRAGEM EM PORTUGAL .....	35
Da Falsa Ideia de Elitização do Processo Arbitral .....	37
Dos Benefícios Diretos e Colaterais da Arbitragem.....	39
5. AS PROPOSTAS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA BRASILEIRAS .....	43
Do PL nº 4257/2019 .....	45
Do PL nº 4468/2020 .....	47
Das Críticas ao PL nº 4257/2019.....	48
Das Críticas ao PL nº 4468/2020.....	53
6. DAS CRÍTICAS EM COMUM A AMBOS OS PROJETOS .....	55
Da Limitação do Objeto da Arbitragem Tributária .....	56
Do Controle de Constitucionalidade em Procedimento Arbitral.....	57

Da Revisão e Anulação da Sentença Arbitral.....	59
CONCLUSÃO.....	61
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	63

## INTRODUÇÃO

É evidente para qualquer um que opere ou se valha do sistema judiciário brasileiro o assoberbamento que acomete este poder. Seja pela cultura litigiosa centrada na resolução de controvérsias no judiciário, seja pela ausência de estrutura, a realidade é inegável, o nosso sistema de justiça civil ostenta elevados e indesejados índices de litigiosidade em matéria tributária. Esse assoberbamento, entretanto, não se limita ao âmbito judicial mas também alcança as discussões realizadas em âmbito administrativo.

O reflexo dessa realidade também é sensível. A excessiva lentidão na resolução de processos encadeia um gigantesco atraso na realização da receita tributária, ao passo que mantém o contribuinte em um estado de inadimplência indesejável, momento que, muitas as vezes, inclusive, a exigibilidade do crédito fica suspensa. Ou seja, o sistema atual não atende os anseios do fisco na percepção do crédito e muito menos os do contribuinte de desembaraçar-se da obrigação tributária. Por esta razão alguns autores afirmam estarmos diante de uma falência deste modelo de pacificação de demandas centrado no judiciário, que deverá em breve ser superado.

Há para grande parte da doutrina processualista, uma urgência na discussão a respeito de como propiciar uma maior eficiência na prestação da tutela dos direitos e na pacificação destas demandas, ou mesmo como criar-se um sistema que suportaria a demanda hoje existente, o que o fazem na certeza do colapso que se vivenciará muito em breve.<sup>1</sup>

A diminuição da litigiosidade, muito mais do que o reforço à estrutura judiciária existente, parece, sem sombra de dúvidas, ser o ponto crucial e ideal para solução do entrave que vem sendo discutido atualmente. Essa diminuição aos moldes do que é discutido é o que se objetiva com a implementação do que convencionou-se chamar de medidas alternativas de solução de conflitos em matéria tributária. Na prática, essas medidas se traduzem em institutos

---

<sup>1</sup> PEROTTI, Josiane - A Crise do Poder Judiciário e a Autocomposição – Disponível em: [https://repositorio.animaeducacao.com.br/bitstream/ANIMA/15290/1/JOSIANE\\_PEROTTI-%5B67028-11301-1-933862%5Dartigo\\_Josiane\\_Perotti\\_-\\_versAo\\_final.pdf](https://repositorio.animaeducacao.com.br/bitstream/ANIMA/15290/1/JOSIANE_PEROTTI-%5B67028-11301-1-933862%5Dartigo_Josiane_Perotti_-_versAo_final.pdf) – Acesso em 21/01/2022

como a transação, a arbitragem e os negócios jurídicos processuais. Institutos cuja aplicação ainda encontra grandes entraves na cultura jurídica brasileira. A maior delas enfrentada até o momento fora, sem sombra de dúvidas, a da indisponibilidade do crédito tributário.

Por muito tempo alegou-se que a mudança do modelo atual encontraria barreira na indisponibilidade do interesse público, sustentado por um entendimento que considera ser indisponível qualquer relação ou crédito que envolva a administração pública. Todavia, aos poucos a jurisprudência se inclinou para aceitar a aplicação de determinados institutos dentro de alguns limites. O maior exemplo disto é a Transação Tributária disciplinada pela lei nº 13.988/2020, que já é prática consolidada para o tratamento do passivo fiscal federal e amplamente difundido. Justamente por isso a barreira relacionada ao interesse público ou melhor, a indisponibilidade do interesse público, parece ter ruído ou ter pouca relevância nas atuais discussões.

Apesar deste nítido rompimento, há ainda diversas outras questões a serem superadas para o êxito na aplicação desses institutos no Brasil. Mais especificamente sobre a Arbitragem Tributária, que será a base da análise a seguir, é observando como um ordenamento alienígena lidou e superou estas questões que parece ser o caminho ao fomento de novas construções em âmbito nacional, sem desconsiderar com isso, as realidades distintas, econômicas e sociais. Assim sendo, tendo em vista que Portugal representa hoje um dos pioneiros países na implementação do instituto da Arbitragem Tributária e dado as similitudes e proximidades com o Brasil, será, portanto, o eixo de análise da presente pesquisa.

A arbitragem tributária enquanto forma alternativa de resolução de conflitos poderia influenciar positivamente na efetividade da arrecadação e na garantia constitucional de amplo acesso à justiça através de decisões mais céleres e mais especializadas dentro da área tributária. Os benefícios são latentes à ambas as partes da relação jurídica tributária, atendendo tanto ao interesse público primário quanto ao secundário do estado, bem como promovendo a diminuição dos custos com o sistema tributário pagos pelo contribuinte. A arbitragem tributária geraria benefícios para todos os lados, inclusive para toda a sociedade, através da eficiência das ações, da rapidez nas decisões e também na ampliação do acesso à justiça.

Portanto, a presente pesquisa buscará analisar como Portugal instituiu a arbitragem em matéria tributária na realidade do país para então, traçando um paralelo com a realidade nacional, analisar os projetos em tramitação no Congresso Nacional ponderando as similitudes e diferenças entre os sistemas.

## 1. O CENÁRIO PROCESSUAL BRASILEIRO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

O sistema atual de resolução de controvérsias não atende mais com a mesma qualidade e velocidade de outrora as demandas que são lançadas para resolução na via tradicional do judiciário. Segundo LUCAS (2005, p. 170):<sup>2</sup>

“A estrutura do Poder Judiciário não está preparada para atender às demandas complexas oriundas das novas relações sociais, em razão de exigirem respostas inéditas que, em muitos casos, não podem ser solucionadas com as leis vigentes – típicas de conflitos individual-patrimonialistas. Neste contexto, o Estado sofre uma crise em face da incapacidade do paradigma moderno – negador da complexidade, por meio de fórmulas e conceitos reducionistas – em responder às demandas 5 produzidas na realidade social contemporânea, em virtude dos limites e das precariedades da dogmática jurídica tradicional.”

É curioso pensar que por mais que existam ferramentas que auxiliam a produtividade e a diminuição da burocracia administrativa inerente aos processos dos tribunais, como, por exemplo, a existência de sistemas internos de gestão de processos, distribuidores automáticos e até mesmo a aplicação de robôs de última geração movidos por algoritmos e machine learning, como é o caso dos robôs que vem sendo testados no âmbito do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro e o já em uso “Victor”, utilizado pelo Supremo Tribunal Federal<sup>3</sup>, a inclusão dessas tecnologias apesar de melhorarem a estrutura geral do sistema, este ainda não comporta a crescente demanda que adentra o judiciário, que continua assoberbado com a sua realidade.

---

<sup>2</sup> LUCAS, Douglas Cesar. A crise funcional do Estado e o cenário da jurisdição desafiada. In: MORAIS, José Luis Bolzan de (org.). O Estado e suas crises. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

<sup>3</sup> Segundo o Centro de Inovação, Administração e Pesquisa do Judiciário (CIAPJ) da FGV Conhecimento a pesquisa denomina “Tecnologia aplicada à gestão dos conflitos no âmbito do Poder Judiciário brasileiro com ênfase em inteligência artificial” concluiu em seu Relatório de Inteligência Artificial, coordenado pelo ministro do Superior Tribunal de Justiça (STJ) Luis Felipe Salomão, a existência de cerca de 64 (sessenta e quatro) projetos de inteligência artificial em 47 (quarenta e sete) tribunais.

Disponível em [https://ciapj.fgv.br/sites/ciapj.fgv.br/files/estudos\\_e\\_pesquisas\\_ia\\_1afase.pdf](https://ciapj.fgv.br/sites/ciapj.fgv.br/files/estudos_e_pesquisas_ia_1afase.pdf)

São inúmeros processos nas mais variadas áreas que não são resolvidos em tempo razoável ou mesmo a qualidade da prestação jurisdicional é questionada, ao ponto que popularmente é difundida e conhecida a ideia de que uma demanda judicial durará, sendo de menor complexidade o caso discutido, em média, dois ou mais anos até seu efetivo trânsito em julgado.

Pensando em matéria tributária, a realidade que se coloca é de veras problemática para todos os atores que atuam nesta seara, seja porque o recolhimento do tributo pelo fisco implica diretamente no custeio dos serviços públicos e na capacidade financeira do Estado, seja porque as enormes discussões a respeito do pagamento do crédito tributário também traz ao contribuinte uma penosa carga com a manutenção de um sistema de impugnações cujo capital fica, muitas às vezes, restrito, gerando também consequências de cunho concorrencial.

Sabendo disso é que se lança a discussão sobre como desenvolver um método alternativo que se dissocie do modelo atual e tradicional de resolução de conflitos e que, ao mesmo tempo em que se alinhe com as bases do sistema constitucional já existente, possa dar maior efetividade e segurança jurídica aos jurisdicionados, aumentando as chances assim, de ocorrer a efetiva pacificação social, que no Direito Tributário traduz-se por meio da Justiça Fiscal.

Esta discussão já encontrou alguns avanços, sendo possível afirmar que vivemos uma nova fronteira no direito tributário. A relação entre fisco e contribuinte encontra novos desafios e demanda novas alternativas de aproximação e de resolução de conflitos tributários, tudo em prol e em busca da Justiça fiscal que todos almejam. Como dito, não é dúvida para ninguém que o atual sistema de resolução de conflitos tributários no Brasil encontra-se falido. Um exemplo disso é o número altíssimo de execuções fiscais em tramitação no nosso judiciário<sup>4</sup>, ao passo que o índice de eficiência de resolução dessas execuções fiscais é de veras muito baixo.

---

<sup>4</sup> 70% do estoque em execução refere-se à execuções fiscais. Esses processos são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, representando aproximadamente 39% do total de casos

O que se busca dentro desse atual cenário, dentro dessa atual realidade, são alternativas que venham auxiliar a mitigar a ineficiência da resolução dos conflitos fiscais e tributários. Partindo-se da ótica de uma nova forma de resolução de conflitos, já existem institutos dentro no ordenamento pátrio que objetivam a melhora do sistema atual, como é o caso da transação tributária, que não altera substancialmente o modelo imposto, mas que se apresenta como mecanismo de potencial diminuição de litígios, o que se mostra válido. Ainda dentro dessas diversas alternativas, há experimentos com o instituto da arbitragem direcionada à matéria tributária.

Inovação no nosso ordenamento, porém, já consolidada em outras realidades jurídicas, atualmente a arbitragem ganha destaque por seus benefícios natos. Seja a oportunidade de um julgamento mais técnico por meio do qual as partes podem por sua livre vontade escolher pelo julgador que entenderem mais aptos ao conhecimento da questão, seja pela agilidade deste procedimento, que implica na economia direta de tempo e muitas as vezes de dinheiro, o desprendimento da cultura de um julgamento centrado somente no poder judiciário já é uma realidade. Se isto acontece com frequência em diversas áreas do direito e com relativo grau de sucesso e satisfação, inclusive em matéria trabalhista, que historicamente é relutante a mudanças drásticas conhecidas pela sensibilidade e hipossuficiência presumida dos trabalhadores, não pode a matéria tributária ficar à margem da inovação.

Assim sendo, se a utilização da arbitragem já é realidade no direito pátrio, não pode a matéria tributária distanciar-se da tendência existente e relutar a aplicação de um instituto que pode e muito contribuir para a melhora ou solução dos problemas atuais. A inclusão de métodos alternativos não significa dizer, entretanto, que não deverá haver discussões, adaptações às regras do direito público e que permeiam a cobrança do crédito tributário ou mesmo que não dependa de lei específica. O que se apresentará no momento é a discussão sobre como um determinado ordenamento jurídico próximo à realidade

---

pendentes e congestionamento de 87% em 2019, conforme os dados do Relatório Justiça em Números 2020 (ano-base 2019) divulgado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ). CNJ. Justiça em Números 2020: ano-base 2019. Brasília: CNJ, 2020



brasileira conseguiu ao longo do tempo adaptar o sistema arbitral às normas tributárias, instituindo e consolidando esta forma de cobrança em sua realidade jurídica.

Isto porque a arbitragem em matéria tributária pode, à primeira vista, parecer ou soar estranho no ramo do direito tributário, porém, muito pelo contrário, como se demonstrará, é uma alternativa viável e possível. De certo há desafios a serem superados, o que pode ocorrer a partir de discussões utilizando o modelo do direito comparado com o fito de verificar se é possível a sua aplicação no Brasil e se não for, como é que devemos adaptar o modelo alienígena à legislação brasileira. Para a análise se partirá do atual cenário de arbitragem tributária existente em Portugal, pela proximidade jurídica e cultural entre os dois países.

## **2. A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM PORTUGAL**

### **Contexto Histórico Português**

De início, é importante ter em mente que o contexto histórico português propiciou a adoção e desenvolvimento da arbitragem como forma de resolução de conflitos tributários. Isto porque a crise de 2008, conhecida pelo abalo ao mercado financeiro mundial, atingiu substancialmente a economia portuguesa, de modo que aquele país encontrava-se em condições de extrema recessão<sup>5</sup>. Somado a isso, também havia um cenário de acúmulo de um estoque considerável de processos em matéria tributária<sup>6</sup>, sendo uma preocupação a redução de vultoso volume de demandas represadas.<sup>7</sup>

Segundo o presidente do Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD, Nuno Villalobos, foi a partir de um Memorando de Políticas Econômicas e Financeiras, assinado em 17

---

<sup>5</sup> OLIVEIRA, Bruno Bastos de. Arbitragem tributária: Racionalização e desenvolvimento econômico no Brasil. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 120

<sup>6</sup> HAMMOUD, Leonardo Rocha. Arbitragem tributária: a experiência portuguesa e a realidade brasileira. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 67

<sup>7</sup> HAMMOUD, Leonardo Rocha. Arbitragem tributária: a experiência portuguesa e a realidade brasileira. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 36

de maio de 2011, conhecido como Memorando de Troika, que potencializou-se o desenvolvimento de métodos alternativos de resolução de controvérsias, tendo em vista que o documento representa o entendimento firmado entre o estado português, a Comissão Europeia, o Fundo Monetário Internacional e o Banco Central Europeu, seguindo as indicações e os incentivos da OCDE, da IFA, da Câmara de Internacional de Comércio e até a próxima Assembleia Geral da ONU para adoção de um instrumento alternativo de resolução de conflitos em matéria tributária para evitar uma bancarrota do estado português com acréscimo do endividamento que já aquela época era crítico, além de que a nova sistemática propiciaria uma rápida arrecadação.<sup>8</sup>

### **Primórdios da arbitragem em matéria tributária em Portugal**

É a partir desta discussão que a o legislativo português passa a debruçar-se mais afinadamente sobre a questão. A exemplo disso, em meados de 2010, ao tratar da legislação orçamentária, o Estado português, mais especificamente por meio da lei nº 3-B/2010<sup>9</sup>, passa a existir uma autorização governamental para que se pudesse legislar sobre Formas Alternativas de Resolução de Conflitos. Há a partir deste momento uma autorização expressa para que se possa tratar do assunto.<sup>10</sup>

O avanço parece diminuto, entretanto, é em diversos pontos muito progressista. Engana-se quem vislumbra nesta autorização legislativa um mero marco de discussão sobre o tema. Como exemplo disso, tem-se que a própria lei autorizativa já aborda a arbitragem como uma resolução jurisdicional. É um ponto crítico que já fora tratado desde este primeiro momento pelo legislador, vez que após a publicação da norma, de certo que se realizaria um afincado debate sobre se o tribunal arbitral seria jurisdicional ou não, exerceria ou não jurisdição, questão esta que já se encontra pacificada desde este primeiro momento no modelo português de arbitragem

---

<sup>8</sup> VILLA-LOBOS, Nuno. Arbitragem tributária: a experiência portuguesa. Disponível em: [https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/nuno\\_apresentacao\\_nvl\\_-\\_vf\\_-\\_17-09-2017\\_0.pdf](https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/nuno_apresentacao_nvl_-_vf_-_17-09-2017_0.pdf). Acesso em: 23 jan. 2022

<sup>9</sup> PORTUGAL. Decreto-Lei n.º 3-B/2010. Disponível em <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/3-b-2010-609990>. Acesso em 23 jan. 2022

<sup>10</sup> VILLA-LOBOS, Nuno. Arbitragem tributária: a experiência portuguesa. Disponível em: [https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/nuno\\_apresentacao\\_nvl\\_-\\_vf\\_-\\_17-09-2017\\_0.pdf](https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/nuno_apresentacao_nvl_-_vf_-_17-09-2017_0.pdf). Acesso em: 23 jan. 2022

tributária. São pequenas questões como essa que se mostram cirúrgicas e extremamente importantes.

A preocupação do legislador português em tratar desde cedo os possíveis obstáculos que impediriam a difusão do sistema arbitral em matéria tributária é patente. Já nesse primeiro momento, nessa própria lei autorizativa, já há uma certa preocupação em disciplinar o instituto estabelecendo certas bases teóricas que o sustentariam.

### **Natureza Jurídica da Arbitragem**

Aliás, sobre a questão, também é importante apontar que há o enfrentamento de uma controvérsia doutrinária no que diz respeito à natureza jurídica da arbitragem. Existem 4 (quatro) principais correntes doutrinárias que buscam explicar a questão. A primeira delas é conhecida com corrente privatista ou contratualista, que vê no procedimento arbitral a existência de um negócio jurídico contratual, de modo que as partes, em uma expressão de sua liberdade, se comprometeriam aceitar a solução da controvérsia pelo árbitro. Há aqui, como o próprio nome sugere, uma relação contratual e não jurisdicional no procedimento.<sup>11</sup> Neste ponto esclarece Sérgio Bermudes<sup>12</sup>:

“A jurisdição só o Estado pode exercê-la. Trata-se de um atributo da sua soberania. Giuseppe Chiovenda a vê, corretamente, como uma atividade substitutiva. No exercício da jurisdição, o Estado substitui por sua vontade, coativamente imposta, a vontade das partes em lide ou – diga-se por extensão – a vontade do titular da pretensão concernente à matéria de relevância social. Pode acontecer, como acontece no mais das vezes, que a vontade do Estado coincida com a de um dos litigantes ou com a do titular do interesse não conflituoso. Todavia, não é a vontade deles que prevalece, senão a vontade do Estado, enunciada no

---

<sup>11</sup> Barrocas, Manuel. A Reforma da Lei de Arbitragem Voluntária. In Boletim da Ordem dos Advogados. N 46 (2007)p . 10.

<sup>12</sup> BERMUDES, Sergio. Introdução ao Processo Civil. 4.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 21

ato pelo qual ele presta a jurisdição. A vontade jurisdicional do Estado é substitutiva da vontade das partes, ainda quando parte seja o próprio Estado por um dos componentes do seu imenso e formidável organismo”

Há também uma segunda corrente denominada publicista. Os que defendem essa posição realizam uma atualização do conceito de jurisdição e defendem que assim como os juízes estatais, os árbitros ao julgarem determinada causa dentro do procedimento arbitral estariam também exercendo jurisdição. O principal argumento utilizado é no sentido de reafirmar que a decisão dos árbitros substitui definitivamente a vontade das partes, é uma decisão cogente. Defendendo a corrente posiciona-se o professor Carlos Alberto Carmona<sup>13</sup>, ressaltando que:

“O conceito de jurisdição, em crise já há muitos anos, deve receber novo enfoque, para que se possa adequar a técnica à realidade. É bem verdade que muitos estudiosos ainda continuam a debater a natureza jurídica da arbitragem, uns seguindo as velhas lições de Chiovenda para sustentar a ideia contratualista do instituto, outros preferindo seguir ideias mais modernas, defendendo a ampliação do conceito de jurisdição, de forma a encampar também a atividade dos árbitros; outros, por fim, tentam conciliar as duas outras correntes. [...] O fato que ninguém nega é que a arbitragem, embora tenha origem contratual, desenvolve-se com a garantia do devido processo legal e termina com ato que tende a assumir a mesma função da sentença judicial. Sirva, pois, esta evidência para mostrar que a escolha do legislador brasileiro certamente foi além das previsões de muitos ordenamentos estrangeiros mais evoluídos que o nosso no trato do tema, trazendo como resultado final o desejável robustecimento da arbitragem”

---

<sup>13</sup> CARMONA, Carlos Alberto. Arbitragem e Processo: um Comentário à Lei .307/96. 3.ed. São Paulo: Atlas, p. 26-27

A terceira corrente que possui uma posição intermediária entre os conceitos, exprime uma tentativa de conciliação das correntes anteriores, afirmando, em síntese, que a origem da arbitragem é contratual em decorrência da vontade das partes que optam pelo procedimento arbitral, já o seu conteúdo é jurisdicional.

E, por fim, há uma quarta corrente, autônoma, que afirma que explica que a natureza jurídica da arbitragem não seria contratual e nem mesmo jurisdicional ou mista, mas sendo totalmente diferente, algo novo, desenvolvendo-se com base nas suas próprias regras, sem ligação com sistema jurídico nacional.<sup>14</sup>

Dentre essas quatro correntes, o entendimento predominante tanto da doutrina quanto na jurisprudência luso-brasileira é a de que o árbitro exerce jurisdição, encontrando amparo na segunda corrente que é expressa desde naquele ordenamento desde o primeiro dispositivo que instituiu a arbitragem em matéria tributária.<sup>15</sup>

### **Efeitos do Reconhecimento da Natureza Jurisdicional da Arbitragem**

Um efeito prático e direto do reconhecimento da natureza jurisdicional da atividade arbitral é o reconhecimento da possibilidade de existência de conflito de competências entre o juiz estatal e o juiz arbitral. No caso de existência deste tipo de conflito cabe ao Superior Tribunal De Justiça – STJ o julgamento, conforme pacificado na jurisprudência e na lei de arbitragem:

CONFLITO DE COMPETÊNCIA. JUÍZO ESTATAL E JUÍZO ARBITRAL. AJUIZAMENTO DE AÇÃO EXECUTIVA PERANTE O JUÍZO ESTATAL, COM O DEFERIMENTO DE MEDIDAS

---

<sup>14</sup> Barrocas, Manuel. A Reforma da Lei de Arbitragem Voluntária. In Boletim da Ordem dos Advogados. N 46 (2007)p . 10.

<sup>15</sup> GODOY, Isabela de Assis -A Arbitragem Como Jurisdição no Ordenamento Jurídico Brasileiro e suas Consequências Práticas no Acesso à Justiça. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/viewFile/7369/4396>. Acesso em 24 jan. 2022

CONSTRITIVAS E ANTERIOR PEDIDO DE INSTAURAÇÃO DE ARBITRAGEM PARA, EM OBSERVÂNCIA À CLÁUSULA COMPROMISSÓRIA, SEJA DIRIMIDA CONTROVÉRSIA EXISTENTE EM RELAÇÃO AO CRÉDITO REPRESENTADO PELO TÍTULO QUE LASTREIA A EXECUÇÃO. CONFLITO DE COMPETÊNCIA. CONFIGURAÇÃO. COMPETÊNCIA DO JUÍZO ARBITRAL E SOBRESTAMENTO DOS ATOS EXECUTIVOS. NECESSIDADE. 1. De acordo com o atual posicionamento sufragado pela Segunda Seção desta Corte de Justiça, compete ao Superior Tribunal de Justiça dirimir conflito de competência entre Juízo arbitral e órgão jurisdicional estatal, partindo-se, naturalmente, do pressuposto de que a atividade desenvolvida no âmbito da arbitragem possui natureza jurisdicional. 2. Afigura-se absolutamente possível a imediata promoção da ação de execução de contrato que possua cláusula compromissória arbitral perante o Juízo estatal (única Jurisdição, aliás, dotada de coercibilidade, passível de incursionar no patrimônio alheio), não se exigindo, para esse propósito, a existência de prévia sentença arbitral. Afinal, se tal contrato, por si, já possui os atributos de executibilidade exigidos pela lei de regência, de todo despiciendo a prolação de anterior sentença arbitral para lhe conferir executividade. Todavia, o Juízo estatal, no qual se processa a execução do contrato (com cláusula compromissória arbitral), não possui competência para dirimir temas próprios de embargos à execução e de terceiros, atinentes ao título ou às obrigações ali consignadas (existência, constituição ou extinção do crédito) e das matérias que foram eleitas pelas partes para serem solucionadas pela instância arbitral (kompetenz kompetenz). 3. Cabe ao Juízo arbitral, nos termos do art. 8º da Lei n. 9.307/1996 que lhe confere a medida de competência mínima, veiculada no Princípio da kompetenz kompetenz, deliberar sobre a sua competência, precedentemente a qualquer outro órgão julgador, imiscuindo-se, para tal propósito, sobre as questões relativas à existência, validade e eficácia (objetiva e subjetiva) da convenção de arbitragem e do contrato que contenha a cláusula compromissória. 3. Conflito de competência conhecido para declarar a competência do Juízo arbitral, a obstar o

prosseguimento da execução perante o Juízo estatal, enquanto não definida a discussão lá posta ou não advir deliberação em sentido contrário do Juízo arbitral reputado competente. (STJ - CC: 150830 PA 2017/0024975-1, Relator: Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, Data de Julgamento: 10/10/2018, S2 - SEGUNDA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 16/10/2018)

Para além desse reconhecimento, aceitar o caráter jurisdicional da arbitragem também é aceitar algumas características relevantes. Com base nessa perspectiva verifica-se que o Art. 3º do CPC discorre a respeito do amplo acesso à justiça para tutelar ameaça ou lesão a direito. Esse artigo não diz respeito somente à jurisdição estatal, mas também a jurisdição arbitral, como a própria lei de arbitragem. E, de igual modo, há dispositivo no Art. 31 do CPC que equipara a sentença arbitral à sentença judicial. Isso significa dizer que, seja na jurisdição estatal, seja na jurisdição arbitral, a tutela da ameaça ou lesão a direito pode se dar por meio de sentença declaratória, constitutiva ou condenatória. Deste modo, inegável que a atividade desenvolvida no processo de arbitragem tributária tem natureza jurisdicional.

### **Delimitação do objeto da arbitragem em matéria tributária em Portugal**

Avançando com a exposição, do ponto de vista da aplicação do Instituto, foi instituído o Decreto-Lei n.º 10/2011<sup>16</sup> que regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária em Portugal. Com o advento deste Decreto há o estabelecimento de uma primeira linha de corte foi fixada na legislação com a delimitação das competências para o objeto do processo arbitral em seu Art. 2º. Dentre a matéria passível de intervenção por meio da arbitragem, haveria as contestações de legalidade de atos de liquidação de tributos de autoliquidarão, os de retenção fonte, pagamentos por conta, fixação de matéria tributável, indeferimento total ou parcial das reclamações gratuitas (espécie de defesa prévia dos contribuintes) e pedido de revisão de atos tributários, contra atos administrativos que comportam apreciação da legalidade de atos de liquidação e de fixação de valores patrimoniais, conforme se vê:

---

<sup>16</sup> PORTUGAL. Decreto-Lei n.º 10/2011. Disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/280904/details/normal>. Acesso em: 23 mai. 2021.

“Artigo 2.º 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;
- 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.”

Há, de certa forma, nesta legislação, uma enumeração que pretende ser exaustiva, estabelecendo sobre quais atos a arbitragem poderia ser realizada. Esta especificação taxativa gera outros problemas como, por exemplo, ficaram de fora atos gerados das execuções fiscais não propriamente impedido de se discutir a matéria que deu ensejo a execução fiscal, apreciação de legalidade de atos administrativos de indeferimento parcial ou total ou revogação de isenções ou benefícios fiscais. Problema este que fora corrigido pela legislação posterior que veio disciplinar a aplicação da arbitragem.

O Decreto-lei nº 10/2011, de 20 de janeiro de 2011, já na sua justificação indica três objetivos para arbitrar: (1) reforçar tutela eficaz dos direitos legalmente protegidos de sujeito passivo, (2) imprimir maior celeridade na resolução de litígios e (3) reduzir a pendência dos processos.



Já uma segunda linha de corte que é feito pelo Decreto é realizada em seu artigo 4º, por meio do qual traz uma delimitação das competências da vinculação da administração tributária aos tribunais arbitrais. A leitura que se faz do artigo 4º é a seguinte:

“Art. 4º - Vinculação e Funcionamento

1. A vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.
2. Os tribunais arbitrais funcionam no Centro de Arbitragem Administrativa.”

Como se vê no trecho da norma acima, a forma adotada pelo governo português foi a de colocar sob o pálio da definição do ente governamental quais seriam as matérias as quais ele pré-entendia que seriam arbitráveis. E o fez mediante duas linhas de corte: a primeira prevista na definição da autorização para arbitragem a segunda na própria legislação do Regime Jurídico da Arbitragem. E, mesmo nessa legislação, deixa claro que é por ato administrativo que essa portaria, a cargo das áreas de justiça e finanças, que deverá ser feita essa vinculação ao tribunal arbitral.

O ponto é extremamente relevante para inibição dos chamados tribunais arbitrais “*a doc*”. A arbitragem, por essência, depende da consensualidade e se não fosse assim, se ficasse a cargo de uma manifestação do contribuinte para ser aderido posteriormente por um ato de vontade da administração, ficaria muito casuístico. Seria deixar a administração pública escolher quais processos, quais casos ela iria aderir.

A solução portuguesa para a questão foi clara e direta, colocaram a cargo da administração, a controle do gestor e do administrador, que o devem apontar por meio de ato

administrativo, quais as matérias, dentro de uma lógica de gestão administrativa, podendo escolher quais seriam os gargalos institucionais, quais seriam as matérias passíveis de arbitragem. Veja, a questão está nas mãos do administrador, ele define essa linha de corte.

A escolha das matérias arbitráveis, entretanto, não gira entorno somente da escolha administrativa do gestor, mas também está condicionada ao tipo de matéria arbitrável e aos valores. Porém, o instituto tem funcionado adequadamente desde 2011.

### **Da superação do mito do crédito tributário indisponível em Portugal**

Outro ponto relevante é a questão do crédito tributário indisponível. Tal questão já enfrentou discussão no direito brasileiro, tendo hoje um certo consenso a respeito de que não mais representa um empasse à implantação de métodos alternativos de cobrança do crédito tributário. Entretanto, o alongado lapso de tempo que levou o Brasil para superar a questão não foi preciso em Portugal. Eles também enfrentaram essa discussão largamente e chegaram à conclusão, tal qual a doutrina brasileira, que esse crédito tributário indisponível de fato não existe. Ele é um dogma, um mito. Na verdade o crédito tributário é uma das subespécies do interesse público secundário, não primário, ou seja, um dever instrumental. Há mais uma indisponibilidade do direito ou da obrigação de pagar o tributo e não propriamente do crédito tributário.<sup>17</sup>

A questão do crédito tributário indisponível adentra a discussão sobre a dicotomia que analisa se o crédito já está constituído com o lançamento ou somente quando ele está definitivamente constituído. Em Portugal, o Conselheiro Jorge Lopes usa o termo crédito consolidado e não definitivamente constituído. O autor explica que enquanto o crédito está sob impugnação do contribuinte, este ainda não é definitivo, não está consolidado e, portanto, poderia sofrer modificações, inclusive de cunho quantitativo, não havendo neste sistema nenhum desrespeito, nenhum ato de disposição do crédito.

---

<sup>17</sup> DOMINGOS, Francisco Nicolau. A indisponibilidade do crédito tributário: obstáculo à arbitragem no Brasil? uma análise luso-brasileira. Estudos sobre os Direitos Emergentes. 2019. pag. 287. Disponível em <https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/11409/1/IVSINDA.pdf>

Em segundo lugar, haveria um contrassenso no qual os entes não jurisdicionados que se debruçam a examinar o crédito tributário pudessem alterá-lo em quantidade, inclusive suprimi-lo por considerá-lo indevido e, ao mesmo tempo, existir uma supressão desse direito em relação a um tribunal que possui efeito jurisdicional. E, em terceiro e último lugar, já há um enorme arcabouço legislativo brasileiro que trata dos parcelamentos especiais, desde o REFIS e todas as suas variantes, até outros arcabouços legislativos que efetivamente concedem remissões, descontos e promovem efetiva disponibilidade no crédito tributário e jamais foram objeto de discussão em relação à sua validade. Desta maneira, muito embora no primeiro momento o mito da indisponibilidade do crédito tributário se coloque como entrave, este não o é.

### **3. ESTRUTURA DA ARBITRAGEM EM PORTUGAL**

Portugal optou por utilizar de uma estrutura já preexistente em relação à arbitragem, ou seja, um centro privado que já se encontrava substancialmente consolidado para resolução de disputas em diversas outras áreas do direito. O instituto a que me refiro recebe o nome de Centro de Arbitragem Administrativa, mais conhecido por sua sigla, CAAD. É dentro dessa estrutura que se desenvolverá a arbitragem administrativa em matéria tributária.<sup>18</sup>

É interessante notar, entretanto, os motivos que levaram aquele país a escolher esta instituição privada já preexiste ao invés de desenvolver uma específica para tratamento desta matéria que por suas peculiaridades, muito se difere de outros conhecimentos jurídicos. E tal fato ocorreu por dois principais motivos.

O primeiro deles é que o CAAD, apesar de ser em sua essência uma instituição privada, possuía, desde aquela época, uma vinculação com o Ministério da Justiça. Essa vinculação é tão forte que pode se dizer que o centro de arbitragem funciona sob a égide do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos Fiscais que, por convênio, nomeiam o presidente do

---

<sup>18</sup> VILLA-LOBOS, Nuno. Arbitragem tributária: a experiência portuguesa. Disponível em: [https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/nuno\\_apresentacao\\_nvl\\_-\\_vf\\_-\\_17-09-2017\\_0.pdf](https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/nuno_apresentacao_nvl_-_vf_-_17-09-2017_0.pdf)

chamado Conselho Deontológico, que nada mais é do que o conselho responsável por fazer a nomeação dos árbitros nos casos em que o contribuinte não tenha feito essa escolha, bem como nos casos de menor valor nos quais não haja essa possibilidade de escolha.

O segundo motivo e mais lógico que justifica a escolha pelo CAAD diz respeito ao conhecimento, ao “know how” que a instituição já possuía no que se refere à arbitragem administrativa relacionada a assuntos envolvendo contratos e relações de emprego público. Vale lembrar que a criação do Centro de Arbitragem Administrativa sobrevém de fevereiro do ano de 2009, por meio do despacho 5.097/2009 assinado pelo secretário de estado de Justiça.<sup>19</sup>

Assim, seja por um ou outro motivo, a escolha se mostrou plausível e acertada tendo em vista que aquele ordenamento escolheu partir de algo já consolidado, trazendo ao cenário jurídico uma inovação que, de certo modo, estaria amparado pela credibilidade e confiança de uma instituição que já se encontrava consolidada no país. É mais do que uma escolha técnica, uma opção estratégica que fora fundamental para a alavancagem deste tipo de solução de conflitos, agora sendo aplicado à matéria atinente ao direito tributário.

Como dito, a escolha pelo CAAD fora uma escolha inteligente e basilar para que a arbitragem deslanchasse em Portugal. E, além dos motivos já elencados que justificam a escolha do instituto, outro deles e não menos importante é a existência do já citado Conselho Deontológico. Isto porque o presidente do Conselho Deontológico, o Doutor Juiz Conselheiro Manoel Fernandes Santos Serra, antes de adentrar à presidência do CAAD, foi presidente do Supremo Tribunal Administrativo por 12 (doze) anos, sendo magistrado de carreira por mais de 40 anos.

Trata-se, portanto, de um magistrado de carreira com vasta experiência e bagagem teórica e prática. Sua presença na presidência empresta ao CAAD a seriedade, confiabilidade e a credibilidade de sua figura ao Instituto. O cargo, lembro, é de sua importância pois nesta

---

<sup>19</sup> VILLA-LOBOS, Nuno. Arbitragem tributária: a experiência portuguesa. Disponível em: [https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/nuno\\_apresentacao\\_nvl\\_-\\_vf\\_-\\_17-09-2017\\_0.pdf](https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/nuno_apresentacao_nvl_-_vf_-_17-09-2017_0.pdf)

posição Manoel Fernandes torna-se o gestor da nomeação dos árbitros. Ou seja, a preocupação com a figura da presidência também reflete uma especial atenção dos portugueses para e o dever de ética no funcionamento dos árbitros nas questões tributárias, visando a sua observância em sua máxima potência.

Um caso que se mostrou muito importante e que cujo julgamento confirmou o CAAD como órgão tributário, como um tribunal que preenche todos os requisitos dentro da lógica prevista pelo Tribunal de Justiça da União Europeia para tal, fora o caso Ascendi. Este caso em específico essencial para o êxito e difusão da arbitragem tributária, dando também credibilidade a um instituto que encontrava, de certa forma, neste momento, uma chancela de um tribunal internacional para o desenvolvimento de suas atividades. Assim, esse julgamento que ocorreu em meados de 2014 torna o CAAD ainda mais sólido no cenário de resolução de controvérsias em matéria tributária.<sup>20</sup>

## **Do Procedimento Arbitral**

O procedimento utilizado pelo CAAD é totalmente congruente com a realidade vivida na maior parte do judiciário hoje, os processos já iniciam de forma digital e informatizada. O início se dá por meio de um simples requerimento sem maiores formalidades, o que simplifica a já tão conhecida burocracia inerente às impugnações. Tal fato não significa dizer que há qualquer flexibilidade em relação aos princípios como o do contraditório, autonomia dos árbitros, imparcialidade, independência, sigilo fiscal, livre apreciação dos fatos e livre determinação de diligências e meio de provas, operação, boa-fé, celeridade, simplificação, informalidade processual, todos são princípios previstos e aplicáveis à arbitragem, em especial a publicidade. Isto porque é assegurado o sigilo do nome das partes, porém, todas as decisões arbitrais são objeto de estudo, escrutínio e são publicadas no site do CAAD. Novamente, a garantia de observâncias das regras basilares da matéria está inserida neste sistema arbitral e são cumpridas desde o início do procedimento.<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup> ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Processo C-377/13. Caso Ascendi. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A62013CJ0377>

<sup>21</sup> VILLA-LOBOS, Nuno. Arbitragem tributária: a experiência portuguesa. Disponível em: [https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/nuno\\_apresentacao\\_nvl\\_-\\_vf\\_-\\_17-09-2017\\_0.pdf](https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/nuno_apresentacao_nvl_-_vf_-_17-09-2017_0.pdf)

A constituição do tribunal arbitral, como dito, somente é feita depois que é realizado o requerimento online. De forma simplificada e totalmente eletrônica, tal requerimento deve cumprir determinados requisitos tais como a identificação do sujeito passivo, seu número de identificação fiscal, identificação do ato do pedido da pronúncia arbitral o pedido com as exposições de fato e direito para pronúncia, os elementos de prova a serem deduzidos, indicação de meios de provas a serem produzidas, indicação do valor da utilidade econômica do pedido, comprovante de quitação, pelo menos da metade, da taxa inicial da taxa de arbitragem e tipo de indicação ou não do árbitro.

A celeridade é outro princípio obrigatoriamente observado pela própria estrutura da lei de arbitragem, que não abre qualquer margem ao seu não cumprimento. Como se sabe, após a constituição do tribunal arbitral este possui um lapso de tempo para sua duração, há um limite temporal de seis meses para julgamento da causa. Assim, uma vez constituído o tribunal arbitral, este somente pode ser prorrogado por mais seis meses, o que implica dizer que na pior das hipóteses, dentro deste sistema, em no máximo 12 meses a sentença arbitral precisa ser proferida por expressa previsão do Art. 21 do Decreto-Lei 10/2011. Ou seja, há uma garantia de observância da celeridade, atribuindo um prazo para julgamento da causa que se mostra deveras promissor quando comparado com a realidade da sentença judicial tradicional. In verbis:

“Artigo 21.º - Prazo

1 - A decisão arbitral deve ser emitida e notificada às partes no prazo de seis meses a contar da data do início do processo arbitral.

2 - O tribunal arbitral pode determinar a prorrogação do prazo referido no número anterior por sucessivos períodos de dois meses, com o limite de seis meses, comunicando às partes essa prorrogação e os motivos que a fundamentam.”<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup> PORTUGAL. Decreto-Lei n.º 10/2011. Disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/280904/details/normal>.

Já em relação às regras de funcionamento e escolha dos árbitros, o que poderia gerar a maior das inseguranças entre as partes, tendo em vista que a imparcialidade aqui é pretendida ao grau máximo por ambos, a regra geral é que os processos funcionem com 3 árbitros. Todavia, em Portugal a arbitragem também ocorre nos casos com discussões de crédito inferiores a €60.000,00 (sessenta mil euros) e, nesses casos inferiores a € 60.000,00 (sessenta mil euros) o contribuinte pode também indicar o árbitro, porém, o normal é que o CAAD o faça.

Já nos casos com créditos superiores ao montante de € 60.000,00 (sessenta mil euros), quando são três árbitros que compõem o júízo, o contribuinte nomeia o de sua confiança fora da lista dos árbitros (podem nomear da lista dos árbitros do CAAD ou nomear uma pessoa de fora), a Fazenda, a administração tributária, indica o seu, de sua confiança e, por fim, esses dois árbitros conjuntamente nomeiam o presidente. Somente se não houver consenso o Conselho Deontológico fará essa nomeação. Então, o procedimento arbitral poderá funcionar tanto com árbitros singulares ou de forma coletiva.

### **Dos Requisitos Para Ser Árbitro**

Os requisitos para que uma determinada pessoa possa vir a ser nomeado árbitro de um procedimento encontram-se expostas nos Artigos 7º e 8º do Decreto-Lei 10/2011. Exemplificadamente, os árbitros devem ser pessoas de comprovada capacidade técnica, idoneidade moral, sentido de interesse público, juristas com mais de 10 anos de comprovada experiência no direito tributário e são aceites inclusive licenciados em economia, gestão e magistrados aposentados.

Há ainda outros critérios a serem preenchidos pelo candidato à árbitro acaso pretenda atuar em causas com valores expressivos como acima de € 500.000 (quinhentos mil euros) e € 1.000.000,00 (um milhão de euros), conforme especificado portaria A-112/2011 do Ministério das Finanças e da Justiça Portuguesa.<sup>23</sup> Nas causas acima de € 500.000 (quinhentos mil euros)

---

<sup>23</sup> PORTUGAL. Portaria nº 112-A/2011. Disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/portaria/112-a-2011-374642>. Acesso em 25 jan. 2022

o árbitro presidente necessariamente precisa ter o título de Mestre em Direito fiscal. Já nas causas acima de € 1.000.000,00 (um milhão de euros) o árbitro presidente necessariamente precisa possuir o título de Doutor em Direito fiscal. O elevado grau de confiabilidade e credibilidade que se emprega no sistema arbitral decorre, dentre outros motivos, desses mecanismos de preocupação com o adequado funcionamento do instituto.

Além desses, pode-se citar outros que podem parecer lógicos, porém, encontram-se previstos em lei como os impedimentos de vínculo do árbitro com a administração tributária ou mesmo com sujeito passivo da obrigação tributária, em decorrência do princípio da imparcialidade e equidistância e os árbitros precisam nutrir. Neste ponto, há ainda uma mais severa preocupação com o chamado “*duty of disclosure*” dos árbitros. Segundo Ricardo Dalmaso Marques<sup>24</sup>, em publicação à Revista Brasileira de Arbitragem o dever de “*duty of disclosure*” é o dever de revelar fatos que possam comprometer, de alguma forma, o atendimento à imparcialidade, independência e/ou neutralidade (dependendo da lei aplicável) de um indivíduo como árbitro.

A legislação foi de certa forma construída para deixar isso bem claro. Ela fala que é dever do *duty of disclosure* do árbitro precisa ser feito quando haja circunstância que possa razoavelmente suspeitar-se de sua imparcialidade e independência (Art. 8º do Decreto-Lei 10/2011). Daí denota a seriedade com que é tratado o assunto. Esse também foi um dos fundamentos que emprestou credibilidade à arbitragem tributária.

## **Dos Recursos Contra a Sentença Arbitral**

Outro ponto relevante e de suma importância é como garantir que a decisão arbitral não seja mais um objeto de longos e incansáveis recursos procrastinatórios. Para isso, temos que a sentença arbitral é em regra irrecorrível em decorrência princípio da irrecorribilidade da decisão arbitral. Entretanto, por certo que nenhum sistema está salvo de erros, principalmente do chamado *erro in iudicando*, a própria legislação prevê hipóteses específicas e muito bem

---

<sup>24</sup> MARQUES, Ricardo Dalmaso. "Breves apontamentos sobre a extensão do dever de revelação do árbitro." *Revista Brasileira de Arbitragem* 8.31 (2011).



definidas de recursos contra a decisão arbitral. Em síntese, são admitidas três espécies de recursos (Art. 25 e seguintes do Decreto-Lei 10/2011).

A primeira delas é em relação ao chamado erro *in judiciando*, ou seja, por conta de defeitos encontrados na decisão, recurso este que recebe o nome técnico de Impugnação, com o prazo processual de 15 (quinze) dias. Esses chamados defeitos da decisão arbitral se referem, como já dito, aos assuntos relacionados ao já conhecido *erro in judicando*, ou seja, aos casos em que a prestação jurisdicional se torna defeituosa por existência de não especificações de fundamentos de fato e de direito, incoerências ou contradições entre os fundamentos e a decisão, pronúncia indevida ou omissão na pronúncia e violação aos princípios do contraditório, igualdade das partes.

A segunda hipótese contra a decisão arbitral prevê que também é possível recurso quando nos referimos a questões de não aplicação de normas com fundamentos na inconstitucionalidade ou mesmo nos casos em que seja aplicada norma cuja sua inconstitucionalidade tenha sido suscitada. O destinatário do recurso é o Tribunal Constitucional, órgão máximo de deliberação sobre o assunto em Portugal, tendo o prazo para sua interposição o limite de 10 (dez) dias contados da notificação da decisão arbitral. Assim, controvérsias em relação à aplicação de determinada lei se que entenda ou se discuta a inconstitucionalidade, caberá recurso à corte constitucional para conhecimento da matéria.

Em terceiro e último lugar, em Portugal também é possível a interposição de recurso contra a sentença arbitral ao Supremo Tribunal Administrativo a fim de que esta corte realize o chamado controle de uniformização de jurisprudência. O recurso deve ser utilizado nos casos em que há no julgado um confronto, uma dissonância com determinada questão fundamental de direito já sedimentada em acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou mesmo pelo próprio Supremo Tribunal Administrativo. É, portanto, um recurso que visa evitar julgamentos contraditórios entre si, de forma que a uniformização da jurisprudência e de entendimentos é o seu principal objetivo. E aqui, se faça a devida vênia, é ponto chave não somente para efetivar-se a utilização da arbitragem não somente como meio paralelo à judicialização, mas como instrumento que com ela encontra-se alinhado, aumentando a

confiabilidade e segurança em sua utilização. O alinhamento de pontos fundamentais com o judiciário é mais do que nunca uma forma de reiterar a sua importância e uma oportunidade de consolidar e sedimentar o que se entende por basilar em determinado ordenamento. O recurso possui prazo de prazo de 30 (trinta) dias contados do conhecimento da sentença arbitral.

Assim sendo, é de concluir que apesar dessas três hipóteses recursais, a regra aplicada ao procedimento arbitral continua sendo a da irrecorribilidade das decisões. As três hipóteses previstas são, à toda evidência, mínimas.

### **Da Anulação da Sentença Arbitral**

Assim como as decisões judiciais são passíveis de anulação, também o é a decisão arbitral. Neste último caso as regras de anulação da decisão arbitral são aquelas atinentes ao chamado *erro in procedendo*. Para a anulação é preciso que ocorra no caso concreto uma efetiva ofensa a norma constitucional ou a precedente dos tribunais. Fora dessas duas hipóteses específicas não há como haver anulação.

O clássico exemplo que poderia confundir o intérprete se relacionada ao erro de hermenêutica, que simplesmente não existe dentro deste sistema. Deste modo, se determinada parte discorda da fundamentação dada pelo árbitro, por mero descontentamento ou mesmo por entender que a solução jurídica não é a melhor ao caso, caso não haja ofensa a nenhuma Norma Constitucional ou a precedente dos tribunais, a decisão é irrecorrível. Tal ponto também já é consenso no direito brasileiro, mais especificadamente em relação ao descontentamento com o resultado do processo.

Além disso, não se pode esquecer que Portugal encontra-se inserido no contexto da União Europeia e assim sendo, está obrigado a observar as diretivas sobre o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) que são decididas em conjunto pela Comunidade Europeia. Ocorre que em relação a este imposto em específico, existe uma previsão de reenvio prejudicial ao Tribunal

de Justiça da União Europeia.<sup>25</sup> Como trata-se de um imposto em âmbito internacional dentro de um bloco econômico que envolve 27 estados-membros, para que não houvesse qualquer casuísmo de um estado-membro com relação a um tema que é comum a todos os estados-membros, fora criado este mecanismo de resolução de controvérsias, que se encontra previsto no Art. 267, §3º do Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia.<sup>26</sup>

#### **4. DA DIFUSÃO DA ARBITRAGEM EM PORTUGAL**

Um ponto que também contribuiu para a difusão do procedimento arbitral em Portugal fora a transferência de processos judiciais para o centro de arbitragem por expressa previsão legal. O decreto que instituiu a arbitragem, previu expressamente que nos casos de processos judiciais parados nos tribunais por um período superior a mais de dois anos deveriam ser direcionados para continuidade no sistema arbitral tendo como benefício a isenção ao pagamento das custas processuais que seriam aplicadas acaso o processo continuasse na via tradicional. O referido decreto estabeleceu um prazo de 1 (um) ano para que ocorresse o referido transporte entre as esferas (Art. 30 do Decreto-Lei 10/2011)<sup>27</sup>

Todavia, há parte da doutrina que critica o lapso de tempo previsto na legislação para a transição. Isto porque após o início de vigência da lei, que ocorreu em meados de janeiro de 2012, a Portaria do Ministério das Finanças que disciplinaria as normas regulamentares para que pudesse ser possível o seu cumprimento somente foi editada em Maio do referido ano (Portaria nº 112-A/2011)<sup>28</sup>. Assim, o prazo de um ano dado pelo legislador primário não representou o lapso de tempo efetivamente decorrido para a adequação dos procedimentos, este foi muito menor em razão da mora legislativa que redundou em menos de um ano para que houvesse a essa migração, o que prejudicou de certa maneira a concretude do dispositivo.

---

<sup>25</sup> CORREIA, Emanuella Chagas Jaguar. O Efeito Vinculante do Reenvio Prejudicial na União Europeia: Um Caminho Para Desenvolver O Direito Comunitário. RSTPR, Año 2, Nº 4; Agosto 2014; pp. 65-82

<sup>26</sup> UNIÃO EUROPEIA. Tratado sobre o funcionamento da União Europeia. Disponível em: [https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:9e8d52e1-2c70-11e6-b497-01aa75ed71a1.0019.01/DOC\\_3&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:9e8d52e1-2c70-11e6-b497-01aa75ed71a1.0019.01/DOC_3&format=PDF)

<sup>27</sup> PORTUGAL. Decreto-Lei n.º 10/2011. Disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/280904/details/normal>.

<sup>28</sup> PORTUGAL. Portaria nº 112-A/2011. Disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/portaria/112-a-2011-374642>. Acesso em 25 jan. 2022

Outro ponto que foi fundamental à difusão da arbitragem em Portugal é que apesar de haver uma limitação aos assuntos que podem ou não ser objeto de arbitragem, cuja escolha, como visto, cabe em grande parte ao próprio representante da Administração Pública, que o fará de forma fundamentada, por escolha do legislador, fato é que não existe vedação a que se trate de matéria seja de qualquer índole que for no procedimento arbitral. É livre a discussão de qualquer assunto dentro do direito, não sendo proibido sequer que se adentre questões da Constituição Portuguesa, por exemplo. A amplitude da hipótese denota a confiança e preocupação do legislador em não limitar o instituto e com isso torna-lo alheio à realidade prática, caindo no desuso por insuficiência de mecanismos. A amplitude aqui é bem vinda e mostra que assim como o judiciário, o procedimento arbitral é forma apta a lidar com qualquer conflito, ressalvada a competência dos tribunais superiores, por certo.

Por fim, tem-se que no pedido feito a parte deve indicar a intenção de designar arbitro ou não, e, uma vez estando completo todo o requerimento, a presidência do CAAD dá conhecimento imediatamente por via eletrônica do pedido ao chefe da autoridade máxima da Administração Tributária. Este é um ponto de extrema importância porque invariavelmente quando se dá conhecimento do procedimento arbitral à mais alta autoridade ou a quem compete da Administração Tributária, que tomar conhecimento da arbitragem, se está mudando o nível de hierarquia de quem tá analisando aquele assunto. É uma metodologia básica prevista na legislação, mas que parte do comum de um processo tributário qualquer e passa para uma análise específica da Administração Tributária. Dando ainda mais ênfase a importância da arbitragem, o Decreto-lei posteriormente editado em 2015 também acrescentou disposição no sentido de que uma vez notificada a autoridade máxima da Administração Tributária, ela tem a faculdade de revogar, modificar, acrescentar o ato contestado. Isto abre margem para uma maior celeridade na correção de erros simples que pelo poder-dever de revisão dos atos, a Administração Pública pode evitar a instauração de todo um procedimento processual e logo na primeira intimação da autoridade tributária, revogar o ato e o processo ser extinto logo na largada. É também fácil e cômodo à Administração Pública aderir ao sistema arbitral.

## **Da Falsa Ideia de Elitização do Processo Arbitral**

Outra ideia que gira em torno da arbitragem é a de que este procedimento seria excessivamente custoso, o que impossibilitaria ou inviabilizaria que pequenos créditos fossem discutidos ou mesmo que a maior parte dos sujeitos passivos pudessem se valer dos benefícios da arbitragem, que poderia neste contexto sequer ganhar relevância no cenário nacional brasileiro. Todavia, essa ideia não encontra respaldo principalmente quando comparada a realidade vivida por Portugal na regulamentação do instituto.

Neste ponto em específico, o professor português José Casalta Nabais publicou um artigo buscando chamar a atenção para a possibilidade de haver uma apartheid fiscal em Portugal com a instituição da arbitragem, vez que o receio à época era se criar uma arbitragem que se limitaria aos casos de grandes contribuintes, que, entretanto, não se verificou na prática. Como ainda será abordado, pequenos contribuintes correspondem a vasta maioria do crédito em discussão, principalmente dentro do CAAD, o que vai de encontro ao posicionamento à época do autor, que em suas palavras ao tratar do referido apartheid, ressalta que:

“Um fenómeno que comporta ainda outras manifestações, as quais, apesar de menos referidas, não deixam de ser expressão ou concretização da mencionada divisão entre contribuintes ou sujeitos passivos, como é seguramente a que se verifica em sede dos direitos fundamentais de acesso à justiça e a uma tutela jurisdicional efectiva nas relações tributárias, nos termos em que esses direitos se encontram assegurada nos art. 202 e 168s da Constituição e na correspondente legislação ordinária. Uma diferença de tratamento que é particularmente visível no domínio de acesso à arbitragem tributária recentemente introduzida no ordenamento jurídico português, pois o recurso a essa forma alternativa de resolução de litígios tributários apenas se apresenta acessível aos contribuintes com elevadas disponibilidades económicas.

Uma realidade que coloca a questão de saber se, através desta via, não estamos de algum modo a regressar à situação que com algumas exceções se manteve até ao triunfo do Estado constitucional<sup>54</sup>, em que as classes superiores, isto é, o clero e a nobreza, estavam excluídos da tributação que, assim, acabava por incidir apenas sobre os integrantes do povo ou do terceiro Estado. O que, a verificar-se, mais não seria do que a reposição da velha distinção assente em classes, cuja existência, apesar de não ter por base, como no passado, vínculos de sangue, não poderia deixar de assumir idêntico sentido e alcance atento o seu resultado prático. Um regresso à Idade Média em que, atenta a realidade política e social contemporânea, não podem funcionar, todavia, os correspondentes equilíbrios medievais.

Impõe-se, por isso, um combate eficaz à proliferação de regimes de favor, ao planeamento fiscal abusivo e à evasão fiscal, de um lado, e à excessiva oneração das micro e pequenas empresas concretizada nos múltiplos e diversificados deveres acessórios, de outro lado. O que envolve igualmente a rejeição de um discurso garantístico que, fazendo-se eco não raro de um verdadeiro fundamentalismo jusfundamental, favorece, mesmo sem querer, o clima daquela proliferação e evasão.”<sup>29</sup>

Além disso, a taxa de arbitragem cobrada já se baliza com o valor do crédito e não se mostram exorbitantes, já estando pré fixadas, conforme tabela já especificadas pelo CAAD<sup>30</sup>. De igual modo, os honorários devidos também se encontram previamente estipulados pelo Instituto. Assim sendo, além de se ter uma exata previsão dos custos do procedimento que permitem ao contribuinte realizar de forma mais efetiva e assertiva o seu planeamento, a especificação dá transparência e segurança jurídica ao procedimento arbitral, desfazendo a ideia de que a arbitragem, para funcionar no Brasil, se limitaria apenas aos maiores contribuintes.

---

<sup>29</sup> NABAIS, José Casalta - Sustentabilidade fiscal em tempos de crise - Outubro, 2011 - GRUPOALMEDINA - CDU 336 Pág. 39.

file:///C:/Users/limos/Downloads/5.P.4%20NABAIS.%20Da%20Sustentabilidade%20do%20Estado%20Fiscal.pdf

<sup>30</sup> CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA (CAAD). Tabelas de Encargos Processuais. Disponível em: [https://www.caad.org.pt/files/documentos/regulamentos/CAAD\\_AA-Tabela\\_Encargos\\_Processuais.pdf](https://www.caad.org.pt/files/documentos/regulamentos/CAAD_AA-Tabela_Encargos_Processuais.pdf)

Outro limite estipulado pela Portaria 112-A/2011 em seu Art. 3º é a previsão explícita de que o limite do crédito tributário arbitrável é € 10.000.000,00 (dez milhões de euros). Ou seja, não é arbitrável qualquer tipo de conflito tributário que supere essa monta. Fato é que a maior parte dos litígios em matéria tributária, mais de 60% (sessenta por cento) das matérias arbitráveis, estão na faixa de até € 600.000,00 (seiscentos mil euros)<sup>31</sup>. Portanto, os números são um indicativo claro e objetivo de que a arbitragem não é um instituto voltado e formatado para ser elitista e que só apenas os maiores contribuintes é que teriam acesso.

### **Dos Benefícios Diretos e Colaterais da Arbitragem**

O primeiro e principal benefício direto e inegável do procedimento arbitral é a celeridade. Observando a realidade observada em Portugal, a média de tempo para que ocorra a prolação da sentença arbitral é de apenas 4 (quatro) meses e meio<sup>32</sup>. Sem sombra de dúvidas uma evolução incontestável do ponto de vista de Justiça Fiscal e de entrega de tutela eficaz ao jurisdicionado. Considerando a realidade processual atual com um vultoso volume de processos que contam com um longo percurso até o encerramento, a celeridade entregue ao contribuinte é deveras revolucionária.

A título de exemplo da realidade brasileira no que tange ao julgamento de matérias tributárias, pode-se citar o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 1945 que teve como discussão principal a questão atinente a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço, devido aos Estados-Membros ou a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza nas operações que envolvem transferência de softwares. A referida ação foi conhecida pelo Supremo Tribunal Federal por meio do controle concentrado de constitucionalidade, em janeiro de 1999 e somente foi definitivamente decidida em fevereiro de 2020. Ou seja, decorreu aproximadamente 22 (vinte e dois anos) para que esta ação fosse concluída.

---

<sup>31</sup> VILLA-LOBOS, Nuno. Arbitragem tributária: a experiência portuguesa. Disponível em: [https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/nuno\\_apresentacao\\_nvl\\_-\\_vf\\_-\\_17-09-2017\\_0.pdf](https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/nuno_apresentacao_nvl_-_vf_-_17-09-2017_0.pdf)

<sup>32</sup> VILLA-LOBOS, Nuno. Arbitragem tributária: a experiência portuguesa. Disponível em: [https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/nuno\\_apresentacao\\_nvl\\_-\\_vf\\_-\\_17-09-2017\\_0.pdf](https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/nuno_apresentacao_nvl_-_vf_-_17-09-2017_0.pdf)

Uma a segunda ação que denota a morosidade do sistema atual é o caso já bastante emblemático que ganhou relevância e atenção das principais empresas brasileiras, que é a exclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços das contribuições para o PIS e COFINS. Tamanha a relevância do tema que ficou publicamente conhecida, convencionando-se chamar de “tese do século”. A referida ação ingressou no Supremo Tribunal Federal em 2007, via controle difuso de constitucionalidade, e somente foi resolvida em meados do mês de maio de 2021.

Ademais, o Instituto de Ensino e Pesquisa - INSPER constatou que 75% (setenta e cinco por cento) do Produto Interno Bruto - PIB do país está sendo discutido por meio do contencioso judicial. Não bastasse, o Instituto Insper em pesquisa comparativa realizada observando outros países da América Latina constatando que no Brasil, apenas os processos administrativos representavam, à época, 16% (dezesseis por cento) do PIB, enquanto nos demais países esses mesmos processos representavam apenas 0,19% do PIB. Mesmo em comparação aos países integrantes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, a discrepância também é significativa, visto que os demais países possuem a média de 0,28% do PIB em discussão. Ambos não chegam sequer a um por cento do PIB em discussões. Inegável o asoerramento e desbalanceamento do sistema tributário brasileiro.<sup>33</sup>

Também é preciso verificar que há ainda em Portugal um movimento natural de desvio de parte desses processos para os tribunais dos novos casos, o que significa dizer que há uma melhora sensível que pode ser observada também por aqueles que integram a estrutura tradicional do judiciário.

Um outro benefício que impacta diretamente o sistema de cobrança tributária é o especificado em relação aos juros indenizatórios e a chamada indenização por garantia indevida estabelecidas em Portugal. Neste caso em específico, nos casos em que após se instaurar o processo arbitral o contribuinte sair vencedor de determinada impugnação de lançamento com a sentença de procedência, além do benefício direto do acolhimento de suas teses, como efeito

---

<sup>33</sup> INSPER. Núcleo de Tributação do Insper. Contencioso Tributário no Brasil. Relatório 2020, ano de referência 2019. São Paulo. Disponível em: [https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso\\_tributario\\_relatorio2020\\_vf10.pdf](https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf)



colateral inegável, que se dá por respeito ao contribuinte, há uma previsão de supressão do pagamento de juros indenizatórios, que seriam eventualmente devidos à Administração Pública.

Neste mesmo sentido, também é previsto uma indenização ao contribuinte por garantia indevida. Ou seja, ao pagar indevidamente determinado tributo, quando em restituição de indébito não será devido ao contribuinte apenas o valor corrigido desses juros indenizatórios, mas também uma quantia indenizatória por ter de manter o crédito sob custódia da Administração Pública, não podendo utilizá-lo.

Este, inclusive, é um dos principais pontos debatidos e criticados atualmente na realidade tributária brasileira. Em suma, o contribuinte para realizar a devida impugnação do crédito ou mesmo requerer a repetição do indébito, acaba por, na prática, realizar o pagamento integral do tributo e, com isso, imobilizar o seu capital que ao retornar à sua posse não mais resguardará o mesmo poder de compra que tinha outrora, tendo em vista que os índices de correção monetária e juros aplicados à Administração Pública muitas as vezes não cumprem com a função de manter o valor real da moeda. Também é de se considerar que o capital uma vez imobilizado em conta, deixa, dentro do sistema capitalista, de se rentabilizar. Assim, é certo que o montante uma vez investido ou aplicado em qualquer setor poderia render um montante muito maior ao contribuinte, que vê neste congelamento uma verdadeira perda de uma chance.

O instituto da indenização por garantia indevida aos moldes do que é aplicado em Portugal sana satisfatoriamente tal questão, vez que além de policiar a Administração Pública que ao não realizar cautelosamente o lançamento do tributo, estará por incorrer em prejuízo direto ao próprio erário. É, pois, uma medida também de incentivo à manutenção de um sistema mais eficiente de cobrança tributária comparado ao que existe atualmente.

Há quem poderia dizer que a cobrança de indenização em face da fazenda pública seria desconhecer os males que assolam o serviço público com a já tão conhecida deficiência de estrutura física, administrativa e de pessoal da Administração Pública e, desta forma, valendo-se dessa triste realidade, buscar uma fácil e garantida monetização que estaria legalmente

instituída. Pensando sob este ponto, a medida representaria um verdadeiro e estrondoso aumento do gasto público.

Todavia, o que mostra a realidade portuguesa é diametralmente oposto ao pensamento anteriormente exposto. Como dito, a média de duração de uma demanda em procedimento de arbitragem é de apenas 4 (quatro) meses e meio. Já a média de duração do mesmo processo nos tribunais estaduais é de 5 (cinco) anos e 4 (quatro) meses. Desta forma, há uma evidente economia com o a redução do tempo e manutenção de toda uma estrutura judiciária para prosseguimento do processo. A economia para o cofre português ocorreu principalmente pela desnecessidade de se postergar e engordar um débito em favor do contribuinte por tanto tempo, principalmente nos casos de simples verificação. Criou-se um sistema onde se torna mais caro para o tesouro insistir em uma decisão proferida pelo tribunal judicial do que pela decisão em processo de arbitragem.

Assim, a previsão da indenização por garantia indevida a ser paga por respeito ao contribuinte não impactaria a expressiva economia processual observada a economia obtida no procedimento arbitral. Em verdade, se mostraria diminuta, justamente porque como consequência direta da arbitragem se tem a diminuição do volume de processos judiciais e administrativos, o que reforça por si só a estrutura já existe, além de oportunizada a rápida correção da Administração Pública.

Pensar na indenização por garantia dentro da realidade atual pode levar ao erro de desconsiderar que a arbitragem se aplicada em larga escala como acontece atualmente em Portugal muda substancialmente a forma de cobrança do crédito tributário e mesmo o cenário jurídico tributário. Analisá-la a partir de uma realidade já consolidada, como é a portuguesa, mostra o potencial deste instrumento para, somado aos outros, potencializar a diminuição da litigiosidade em matéria tributária e principalmente a celeridade dos procedimentos.

Há ainda um benefício colateral da arbitragem que diz respeito à correção de rumos. Isto quer dizer que a sentença arbitral pode ser usada como jurisprudência para utilização nos tribunais. A instituição do método arbitral no sistema de resolução de conflitos tributários não

descuida da necessidade de manter uma jurisprudência estável integrante coerente como dispõe o Art. 926 do CPC em qualquer deles se vislumbra uma preocupação com segurança jurídica que reforça validade e autonomia do instituto. Portanto, deve haver um sistema no qual a jurisprudência dos tribunais influa no sistema arbitral e de igual modo, as decisões proferidas dentro desses também possam influir naquela primeira esfera. Isso significa, em ambos os casos, em economia para o tesouro.

Nessa correção de rumos essa, à medida que o processo se torna mais célere e as decisões da arbitragem vão direcionando um determinado tipo de entendimento, do ponto de vista do administrador público torna-se um instrumento excelente, pois este pode mais rapidamente corrigir seu rumo, alterar procedimentos que gerariam custos desnecessários e suspender processos ainda pendentes sobre o mesmo assunto.

## **5. AS PROPOSTAS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA BRASILEIRAS**

No Brasil os debates sobre arbitragem tributária se intensificaram a partir de 2015, após a inclusão do § 1º no Art. 1º da Lei de Arbitragem, lei nº 9.307/1996<sup>34</sup>, da possibilidade de arbitragem com a Administração Pública. Apesar disso, como aponta Gustavo Justino de Oliveira, o uso da arbitragem é prática já é antiga<sup>35</sup>. Entretanto, é a partir deste ano que o tema parece ter evoluído e parece estar finalmente maduro para uma proposta de discussão no Congresso Nacional como mostra a existência dos dois Projetos de Lei já analisados anteriormente. Nas palavras do autor:

“O emprego da arbitragem para a resolução de litígios que envolvem a Administração Pública é prática antiga, cuja legalidade encontra amparo na hodierna legislação nacional. Esse reconhecimento legal amplo e expresso da arbitragem envolvendo a Administração Pública é um fenômeno recente, cuja consolidação remete à alteração normativa ocorrida com o advento da Lei

---

<sup>34</sup> BRASIL. Arbitragem e Poder Judiciário: Lei 9.307 de 23.09.1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9307.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm)

<sup>35</sup> <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/49/edicao-1/especificidades-do-processo-arbitral-envolvendo-a-administracao-publica>

Federal 13.129/2015, que reformou a Lei Federal 9.307/1996, popularmente conhecida como a Lei de Arbitragem.

Desde então, há previsão legal expressa de que a arbitragem é um método alternativo de resolução de conflitos sobre direitos patrimoniais disponíveis que envolvem a Administração Pública. O § 1º do art. 1º da Lei de Arbitragem traz a autorização legal (incluída pela Lei Federal 13.129/2015), in verbis: “A administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis”.

Como dito anteriormente, o crescimento no número de ações judiciais é uma constante no que se refere à matéria tributária, sendo que certos autores já observam a partir da realidade atual que a tendência é que em pouco tempo esse estoque vultoso de contencioso se torne inadmissível. Tal fato gerou e gera um alerta para que os pensadores e operadores do direito pensem em formas diferentes para driblar essa realidade buscando a solução de conflitos não só na judiciária ou mesmo na administração tributária, mas em outras tantas diversas existentes e a serem criadas.

A melhor maneira de fazer isso é olhar a experiência de outros ordenamentos fizeram tais adequações a fim de que a proximidade de culturas jurídicas possa representar senão um transplante perfeito e acabado, mas um modelo a ser pincelado e ilustrado conforme as peculiaridades do ordenamento receptor. Dentro da arbitragem em matéria tributária Portugal além de seu pioneirismo, por razões históricas se mostra o modelo ideal para traçar-se tal comparação com a realidade brasileira.

Não somente pelas proximidades jurídicas entre os países que inclusive compartilham normas sobre determinados assuntos como é o caso da permissão para exercício da advocacia em ambos os países, mas Portugal se mostra um país exitoso no que se refere à consolidação do instituto, principalmente pela modelagem que foi realizada quando de sua instituição, que, como mostrado anteriormente, dedicou-se a tutelar e pacificar determinadas questões importantes e que cujos debates já previa o legislador, que, em movimento antecipado, tratou de dirimi-las. Como exemplo disso há que ao instituir o regime de arbitragem tributária, o

legislador português conseguiu prever que contribuintes, sujeitos passivos que tivessem ações judiciais em andamento pudessem migrar para a arbitragem tributária.

Uma crítica que se faz de antemão quando comparamos os dois ordenamentos é que a aplicação dessa regra de transição seria impossível no Brasil. Isto porque o assobramento do judiciário nacional é deveras diferente do encontrado na nação europeia. Como dito, os processos hoje em trâmite no país representam cerca de 75% do PIB sub judice. Um número muito diferente dos demais países cuja porcentagem sequer chega a 1%. Assim, com essa quantidade de processos sem solução não haveria qualquer condição de se propor uma migração ao sistema arbitral, principalmente porque ainda que houvesse uma paulatina transferência ou mesmo uma parcial transferência utilizando-se critérios mais objetivos e definidos, ainda assim a arbitragem tributária brasileira já nasceria congestionando os tribunais arbitrais ou as câmaras arbitrais. A transferência não representaria uma solução efetiva para o problema, mas simplesmente alteraria o endereço de localização do congestionamento já existente, a transferência do problema de um lugar para o outro.

Atualmente no Brasil há em tramitação dois projetos de lei que buscam disciplinar a aplicação da arbitragem tributária no país. O primeiro deles é o PL 4257/2019<sup>36</sup> de autoria do Senador da República Antônio Anastasia, que modifica a Lei de Execução Fiscal - Lei 6830/80, buscando instituir a Arbitragem Tributária, e, ao mesmo tempo, introduzindo a possibilidade de se realizar a Execução Administrativa em relação a alguns tributos.

### **Do PL nº 4257/2019**

O primeiro projeto de lei proposto pelo Senador Antônio Anastasia é em verdade um projeto proposto somente para os casos relacionados as execuções fiscais. Ou seja, a aplicação da arbitragem segundo esta primeira proposta de antemão seria tão somente aplicável aos já devedores de tributos. Em síntese, é um projeto feito para devedores. Desta forma, somente se um determinado contribuinte encontra-se sendo executado judicialmente pela fazenda é que se

---

<sup>36</sup> BRASIL. Projeto de Lei nº 4257, de 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>

poderia optar pelo regime de arbitragem ou pelo seguimento nas vias normais judiciais com a apresentação de embargos à execução, aos moldes do que é realizado hoje.

Outro ponto que pode ser salientado do referido projeto é que a extensão dada à disciplina da arbitragem tributária foi demasiadamente concisa quando em comparação com o outro instituto previsto pelo projeto. Com isso a instituição de uma série de questões usando a execução administrativa ganhou uma posição de destaque, ao passo que são pouquíssimos os artigos que realmente abordam os contornos da arbitragem e como deve ocorrer. Tão suscinta a disposição da lei que os transcrevo a seguir:

“Art. 16-A. Se o executado garantir a execução por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, pode optar pela adoção de juízo arbitral para julgar os embargos ofertados, respeitados os requisitos da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, e os a seguir definidos, na forma do regulamento de cada entidade da Federação.”

“Art. 16-B. Nenhum árbitro pode decidir mais de um processo do mesmo particular ou do grupo econômico do qual este faça parte o particular por ano.”

“Art. 16-C. O processo arbitral é público, de direito, e conduzido por órgão arbitral institucional, de reconhecida idoneidade, competência e experiência na administração de procedimentos arbitrais.”

“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.”

“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.”

“Art. 16-F. Qualquer das partes pode pleitear ao órgão do Poder Judiciário competente a declaração de nulidade caso a sentença arbitral contrarie enunciado de súmula vinculante, decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade ou acórdão proferido em julgamento de incidente de resolução de demandas repetitivas ou de repercussão geral”

Como se observa, trata-se em verdade de um projeto que verdadeiramente visa disciplinar o instituto da execução administrativa e a arbitragem tributária acaba por ser secundária na potencial norma tributária. A clara discrepância entre o tratamento dado pelo legislador denota de certa maneira a insegurança do legislador com a instituição e modificação de um novo instituto, buscando em verdade instituí-lo com certa cautela e prevendo-o quase que de uma forma experimental nas situações de execução fiscal e tão somente neste ponto em particular.

#### **Do PL nº 4468/2020**

Por outro lado, também se encontra em tramitação no Congresso Nacional o Projeto de Lei nº 4468/2020, apresentado em data um pouco mais recente, e que recebe a assinatura da também Senadora da República Daniela Ribeiro e que teve a colaboração dos professores de grande renome no direito tributário como as figuras de Heleno Torres, Selma Lemes, dentre outros. Esse outro projeto utiliza termo específico para se referir a arbitragem em matéria tributária, que recebe no contexto da legislação o nome de Arbitragem Especial. Esta segunda proposta legislativa apesar de debruçar-se de forma mais afínca sobre o instituto, ainda não o faz conforme observado no ordenamento alienígena português tendo em vista que a proposta restringe demasiadamente as possibilidades de aplicação da arbitragem em matéria tributária, especialmente se comparado com as hipóteses de utilização previstas no primeiro projeto.

## **Das Críticas ao PL nº 4257/2019**

A proposta do Senador Antônio Anastasia, como visto, há de receber uma crítica principal pois propõe a instituição da arbitragem somente após a Constituição do Crédito Tributário e somente na fase executória do crédito. Desta maneira, a solução empregada pela proposta somente é passível de aplicação ao já contribuinte devedor do tributo, somente se aplicando neste caso em específico.

O ponto em um olhar mais rápido não parece padecer de qualquer problema ou irregularidade. Todavia, olhar para o contribuinte já em um estágio de devedor do tributo não é pensar em como modificar a cadeia toda do crédito tributário. E aqui, pensando na arbitragem como uma benesse a ser aplicada no direito tributário, isso tendo em vistas os inúmeros benefícios já tratados em tópico anterior, a aplicação do dispositivo como desenhado na proposta seria também privilegiar o devedor que poderá se valer do procedimento arbitral, ao passo que o contribuinte regular não teria acesso à esta forma de resolução de litígios.

Há aqui uma certa inversão de valores que privilegiam o devedor em detrimento do contribuinte regular. Isto não quer dizer que o contribuinte devedor de determinado tributo não deve ter acesso a uma forma alternativa de resolução de sua demanda. De certo, em decorrência da lógica do ordenamento que também prevê regras para o super endividamento na ordem cível comum, há de ser permitido ao devedor do crédito mecanismos eficientes de pacificação de suas expectativas. Ademais, a previsão é garantia constitucional direta relacionada de amplo acesso à justiça e justiça em seu sentido mais amplo possível.

Apesar disso, não se pode rejeitar o acesso do contribuinte regular ao sistema arbitral sob pena de se tornar o inadimplemento uma solução ainda que momentaneamente interessante a grande parte das empresas que podem considerar a espera pelo procedimento executório para então, na condição já de devedor, poder valer-se do instituto arbitral, que ainda com a espera seria maneira mais célere do que a espera pela decisão no sistema tradicional judiciário.



Outra crítica que deve ser feita ao primeiro projeto de lei que se encontra encabeçado pelo Senador Antônio Anastasia é o fato de que a disciplina dada ao instituto da arbitragem tributária fora demasiadamente diminuta. Isto porque a escolha do legislador neste ponto em específico foi o de descentralizar a competência para fixação das normas de efetivo funcionamento do instituto, deixando a cargo de cada unidade federada regular sua própria arbitragem na fase de execução.

A inviabilidade na realização da disciplina do instituto como prevê a proposta de lei desde logo se apresenta. Basta imaginar que nesta realidade haveria no país uma norma federal de Arbitragem, com mais 27 (vinte e sete) normas estaduais, além de mais 5500 (cinco mil e quinhentas) se considerar-se que todos os municípios adeririam com normas municipais. O risco de conflito entre as normas que poderiam desenhar institutos com diferenças significativas é patente e, com isso, a insegurança jurídica torna-se mais latente com uma potencial existência de relutância na adesão em massa ao procedimento arbitral.

Há de se elogiar a preocupação com a necessidade de reforçar a autonomia e a competência de cada ente federativo para fixação de normas principalmente nas relacionadas às suas localidades levando em consideração suas peculiaridades regionais, culturais, sociais e econômicas. É em verdade uma preocupação que origina-se também da chamada guerra fiscal e do descontentamento com a forma de concentração dos recursos tributários no âmbito da União associado à insatisfatória transferência desses aos demais entes federativos, que na maior parte das vezes são os principais responsáveis constitucionais pela execução, fiscalização e promoção dos serviços públicos. Todavia, a autonomia dos entes neste ponto em específico resulta em prejuízo à efetividade do instituto e mesmo à promoção da justiça, além do despendimento de diversos recursos públicos, humanos e financeiros para promoção deste modelo em cada um dos entes federativos que compõem a República, que como visto, são um número elevado.

Uma outra crítica que se faz é a de que a proposta justamente pela ideia de descentralizar a normatização do instituto, deixa muitas questões em aberto e sem solução. As disposições da proposta são tão amplas que é colocada a possibilidade de que qualquer matéria e qualquer

valor possam ser discutidos no âmbito da arbitragem, o que se mostra temerário. Quando se observa as primeiras disposições da lei portuguesa, logo percebe-se que o legislador se preocupou em definir muito bem quais as matérias podem ser objeto de arbitragem, além de fixar outros critérios para limitar a sua utilização como os valores do crédito discutido.

Mais uma crítica que deve ser feita ao primeiro projeto diz respeito à forma com a qual é realizada uma reverência à já tradicional Lei de Arbitragem Comercial, a lei nº 9.307. Grande parte dos doutrinadores tributaristas defendem que há uma inadequação técnica na utilização da referida lei para tratamento das hipóteses de aplicação da arbitragem tributária tendo em vista as peculiaridades e diferenças existentes entre as matérias objeto de tutela da lei já existe e as normas tributárias. A inadequação da aplicação subsidiária da lei nº 9.307 mostra que o modelo proposto nada mais representa do que uma adaptação da arbitragem já utilizada em outras matérias, sem a devida alteração técnica, para aplicação também neste campo do direito. Pensando justamente nessas particularidades, evidente que se tem um modelo de arbitragem que guarda muitas características semelhantes ao sistema geral da lei de arbitragem privada. As similitudes são tamanhas que se pode chegar à conclusão de que houve no caso da arbitragem tributária uma adaptação técnica entre os institutos.

Por fim, é importante frisar que o projeto apresentado refere-se à criação de uma Lei Ordinária. Ocorre que a forma como é desenhado o projeto não permite que ocorra uma alteração nos dispositivos existentes no CTN e que seriam de suma importância à disciplina do instituto. Conforme é cediço, o CTN apesar de ter sido editado na forma de Lei Ordinária, com a redemocratização, este foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com sendo uma verdadeira Lei Complementar. E assim, uma vez reconhecida sua hierarquia no ordenamento constitucional, esta somente pode ser alterada por meio de norma de mesmo patamar hierárquico ou superior. Daí, pois, somente pode o CTN ser alterado por Lei Complementar, evidenciando a impossibilidade de sua alteração por meio do projeto de lei em discussão.

Entretanto, neste ponto é importante traçar em paralelo uma discussão a respeito de se a criação da arbitragem tributária por meio de lei ordinária seria o melhor caminho jurídico. Na doutrina há várias posições sobre esse assunto. Uma parte dos autores tributaristas defendem

que a criação da arbitragem tributária depende, em uma posição mais conservadora, de previsão em lei complementar. A posição desses autores é que seria necessário modificar o CTN em seu Art. 156, necessariamente, para alterar as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, extinção do crédito tributário e para disciplinar o impacto da arbitragem tributária na relação jurídica tributária. Então alterar o CTN por uma lei ordinária nacional seria impossível ou mesmo por meio de qualquer lei específica de cada ente da federação para regular o processo arbitral tributário.

Uma outra corrente afirma que não há necessidade de lei complementar. Os que defendem essa posição alegam que a arbitragem tributária poderia ser criada por meio de uma lei ordinária nacional específica e, com isso, o fundamento da norma estaria na própria Constituição Federal, mais especificamente em seu Art. 121, I, CF/88, dispositivo este que delega competência à união para legislar sobre matéria de Direito Processual. Os autores que sustentam também a possibilidade de os estados criarem suas próprias legislações sobre o tema o fazem também com fundamento constitucional por meio do Art. 24, §3º da Constituição Federal, onde é previsto a possibilidade de os estados instituírem normas gerais e procedimentos em matéria processual na ausência de lei federal.

Pensando a partir dessas duas hipóteses previstas por essa corrente doutrinária, para disciplina da arbitragem tributária poderia o legislador federal editar uma lei ordinária regulando inteiramente a matéria, ou mesmo criar apenas uma lei ordinária com normas gerais que regulariam parcialmente a matéria, adotando em relação a pontos não regulados por ela, a lei de arbitragem. Para essa corrente seria dispensável a edição de uma lei complementar nacional prévia, vez que não seria necessário alterar o CTN para disciplinar e regulamentar a arbitragem em matéria tributária, o que sustentam a partir de duas principais razões.

A primeira delas é valendo-se do julgamento de uma ação direta de constitucionalidade, a ADI 3405<sup>37</sup>, cujo julgamento foi vitorioso o entendimento firmado a partir do voto do Exmo. Ministro Alexandre de Moraes, por meio do qual destacou que a Constituição Federal de 1988

---

<sup>37</sup> ADI 2405 - ACÓRDÃO. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751044400>

não reservou à lei complementar o tratamento das modalidades de extinção e suspensão do crédito tributário com a exceção da prescrição e decadência. Ou seja, há um claro entendimento de que a lei ordinária poderia criar casos de suspensão da exigibilidade e extinção do crédito tributário sem necessidade de lei complementar.

De igual modo, o segundo argumento utilizado pela corrente é o de que seria possível incluir em lei ordinária uma norma que equiparasse o regime jurídico do processo arbitral tributário aos institutos do CTN. A experiência do ordenamento com essa disposição foi com a instituição do Art. 45 da Lei de Mediação, a lei nº 13140/2015. Essa lei equipara a submissão do litígio à composição extrajudicial, como se fosse uma hipótese do Art. 151, III, do CTN do CTN. E, com isso, determina nesse sentido a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Há ainda uma terceira corrente que, ainda que minoritária, é defendida por alguns autores que afirmam ser desnecessária a lei específica para se criar a arbitragem tributária, podendo a arbitragem em matéria tributária ser criada até mesmo por ato administrativo infralegal com fundamento único na lei de arbitragem.

Os dois projetos de lei em discussão hoje no Congresso Nacional brasileiro, os PL 4257/2019 e 4468/2020, optaram nitidamente pela segunda corrente doutrinária, ou seja, a de que a arbitragem tributária não dependeria de lei complementar para ser criada. Há, entretanto, uma significativa diferença entre eles. Enquanto o PL 4257/2019 criaria uma lei ordinária nacional específica vinculando todos em todo território nacional por meio de alterações na lei de execução fiscal, o PL 4468/2020 criaria uma lei ordinária federal não nacional específica.

Comparando com a realidade portuguesa, o caminho que se mostra mais seguro do ponto de vista da segurança jurídica seria a criação de uma norma em um regime jurídico nacional e não somente federal em relação à arbitragem tributária, o que seria instituído não por uma lei ordinária, mas preferencialmente precedido de alteração no CTN a partir de uma lei complementar. A disciplina do instituto desta maneira, aos moldes do feito em Portugal, reduziria significativamente a relutância em se utilizar o sistema arbitral ou mesmo pacificaria

grande parte dos debates a respeito da validade do instituto, com isso permitindo uma aplicação mais coerente pelos estados, pelo distrito federal e pelos municípios.

Novamente, essa limitação e ausência do devido cuidado pelo legislador em criar uma norma com uma visão global do instituto como foi feito em Portugal gera inúmeros questionamentos e pontos em aberto que deveriam ser tratados previamente a fim de que a arbitragem em matéria tributária não fosse contestada. A exemplo dessas dificuldades diretamente decorrentes do último ponto exposto é a necessidade de se inserir um artigo no CTN prevendo uma hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário durante o procedimento arbitral ou mesmo de se inserir uma hipótese de extinção do crédito tributário no Art. 56 do CTN em face da sentença arbitral, hipóteses que se encontram impossibilitadas de serem adotadas no modelo proposto pelo projeto.

### **Das Críticas ao PL nº 4468/2020**

Passando para análise do outro projeto, há diversas outras críticas a serem traçadas. O primeiro ponto de destaque é que este segundo projeto propõe a arbitragem tributária apenas para prevenir conflitos mediante solução de controvérsias de matéria de fato, sendo expressamente vedada a discussão de constitucionalidade de lei em tese. O próprio direito já posto possui uma dificuldade de ordem prática para diferenciar as questões de fato e de direito apesar das incansáveis tentativas de definição clara da doutrina processualista, quiçá em questões envolvendo o direito tributário.

Neste ponto é importante destacar que apesar da distinção trazida pelo projeto entre questões de fato, que seriam passíveis de discussão no sistema arbitral, e as matérias de direito, que não seriam possíveis, a proximidade entre as questões na prática inviabilizam uma clara e objetiva distinção. Como exemplo, pode-se citar que uma disputa tributária que envolva somente questões de fato beira a utopia, tendo em vista que a subsunção do fato à norma tributária demanda necessariamente uma interpretação da norma tributária, ainda que em grau mínimo. Sob esta perspectiva, aspectos classificados como sendo de direito invariavelmente

aparecerão neste tipo de solução arbitral, o que gera um limbo de insegurança jurídica causada pela própria norma instituidora.

Outra crítica que se faz é a afetação da arbitragem nos casos de crédito tributário que já tenham sido constituídos. Ou seja, este segundo projeto não admite discussão de crédito tributário na arbitragem. O expoente que encabeça essa ideia de impossibilidade de aplicação da arbitragem para discussão da questão é o Professor Heleno Taveira Torres, que defende que a arbitragem não deve ser utilizada para a discussão de crédito tributário. Segundo o autor:

Além desse ponto, também se faz crítica à proposição do projeto que receita a aplicação subsidiária à lei, caso seja promulgada, a lei nº 13.988/20, que trata da transação tributária. Apesar de representarem formas alternativas de resolução de conflitos tributários, os institutos não se confundem e não na realidade totalmente diferentes entre si. A Transação Tributária é uma medida autocompositiva, ao passo que a arbitragem é medida heterocompositiva, ou seja, é um procedimento que não tem as partes envolvidas para tomada de decisão. Assim, a aplicação subsidiária de uma lei que disciplina outro instituto deveras diferente da arbitragem não se mostra a melhor solução ao caso.

Tamanha a incompatibilidade dos institutos que melhor seria a este projeto que se aplicasse como legislação subsidiária o próprio Código de Processo Civil, o próprio CTN ou mesmo a própria Lei de Execução Fiscal. Neste último caso não é feita a relação subsidiária pois, como no projeto de lei anterior, a Lei de Execução Fiscal não admite a discussão de crédito tributário através da arbitragem.

O regramento de transação não colabora com a evolução da arbitragem tributária no Brasil, especialmente a luz existência de uma lei geral de arbitragem que é aplicável as relações jurídicas entre particulares e a administração pública. Além disso, a aplicação subsidiária da lei de transação pode criar algumas complexidades indesejáveis que se deveria evitar. Como exemplo disso, têm-se os contribuintes que possuem a transação tributária respondida. Esse contribuinte não pode, pelo prazo de 2 (dois) anos a contar da data da transação, realizar uma nova transação. A este mesmo contribuinte também seria vedado o ingresso em procedimento

arbitral para tratamento de determinada questão tributária? Em sendo positiva a afirmação acima, existiria uma direta ofensa ao Art. 5º, XXXV, CF/88 e ao Art. 3º do CPC no que tange ao acesso à jurisdição.

Outro ponto a ser destacado neste imbróglio é o caso do devedor contumaz, que são as empresas que declaram possuir uma dívida tributária, mas de forma reiterada e premeditada não agem para quitá-la. Este tipo de devedor não pode, na forma da lei geral de transação, transacionar. Deste modo, este mesmo contribuinte devedor não poderia participar de qualquer procedimento atinente à arbitragem tributária? Haveria certamente mais uma nova violação às normas relacionadas ao acesso à justiça. Portanto, evidente que a aplicação subsidiária da lei de transação não seria a melhor solução.

Por fim, também diga-se que o projeto de lei apresentado é em verdade uma proposta de edição de uma lei ordinária, o que nos leva ao mesmo ponto já tratado em relação ao projeto anterior, qual seja, a de impossibilidade de modificação direta do CTN por inexistência de norma de grau suficientemente elevado de hierarquia para tanto, o que dificulta a inserção de dispositivos e modificações na principal norma de direito tributário para que se proceda a uma arbitragem com maiores sobressaltos.

## **6. DAS CRÍTICAS EM COMUM A AMBOS OS PROJETOS**

Assim sendo, seja por uma ou outra proposta legislativa, ainda encontra-se ausente no país um projeto que discuta a constituição do crédito tributário de fato, principal questão que deve ser abordada por uma proposta de arbitragem com vistas a um sistema arbitral que seja efetivo. A arbitragem como solução de controvérsias em matéria tributária é uma demanda real da sociedade brasileira. Todavia, aos moldes do que está sendo prevista, nenhuma das propostas que tramitam hoje no Congresso Nacional colaboram de fato para minimizar o excesso de litigiosidade e o número crescente de contencioso que há no Brasil, não colaborando também para garantir o amplo direito ao provimento jurisdicional e tão pouco a celeridade processual.

A arbitragem tributária observada a partir da experiência portuguesa com a sua implementação denota que esta pode ser e tem um potencial de ser um instrumento de Justiça tributária para grandes e pequenos contribuintes. Assim, quando se observa a realidade processual atual, fica notório que o Brasil enquanto país com sintomas crônicos de litigiosidade não pode ficar a margem de uma realidade já observada e empregada em outros ordenamentos e que poderia de fato solucionar o quadro de abarrotamento existente. Inegável que o país necessita de um sistema multiportas efetivo de solução de conflitos tributários que possa incluir também como solução o uso da arbitragem em tributária.

### **Da Limitação do Objeto da Arbitragem Tributária**

A arbitragem tributária pode ser e tem um potencial de ser um instrumento de Justiça tributária para grandes e pequenos contribuintes como ocorre em Portugal. A arbitragem tributária poderia proporcionar uma definição célere das questões a ela submetidas, além de trazer de forma rápida uma segurança jurídica, com já é possível verificar a ocorrência em Portugal. Ao final de todas essas medidas e projetos, o que mais se busca com a arbitragem tributária é segurança jurídica. É esse valor que deve balizar e ser levado em consideração quando se avalia o instrumento normativo que se considera adequado para a introdução da arbitragem tributária no país.

Outro ponto já abordado e de extrema importância é o que se relaciona à chamada arbitrabilidade objetiva. Ou seja, a discussão sobre qual seria matéria passível de arbitragem tributária. Portugal, como visto, tratou de buscar desde a primeira norma sobre o assunto apontar objetivamente dos casos em que seria aplicável o instituto, dando também solução a qualquer situação de penumbra da norma, empoderando a Administração Pública como competente para solução desses casos.

O projeto de lei nº 4257/2019, por sua vez, ao contrário do modelo português, não estipulou qualquer limitação à matéria que seria passível de discussão em arbitragem. Com isso, toda sorte de assuntos seria admitida em arbitragem tributária com a aprovação do projeto, desde a garantia da execução fiscal em ação consignatória até a ação anulatória arbitragem



poderia ser eleita como via de solução do conflito tributário independentemente da natureza da questão tributária discutida. Por outro lado, o projeto de lei nº 4468/2020 apresenta um cenário muito mais restrito tendo em vista que há uma restrição de discussão somente às matérias de fato, proibindo a discussão referente à constitucionalidade de norma e, de igual modo, proibindo a existência de decisões contrárias aos entendimentos consolidados pelo judiciário nas hipóteses previstas no Art. 927 do CPC que disciplina o sistema de precedentes vinculantes.

### **Do Controle de Constitucionalidade em Procedimento Arbitral**

Neste último ponto, no que se refere ao Projeto de Lei nº 4468/2020, há uma expressa vedação a qualquer discussão de constitucionalidade de normas, ainda que o faça de forma incidental. Isto se torna um problema a partir do momento em que o sistema tributário brasileiro, por suas próprias características, é um sistema previsto basicamente na Constituição Federal.

O alicerce de todas as normas de direito tributário encontram-se previstas na Constituição. As regras mestras dessa área do direito encontram fundamento legal na lei máxima do ordenamento jurídico brasileiro. Assim sendo, é natural que ocorra uma frequente discussão a respeito da interpretação de normas a partir de um critério constitucional, ou seja, à luz da Constituição Federal, movimento este que não é exclusivo do direito tributário mas que também alcança aplicação em diversas outros seguimentos, conhecida como o fenômeno da constitucionalização do direito. Nas palavras de Luís Roberto Barroso<sup>38</sup>:

“A ideia de constitucionalização do direito aqui explorada está associada a um efeito expansivo das normas constitucionais, cujo conteúdo material e axiológico se irradia, com força normativa, por todo o sistema jurídico. Os valores, os fins públicos e os comportamentos contemplados nos princípios e regras da Constituição passam a condicionar a validade e o sentido de todas as normas do direito infraconstitucional. Como intuitivo, a constitucionalização repercute

---

<sup>38</sup> BARROSO, Luís Roberto. A constitucionalização do direito e suas repercussões no âmbito administrativo. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (Coord.). Direito administrativo e seus novos paradigmas. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 32. ISBN 978-85-7700-186-6.

sobre a atuação dos três Poderes, inclusive e notadamente nas suas relações com os particulares.”

Segundo Barroso, o fenômeno da constitucionalização irradia até mesmo para as relações entre os particulares, tamanha a sua força na realidade jurídica. Assim sendo, não há como deixar o procedimento arbitral a margem das discussões atinentes às normas constitucionais. Seria uma utopia afirmar a desnecessidade de discussão de matéria constitucional em meio a uma área do direito tão permeada por este tipo de norma ou mesmo se considerando um cenário de constitucionalização do direito. Não reconhecer a possibilidade é ceifar desde o início qualquer chance de efetivação da norma arbitral na comunidade brasileira. Afinal, nenhum contribuinte apostará em uma solução que se mostre incompleta e limitada.

Isso não quer dizer que o juiz arbitral deveria possuir competência para conhecer e julgar qualquer caso relacionado ao controle de constitucionalidade. Em verdade, o juiz arbitral não pode exercer controle concentrado abstrato de constitucionalidade, pois somente o judiciário pode fazer isso. Parece-me inegável que há uma clara divisão constitucional de competências que necessita ser respeitada sob pena de se ver desorganizada a estrutura organizacional mínima que mantém o Estado operacional. Aqui me refiro expressamente à competência do Supremo Tribunal Federal.

Entretanto, não vislumbro qualquer impeditivo para que o juízo arbitral exerça o controle difuso concreto de constitucionalidade aos moldes do que é feito hoje por qualquer magistrado estadual. Há discussão sobre essa possibilidade na doutrina, sendo um tema tanto quanto controverso. A doutrina paulista entende que se a atividade do árbitro é jurisdicional, este no desempenho de suas atividades não pode ignorar a supremacia da constituição e permitir que a sua decisão seja construída a partir de leis ou atos normativos eivados de vício de constitucionalidade. Sob este ponto de vista também caberia ao árbitro afastar aplicação de leis inconstitucional.

Ora, se um órgão julgador de primeira instância do poder judiciário, juiz de fato e de direito da causa, pode afastar a aplicação de ato normativo que entender incompatível com a constituição, a mesma competência poderia ser reconhecida ao árbitro. O reconhecimento daria coerência ao sistema arbitral tributário e evitaria o enfraquecimento da tutela jurisdicional arbitral aumentando a eficácia da prevenção de litígios tributários. Todavia, a posição não é consenso. Há problemas que acompanham essa posição, como, por exemplo, se haveria a necessidade de previsão de recurso dentro do sistema arbitral tributário ou mesmo ao poder judiciário caso ocorresse o afastamento da aplicação de lei inconstitucional ou mesmo se haveria necessidade de alteração da constituição para que isso fosse possível, o que de certo demandaria um esforço institucional substancialmente maior.

Com base nas características próprias do direito constitucional português, no modelo jurisdicional arbitral português a decisão pode ser objeto de recurso ao Tribunal Constitucional, que representa naquela estrutura a posição ocupada pelo Supremo Tribunal Federal caso haja a recusa à aplicação de norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou mesmo caso haja a aplicação normas cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada.

### **Da Revisão e Anulação da Sentença Arbitral**

Ao final do procedimento arbitral aos moldes do que preveem ambos os processos, se obterá com o provimento um laudo arbitral ou uma sentença arbitral que possui natureza definitiva e terminativa. Essa decisão final vai vincular tanto a administração tributária como também vinculará o sujeito passivo da obrigação tributária, não sendo com isso cabível homologação o recurso ao poder judiciário de acordo com os modelos dos projetos que estão em discussão hoje no congresso. Somente caberia falar no caso deles em ajuizamento de ação de anulação de decisão arbitral naqueles casos específicos de *erro in procedendo* que estão na lei de arbitragem.

Os debates sobre arbitragem tributária no Brasil sempre foram permeados pela possibilidade ou não das decisões arbitrais ficarem sujeitos a controle judicial para revisão ou anulação. Dependendo da posição adotada, a decisão arbitral possui diferentes graus de eficácia

e efetividade na perspectiva de solução do litígio. Se o controle judicial da decisão arbitral for a regra, então a consequência seria atribuir a arbitragem tão somente o status de mais uma instância de discussão, desvirtuando a essência e potencialidade do instituto. Neste caso haveria sempre a possibilidade da decisão arbitral ser submetida ao poder judiciário para reapreciação do litígio, resultando em uma eficácia e efetividade da solução arbitral muito fraca.

Por outro lado, caso se admita o controle judicial da decisão arbitral configurada como hipótese excepcional, haveria uma arbitragem tributária sendo realizada em instância única de decisão. Neste modelo haveria uma decisão arbitral realmente definitiva, excetuando-se os casos restritos que somente pudessem ser objetos de discussão na via judicial. Haveria neste caso um maior grau de eficácia e efetividade na decisão arbitral por meio de solução de conflitos.

Os dois projetos de lei fizeram uma escolha muito clara pois ambos consideram um controle judicial da decisão arbitral com hipótese excepcional. O PL nº 4257/2019 prevê a possibilidade de uma parte pleitear a modificação ou anulação de uma decisão arbitral quando o julgado contrariar Súmula Vinculante e decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado. Neste ponto o legislador está se referindo ao Art. 927 do CPC, mais especificamente no que se refere ao sistema de precedentes vinculantes. O PL nº 4468/2020, por sua vez, possui exposições parecidas, pois também estipula o respeito o Art. 927 do CPC além de tentar relacionar as hipóteses de nulidade da decisão arbitral a casos de *erro in procedendo* como situações de prevaricação, violação de competências, dentre outros.

O controle judicial em ambos os casos é exceção, pois nenhum deles prevê a possibilidade de uma decisão arbitral ser objeto de um pedido de anulação judicial em razão do simples desacordo da parte perdedora. Observado o sistema de precedentes vinculantes do CPC e inexistente causa de nulidade da decisão arbitral, esta última não é passível de controle judicial. Com isso fica nítido que ambos os projetos de lei privilegiam a segurança jurídica da decisão arbitral.

## CONCLUSÃO

Conforme relatado inicialmente, este trabalho teve como objetivo, a análise do instituto da arbitragem tributária sob a perspectiva do direito comparado, observando a experiência do direito português na institucionalização desta forma de resolução de conflitos tributários para que se traçasse um paralelo com a cultura jurídica nacional e suas peculiaridades.

De início foi ressaltado o quadro de asoberbamento do judiciário brasileiro, ainda mais no que se relaciona à matéria tributária que representa mais da metade dos processos em execução no país. A ausência de mecanismos eficazes à pacificação de todos esses conflitos com os instrumentos que dispomos hoje torna necessário a busca por novas formas seguras e efetivas de resolver esse vultoso número de ações em andamento. Observando os países com maiores proximidades com a realidade jurídica brasileira é possível identificar Portugal com o seu pioneirismo no tratamento da arbitragem tributária como um potencial modelo a ser espelhado ou adaptado.

Os benefícios observados no país europeu com o uso da arbitragem em matéria tributária são inegáveis. Houve um expressivo aumento na arrecadação com uma diminuição no volume total de processos no judiciário português, além de uma economia significativa ao cofre público. Impressionam os números trazidos à lume por instituições sérias como o próprio CAAD.

Todavia, não se pode olvidar que o sucesso na empreitada portuguesa é fruto de uma grande mobilização do legislador que de forma precisa cuidou de tratar de diversos pontos controvertidos no meio jurídico desde o início, desde a primeira norma autorizativa de criação de uma lei sobre o assunto. Os cuidados com os detalhes técnicos mostram um caminho seguro para a institucionalização do mecanismo dentro de um ordenamento que pode ser replicado e seguido com o redobro de cautela por um organismo jurídico receptor.

É observando essa realidade que já se encontra no Brasil alguns projetos de lei que buscam instituir a arbitragem tributária. Em síntese, consistem em dois projetos que, entretanto, não apresentam o mesmo rigor técnico que o visto no ordenamento alienígena, trazendo a

incorporação do instituto de forma demasiadamente tímida e insegura, ao ponto de abrir frestas tão grandes que inviabilizam a adoção em massa da medida.

Seja em um ou outro projeto, é justamente nessas omissões e nas penumbras instituídas pela própria lei que se apresentam pontos sensíveis dentro da arbitragem tributária, o que leva a crer que houve de fato a preocupação com a criação de um modelo de arbitragem que guarda tantas características semelhantes ao sistema geral da lei de arbitragem privada que é possível dizer que há em ambos os casos uma mal sucedida adaptação técnica para uso do instituto em matéria tributária.

Os dois projetos se mostram em diversos aspectos tímidos na medida em que o próprio modelo português apresenta um exemplo claro e inequívoco de como se pode instituir um modo de arbitragem tributária, frustrando as expectativas da sociedade que a muito anseia por uma reforma no sistema tributário nacional.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

**ADI 2405 - ACÓRDÃO.** Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751044400>. Acesso em 24 jan. 2022

**BARROCAS, Manuel.** A Reforma da Lei de Arbitragem Voluntária. In Boletim da Ordem dos Advogados. N 46 (2007) p. 10.

**BARROSO, Luís Roberto.** A constitucionalização do direito e suas repercussões no âmbito administrativo. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (Coord.). Direito administrativo e seus novos paradigmas. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 32. ISBN 978-85-7700-186-6.

**BERMUDES, Sergio.** Introdução ao Processo Civil. 4.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 21

**BRASIL.** Arbitragem e Poder Judiciário: Lei 9.307 de 23.09.1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19307.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19307.htm) Acesso em 24 jan. 2022

**BRASIL.** Projeto de Lei nº 4257, de 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914> Acesso em 24 jan. 2022

**CARMONA, Carlos Alberto.** Arbitragem e Processo: um Comentário à Lei .307/96. 3.ed. São Paulo: Atlas, p. 26-27

**CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA (CAAD).** Tabelas de Encargos Processuais. Disponível em: [https://www.caad.org.pt/files/documentos/regulamentos/CAAD\\_AA-Tabela\\_Encargos\\_Processuais.pdf](https://www.caad.org.pt/files/documentos/regulamentos/CAAD_AA-Tabela_Encargos_Processuais.pdf) Acesso em 24 jan. 2022

**CIAPJ** - Centro de Inovação, Administração e Pesquisa do Judiciário da FGV Conhecimento. Tecnologia aplicada à gestão dos conflitos no âmbito do Poder Judiciário brasileiro com ênfase em inteligência artificial. Relatório de Inteligência Artificial. Disponível em [https://ciapj.fgv.br/sites/ciapj.fgv.br/files/estudos\\_e\\_pesquisas\\_ia\\_1afase.pdf](https://ciapj.fgv.br/sites/ciapj.fgv.br/files/estudos_e_pesquisas_ia_1afase.pdf)

**CNJ**. Justiça em Números 2020: ano-base 2019. Brasília: CNJ, 2020

**CORREIA**, Emanuella Chagas Jaguar. O Efeito Vinculante do Reenvio Prejudicial na União Europeia: Um Caminho Para Desenvolver O Direito Comunitário. RSTPR, Año 2, Nº 4; Agosto 2014; pp. 65-82

**DOMINGOS**, Francisco Nicolau. A indisponibilidade do crédito tributário: obstáculo à arbitragem no Brasil? uma análise luso-brasileira. Estudos sobre os Direitos Emergentes. 2019. pag. 287. Disponível em <https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/11409/1/IVSINDA.pdf> Acesso em 24 jan. 2022

**GODOY**, Isabela de Assis. A Arbitragem Como Jurisdição no Ordenamento Jurídico Brasileiro e suas Consequências Práticas no Acesso à Justiça. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/viewFile/7369/4396>. Acesso em 24 jan. 2022

**HAMMOUD**, Leonardo Rocha. Arbitragem tributária: a experiência portuguesa e a realidade brasileira. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 67

**HAMMOUD**, Leonardo Rocha. Arbitragem tributária: a experiência portuguesa e a realidade brasileira. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 36

**INSPER**. Núcleo de Tributação do Insper. Contencioso Tributário no Brasil. Relatório 2020, ano de referência 2019. São Paulo. Disponível em: [https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso\\_tributario\\_relatorio2020\\_vf10.pdf](https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf) Acesso em 24 jan. 2022

**LUCAS**, Doglas Cesar. A crise funcional do Estado e o cenário da jurisdição desafiada. In: **MORAIS**, José Luis Bolzan de (org.). O Estado e suas crises. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.



**MARQUES**, Ricardo Dalmaso. "Breves apontamentos sobre a extensão do dever de revelação do árbitro." *Revista Brasileira de Arbitragem* 8.31 (2011).

**NABAIS**, José Casalta - Sustentabilidade fiscal em tempos de crise - Outubro, 2011 - GRUPOALMEDINA - CDU 336 Pág. 39.

**OLIVEIRA**, Gustavo Justino. Especificidades do processo arbitral envolvendo a Administração Pública. Enciclopédia Jurídica da PUCSP. Tomo Direito Administrativo e Constitucional, Edição 1, Abril de 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/49/edicao-1/especificidades-do-processo-arbitral-envolvendo-a-administracao-publica>

**OLIVEIRA**, Bruno Bastos de. Arbitragem tributária: Racionalização e desenvolvimento econômico no Brasil. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 120

**PEROTTI**, Josiane - A Crise do Poder Judiciário e a Autocomposição – Disponível em: [https://repositorio.animaeducacao.com.br/bitstream/ANIMA/15290/1/JOSIANE\\_PEROTTI-5B67028-11301-1-933862%5Dartigo\\_Josiane\\_Perotti\\_-\\_versAo\\_final.pdf](https://repositorio.animaeducacao.com.br/bitstream/ANIMA/15290/1/JOSIANE_PEROTTI-5B67028-11301-1-933862%5Dartigo_Josiane_Perotti_-_versAo_final.pdf) – Acesso em 21/01/2022

**PORTUGAL**. Decreto-Lei n.º 3-B/2010. Disponível em <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/3-b-2010-609990>. Acesso em 23 jan. 2022

**PORTUGAL**. Decreto-Lei n.º 10/2011. Disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/280904/details/normal>. Acesso em: 23 jan. 2021.

**PORTUGAL**. Portaria n.º 112-A/2011. Disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/portaria/112-a-2011-374642>. Acesso em 25 jan. 2022

**TRIBUNAL DE JUSTIÇA**, Acórdão. Processo C-377/13. Caso Ascendi. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A62013CJ0377> Acesso em 24 jan. 2022

**UNIÃO EUROPEIA.** Tratado sobre o funcionamento da União Europeia. Disponível em:  
[https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:9e8d52e1-2c70-11e6-b497-01aa75ed71a1.0019.01/DOC\\_3&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:9e8d52e1-2c70-11e6-b497-01aa75ed71a1.0019.01/DOC_3&format=PDF) Acesso em 24 jan. 2022

**VILLA-LOBOS,** Nuno. Arbitragem tributária: a experiência portuguesa. Disponível em:  
[https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/nuno\\_apresentacao\\_nv1\\_-\\_vf\\_-\\_17-09-2017\\_0.pdf](https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/nuno_apresentacao_nv1_-_vf_-_17-09-2017_0.pdf). Acesso em: 23 jan. 2022