



**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA**

**FACULDADE DE DIREITO**

**NAJARA DE PAULA CIPRIANO**

**ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL: DESAFIOS E PERSPECTIVAS PARA  
UM NOVO MARCO LEGAL**

**Brasília, 2018.**

**Najara de Paula Cipriano**

**Arbitragem Tributária no Brasil:  
Desafios e perspectivas para um novo marco legal**

**Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao  
Curso de Graduação em Direito da Universidade de  
Brasília (UnB), como requisito parcial à obtenção do  
título de Bacharel em Direito.**

**Orientador: Prof. Alberto de Medeiros Filho**

**Brasília, 2018.**

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB  
FACULDADE DE DIREITO - FD

Najara de Paula Cipriano

ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL: DESAFIOS E PERSPECTIVAS PARA UM  
NOVO MARCO LEGAL

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (UnB), como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito, APROVADA pela seguinte banca examinadora:

---

Professor Mestre Alberto de Medeiros Filho  
Orientador

---

Professor Doutor Thiago Luís Sombra  
Integrante da banca examinadora

---

Professor Doutor Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho  
Integrante da banca examinadora

---

Professor Doutor Francisco de Moura Borges  
Suplente da banca examinadora

Brasília, 05 de julho de 2018.

## RESUMO

A presente pesquisa tem como objetivo investigar a viabilidade da implantação, sob os ditames ordenamento jurídico brasileiro, da arbitragem como método alternativo de resolução de litígios em matéria tributária. Para tanto, a metodologia utilizada é a revisão bibliográfica de fontes primárias e secundárias, a partir da qual será possível traçar um contexto lógico acerca da evolução legislativa e doutrinária que condiciona a arbitralidade dos referidos litígios. O enquadramento do tema se dá por meio de análise preliminar quanto aos aspectos fundamentais do instituto da arbitragem, no intuito de contrapor-los às particularidades do Direito Público e, mais especificamente, do Direito Tributário. Nesse contexto, serão perseguidos resultados quanto à compatibilidade dos institutos do Direito Tributário em relação ao procedimento arbitral e, como exemplo à instrumentalização de tal modalidade, será analisada a implantação da arbitragem tributária no ordenamento jurídico português, sistema este que enfrenta problemas de natureza que se assemelha à realidade brasileira.

**Palavras chaves:** Arbitragem Tributária – Solução de Controvérsias – Métodos Alternativos – Direito Fiscal – Brasil

## ***Abstract***

*The present research aims to investigate the feasibility of the implementation and adoption, under the Brazilian legal system, of arbitration as an alternative method of dispute resolution in tax matters. In this sense, the methodology used is the bibliographic review of primary and secondary sources of information, through which it will be possible to draw a logical context about the legislative and doctrinal evolution that conditions the arbitration of cited litigation. The framework of the subject takes place through a preliminary analysis on the fundamental aspects of the arbitration institute in order to confront them to the particularities of Public Law and, specifically, of Tax Law. In this context, results will be pursued regarding the compatibility of the institutes of the Tax Law with respect to the arbitration procedure and, as an example to the instrumentalisation of this modality, an analysis of the implementation of the tax arbitration in the Portugal legal system, which faces structural problems that are similar to Brazil's, will be carried out.*

**Keywords:** *Tax Arbitration – Dispute Resolution – Alternative Methodology – Tax Law – Brazil*

## SUMÁRIO

<b>AGRADECIMENTOS</b> .....	7
<b>INTRODUÇÃO</b> .....	8
<b>1. CAPÍTULO I: ASPECTOS FUNDAMENTAIS DA ARBITRAGEM</b> .....	11
1.1. Definição de Arbitragem .....	11
1.2. A Lei 9.307/1996: a regulamentação da arbitragem no Brasil .....	12
1.3. A Convenção de Arbitragem: Cláusula Compromissória e Compromisso Arbitral ..	14
1.4. Os Árbitros.....	16
1.5. A Sentença Arbitral .....	17
1.6. Modalidades da Arbitragem.....	19
<b>2. CAPÍTULO II: A ARBITRAGEM NA RESOLUÇÃO DE LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO</b> .....	21
2.1. Breves considerações sobre o papel dos Tribunais Administrativos e Judiciais na resolução dos litígios fiscais no Brasil .....	21
2.2. Da necessária de revisão do atual modelo jurídico-tributário de solução de conflitos.....	24
2.3. A reforma da Lei de Arbitragem e a regulamentação de um novo paradigma: arbitragem e Poder Público.....	28
2.4. Desmistificando institutos: a arbitralidade das questões tributárias .....	32
2.4.1. A (in)disponibilidade do crédito tributário .....	32
2.4.2. A inafastabilidade do controle jurisdicional e a renúncia à jurisdição estatal .....	35
2.4.3. A legalidade estrita e a necessidade de alteração do CTN.....	37
2.4.4. Os limites materiais no âmbito de aplicação da arbitragem tributária.....	40
2.4.5. Do cumprimento dos ditames constitucionais .....	42
2.5. A instrumentalização da arbitragem tributária: o PLP nº 469/2009 .....	45
<b>3. CAPÍTULO III: A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA À LUZ DO DIREITO COMPARADO PORTUGUÊS</b> .....	47
3.1. Arbitragem tributária no ordenamento Português: Contexto e objetivos .....	47
3.2. Decreto-Lei nº10/2011: aprovação do regime arbitral para a resolução das controvérsias tributárias.....	49
3.3. O papel do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) .....	52
3.4. Os reflexos da introdução da arbitragem tributária no regime português e as expectativas a longo prazo.....	55
<b>4. CONCLUSÃO</b> .....	57
<b>5. LISTA DE ANEXOS</b> .....	59
<b>6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	63

## **AGRADECIMENTOS**

É chegada a hora da colheita. Cuidadosamente, semeei meus sonhos em cada uma das trilhas que percorri e os cultivei com muito anseio até aqui. Não foram raras as vezes em que precisei fechar os olhos, ter paciência e confiar na inexorável natureza das coisas. Ela não tem pressa e segue o seu compasso. Depois de muito suor, nós chegamos lá.

Sim, no plural. Essa colheita é feita a muitas mãos. Por sorte, o universo colocou em minha vida pessoas maravilhosas que iluminaram o meu caminho durante todo esse tempo. Sinto-me extremamente feliz e orgulhosa em poder encerrar mais essa etapa e viver este importante momento na companhia dos meus.

À minha querida família e aos meus amigos, muito obrigada pelo amor, apoio e torcida de sempre. Ao meu pai, à minha irmã e ao meu melhor amigo, Marcos Felipe, obrigada por tantas renúncias por mim e comigo. Obrigada por me ampararem sempre.

À minha mãe, obrigada por ser o meu maior exemplo e a fonte de toda a minha motivação. Obrigada por tudo aquilo que só nós sabemos.

## INTRODUÇÃO

Os números apresentados pelo Judiciário no que diz respeito à prestação jurisdicional são hoje motivo de grande preocupação para a Administração Judiciária e também para os jurisdicionados. Isso porque, com o assoberbamento da estrutura pelas altas taxas de litigiosidade e de recorribilidade, as chances de uma efetiva resposta do Judiciário, seja pela qualidade das decisões judiciais ou pela celeridade do procedimento, têm se tornado cada vez mais escassas.

No âmbito do contencioso tributário, melhor sorte não assiste aos contribuintes, tampouco à Fazenda Pública. Conforme apontam pesquisas realizadas pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), a União Federal (Fazenda Nacional) está entre as maiores litigantes e o executivo fiscal, caracterizado por frustradas tentativas de recuperação de créditos desde a via administrativa, representa 38% do total de casos e 75% das execuções pendentes. Essas mesmas demandas, vale ressaltar, têm as maiores taxas de congestionamento do Judiciário, que chegam a 90% em alguns casos. É evidente, portanto, a enorme dificuldade em concretizar a justiça em matéria tributária.

Não apenas no que toca aos expressivos números de demandas ingressas todos os anos, seja no âmbito administrativo ou judicial, os problemas enfrentados decorrem, também, de uma estrutura que se mostra por demasiado enrijecida diante dos dilemas da administração judiciária. Nesse sentido, para além da implementação de mecanismos que encaminham os órgãos julgadores para a produção de decisões em massa, é imprescindível que se passe a refletir sobre a criação de um “sistema multiportas” no direito tributário, a exemplo do que já ocorre em outras searas do direito. A adoção de métodos alternativos de resolução de controvérsias é hoje uma realidade, haja vista os novos ditames do Processo Civil, que ganharam notoriedade com a vigência do CPC/15.

No intuito de encontrar métodos alternativos eficazes de resolução de litígios em matéria tributária, vê-se hoje no Brasil debate ainda incipiente, mas que ganha força quando observadas as experiências alienígenas, em relação à viabilidade da adoção de métodos heterocompositivos de base consensual, qual seja, a Arbitragem, para dirimir as questões tributárias.

No presente estudo, o que se propõe é, a partir da análise dos institutos que permeiam a modalidade da Arbitragem e também o Direito Tributário, responder indagação referente à compatibilidade entre ambos e à possibilidade de obter, por meio de autorização normativa, uma efetiva prestação jurisdicional pela sentença arbitral.

Para tanto, será necessário dedicar tópico específico ao preliminar estudo da arbitragem genericamente considerada e da Lei 9.307/96 (Lei de Arbitragem). Serão enquadrados os principais elementos que envolvem a modalidade e que não são comuns à dinâmica do Direito Tributário, para que seja melhor alocada questão atinente à arbitralidade de conflitos dessa natureza.

Após, será realizado um estudo pormenorizado acerca da arbitragem na resolução de litígios tributários no ordenamento jurídico brasileiro. Neste tópico, serão delineados os desafios e as perspectivas a respeito da implantação de um modelo de arbitragem tributária no Brasil quando considerados gargalos que o envolvem. Serão investigados os possíveis entraves institucionais, os quais perpassam questões como (i) a arbitragem com o Poder Público; (ii) a indisponibilidade do interesse público e do crédito tributário; (iii) a necessária observância do princípio da estrita legalidade em direito tributário; (iv) a necessidade de alteração do Código Tributário Nacional; e (v) os limites materiais da arbitralidade em matéria tributária.

Ainda quanto à possibilidade de implementação da arbitragem tributária no Brasil, será analisado o PLP nº 469/2009, que dispõe sobre as alterações a serem realizadas no diploma de regência a fim de que haja uma instrumentalização eficaz do instituto. Com relação a tal aspecto, cabe ainda ressaltar que, muito embora se parta de premissa que possa ensejar a ideia de que a implementação de métodos alternativos se presta apenas ao papel de “auxiliar” um Judiciário ineficiente, o procedimento arbitral tem o condão de produzir decisões céleres, técnicas e especializadas. Apto, portanto, a garantir a segurança jurídica, bem como de realizar a justiça tributária, é imprescindível que a mudança legislativa ocorra de modo a propiciar a ampla e efetiva utilização da modalidade.

Por fim, compreendida a extensão da controvérsia e as particularidades do ordenamento jurídico brasileiro, a questão será observada à luz da bem-sucedida experiência portuguesa. Com um cenário de crise, guardadas as suas devidas proporções, semelhante ao brasileiro, Portugal promoveu uma série de políticas públicas tendentes a alterar o ordenamento e condicionar (i) o reforço da tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos; (ii) o avanço no âmbito da celeridade da prestação jurisdicional nos conflitos envolvendo os contribuintes/administrados e a Administração Pública; e (iii) o escoamento do grande número de processos nos tribunais administrativos e fiscais.

Nesse sentido, o Decreto-Lei nº10/2011 previu a aprovação do regime arbitral para a resolução das controvérsias tributárias. O que se poderá observar é que a alteração legislativa, ainda que se relacione com a flexibilização e inovação dos institutos, justamente por enfrentar

uma série de questionamentos quanto à viabilidade da utilização da arbitragem para dirimir litígios tributários, se faz com um elevado rigor quanto ao cumprimento dos princípios da imparcialidade e da moralidade. As atividades do Centro de Arbitragem Administrativa têm intrínseca relação com a necessidade de criar confiabilidade ao sistema e os resultados positivos dessa conduta já se mostram nos recentes estudos sobre o instituto.

Assim, o que se busca é investigar os possíveis óbices à implementação da arbitragem tributária no ordenamento jurídico brasileiro, bem como a incompatibilidade de nosso sistema com o instituto no intuito de saber se, diante de um contencioso tributário que não se mostra eficiente nas respostas que dá, a previsão legal acerca de vias alternativas que se mostra adequada.

## 1. CAPÍTULO I: ASPECTOS FUNDAMENTAIS DA ARBITRAGEM

### 1.1. Definição de Arbitragem

O instituto da arbitragem é definido por Nádia de Araújo (1999, p. 136) como

[...] um meio jurídico de resolução de controvérsias, presentes ou futuras, baseado na vontade das partes envolvidas, as quais elegem por si mesmas e diretamente, ou através de mecanismos por elas determinados, árbitros para serem os juízes da controvérsia, confiando-lhes a missão de decidir de forma obrigatória o litígio, por meio da prolação de um laudo arbitral.

Quanto à natureza jurídica, à luz de Francisco Resek (1995, p. 353) “da arbitragem diz-se, com acerto, que é um mecanismo jurisdicional não judiciário”. Os árbitros, portanto, são juízes de fato e de direito e a sentença por eles proferida se estabelece como título executivo judicial, prescindindo sua validade de sujeição a recurso ou mesmo de homologação do Poder Judiciário. É assim que prevê a própria legislação de regência, corroborada pela jurisprudência da Corte uniformizadora do entendimento infraconstitucional<sup>1</sup>.

À semelhança do processo judicial, a arbitragem tem como um de seus princípios norteadores a garantia do contraditório, em cujo procedimento há a paridade das partes a que se destinam os efeitos da sentença proferida, de caráter obrigatório (GONÇALVES, 1992). No entanto, afasta-se da solução judiciária na medida em que não é implementada diretamente por órgãos judiciários permanentes e diz respeito, essencialmente, à submissão de direitos disponíveis ao juízo arbitral (LIMA, 2008).

Dentre os aspectos fundamentais que compreendem a arbitragem, é a adjudicação de base consensual que melhor define o instituto (MENDONÇA, 2014). Método heterocompositivo, em que prevalece a autonomia da vontade das partes, a arbitragem possui procedimento próprio, dotado de força legal, que se perfaz na definitividade e irrecorribilidade do laudo arbitral. O procedimento arbitral é, por assim dizer, capaz de subtrair o litígio exclusivo da jurisdição estatal (MUNIZ, 2006).

---

<sup>1</sup> Em emblemático voto cuja controvérsia dizia respeito ao conflito de competência entre o juízo estatal e o juízo arbitral, a Ministra Nancy Andrighi procedeu à minuciosa análise, que denotou a superação do entendimento contrário ao reconhecimento da natureza jurisdicional da arbitragem no ordenamento jurídico. Naquela oportunidade, salientou que “[...] os argumentos da doutrina favoráveis à jurisdicionalidade do procedimento arbitral revestem-se de coerência e racionalidade. Não há motivos para que se afaste o caráter jurisdicional dessa atividade”. (STJ, CC 111.230/DF, Rel. Min. Nancy Andrighi, j. 08.05.2013, Dje 03.04.2014).

Os princípios constitucionais, cabe ressaltar, constituem também o sustentáculo da arbitragem, uma vez que sua inobservância acarreta notória nulidade da sentença e, conseqüentemente, de todo o processo arbitral (VICENTE, 2010). Como forma de torná-la válida, eficaz, justa e equitativa, sob o ponto de vista da integração da relação processual, são indispensáveis a isonomia, o devido processo legal, a autonomia da vontade, a imparcialidade do árbitro e seu livre convencimento (EIRAS, 2009).

Na codificação específica do instituto, tem-se, para além das tradicionais garantias processuais, a autonomia privada e a cláusula de convenção de arbitragem em relação ao contrato; a eticidade; a boa-fé; a capacidade do árbitro para analisar a própria competência; a força vinculante da cláusula arbitral; e a temporariedade (RABAY, 2014). Tais princípios firmam-se como instrumentos indispensáveis à consecução do procedimento arbitral, assegurando sua higidez e norteando os operadores do referido instituto jurídico para um amplo acesso à justiça.

Além disso, a segurança jurídica na condução do procedimento, a especialidade dos árbitros, a celeridade, a flexibilidade e a confidencialidade são fatores determinantes para a efetiva regulamentação da arbitragem no Brasil (PACHIKOSKI, 2015) e se apresentam como condicionantes de seu desenvolvimento<sup>2</sup>.

## **1.2. A Lei 9.307/1996: a regulamentação da arbitragem no Brasil**

Como salienta Frederico José Straube (2016, p. 2), “nunca é demais assinalar que a arbitragem, desde o início de nosso país, como nação soberana, passou a integrar, ainda que de forma limitada, nossa legislação”. Tal modalidade de jurisdição, mesmo incipiente, é observada ainda no Império, na Constituição de 1824. O instituto foi previsto também no Código Civil de 1916 e nos Códigos de Processo Civil de 1940 e 1973.

Entretanto, a previsão institucional da arbitragem não foi acompanhada pelo seu conseqüente desenvolvimento. Ao contrário, a modalidade esteve por muito tempo marginalizada, ainda que a comunidade internacional já a considerasse como uma alternativa válida e eficaz para a resolução de conflitos. Sem a adequada regulamentação, a mera previsão da arbitragem no ordenamento jurídico revelava-se anacrônica (STRAUBE, 2016).

---

<sup>2</sup> “A decisão pela adoção da arbitragem não foi simples, como também não foi o reconhecimento de sua constitucionalidade e a desnecessidade de homologação judicial posterior. Todas essas questões ultrapassadas pelo legislador de 1996, são o reconhecimento de que o sistema da arbitragem favorece a obtenção de melhores resultados, juntamente com o sistema judicial, para que o Estado atinja o máximo de garantia social” (VICENTE, 2010, p. 47).

O desinteresse e a pouca credibilidade da arbitragem eram, sobretudo, reflexo de um majoritário entendimento no sentido de que a prestação jurisdicional constituía atividade privativa do Poder Judiciário, que se fundava no princípio constitucional da inafastabilidade de sua tutela jurisdicional<sup>3</sup>. Nesse sentido, o não reconhecimento da autoexecutoriedade da cláusula arbitral e a necessidade da submissão da decisão exarada pelo árbitro à homologação do Judiciário para torná-la exequível bem representavam a submissão do instituto à lógica da jurisdição estatal (CARMONA, 2014).

Os diversos entraves observados no desenvolvimento do instituto fizeram com que, por muito tempo, a arbitragem se apresentasse como uma alternativa onerosa e, o mais das vezes, inútil, devido à excessiva burocracia de sua instrumentalização (STRAUBE, 2016). Ademais, relevantes Tratados e Convenções Internacionais, tais como a Convenção de Genebra<sup>4</sup>, a Convenção de Nova Iorque<sup>5</sup> e a Convenção Interamericana sobre Arbitragem Comercial Internacional<sup>6</sup>, foram negligenciados durante muitos anos, deixando o Brasil distante do moderno fortalecimento cultura da arbitral.

Somente após a década de 1970, em razão de grandes mudanças políticas e econômicas, passou-se a pensar de maneira efetiva na implantação do instituto. Isso como fenômeno decorrente de um Brasil que passou a ser alvo de grandes investimentos de empresas estrangeiras que, para injetar capital na economia brasileira, exigiam a inclusão da cláusula arbitral para a resolução de suas eventuais disputas (STRAUBE, 2016).

Em decorrência de tais fenômenos, houve grande movimentação da comunidade acadêmica, do grande empresariado e dos advogados, que passaram a militar em favor da

---

<sup>3</sup> Conforme coloca Scavone (2014, p. 53), a inferência doutrinária que considera a jurisdição um monopólio estatal se funda no princípio constitucional previsto no art. 5, inciso XXXV, da CF/88.

<sup>4</sup> “O Protocolo Relativo a Cláusulas de Arbitragem foi firmado em Genebra, Suíça, em 1923 (Decreto 21.187, de 23/03/1932). Portela (2012, p. 721) explica que os Estados-partes desse Protocolo reconheceram a validade das cláusulas arbitrais estabelecidas entre as partes submetidas à jurisdição de Estados diferentes no tocante à matéria comercial ou qualquer outra controvérsia que possa ser resolvida por meio de arbitragem, ainda que esta se processe em Estado distinto daquele a cuja jurisdição esteja sujeita a parte”. (Cf. Revista CEJ, 2013, p. 23)

<sup>5</sup> “A convenção de Nova York, de 1958, ou Convenção sobre o Reconhecimento e Execução de Sentenças Arbitrais Estrangeiras, é um importante diploma internacional de caráter multilateral em matéria de arbitragem. Sua ratificação pelo Brasil deu-se em 2002, e mostrou-se um importante marco, com o grande foco de garantir aos signatários a efetividade de decisões arbitrais. Apesar de toda sua importância, a Convenção não trouxe maiores alterações no ordenamento jurídico, visto que a Lei 9.307/96 trazia dispositivos que tratavam da homologação de sentenças arbitrais estrangeiras, porém conferiu maior segurança ao procedimento homologatório” (Cf. Revista CEJ, 2013, p. 17)

<sup>6</sup> “A Convenção Interamericana sobre Arbitragem Comercial Internacional foi assinada no Panamá, em 1975, sendo apenas promulgada pelo Brasil em 1996. Entretanto, é de grande relevância sua promulgação, haja vista a regulamentação das relações comerciais no campo da arbitragem entre parceiros comerciais submetidos à Lei brasileira e ao Direito norte-americano” (SOARES, 2001, p. 495)

criação de uma cultura de resolução de conflitos por meio da arbitragem, que pudesse ensejar a elaboração de um anteprojeto de Lei que verdadeiramente a regulamentasse.

Em 1991, logo após a chamada *Operação Arbiter*<sup>7</sup>, “foi aprovado um anteprojeto proposto por notáveis juristas, tais como Carlos Alberto Carmona, Selma Lemes e Pedro Batista Martins, cuja versão final foi apresentada ao Congresso Nacional e convertida na Lei 9.307, de 1996: a chamada Lei de Arbitragem” (LOBO, 2016).

O último óbice formal, caracterizado como um dos gargalos ao desenvolvimento da arbitragem no Brasil, teve solução em 2001, quando o Supremo Tribunal Federal (doravante STF) decidiu pela constitucionalidade das disposições da Lei de Arbitragem quanto à cláusula compromissória, viabilizando o grande progresso do instituto a partir de então<sup>8</sup>.

Pode-se dizer que a referida lei, em seus 44 artigos e VII capítulos, constitui um modelo ordenado e lógico que introduziu novos conceitos para a formação do chamado “Direito da Arbitragem Brasileiro” (LEMES, 2004, p. 2). O desenvolvimento e a consolidação da arbitragem, segundo Selma Lemes, se dão em quatro pilares primordiais, quais sejam, a segurança jurídica, a difusão cultural, a conscientização dos advogados e a manutenção de regras flexíveis (LEMES, 2004).

Atualmente, com a vigência do Novo Código de Processo Civil, que impulsiona e viabiliza o desenvolvimento dos métodos alternativos de solução de litígios, a arbitragem ganha força e assume novos desafios para a real efetividade de um sistema “multiportas”. E, dentre os principais desafios, está, justamente, a regulamentação da Arbitragem no que tange às controvérsias no âmbito do Direito Tributário, que constitui o objeto do presente estudo.

Antecedendo uma pormenorizada análise referente à submissão das demandas tributárias ao procedimento arbitral, faz-se necessária uma breve incursão nos principais elementos que compõem o instituto.

### **1.3. A Convenção de Arbitragem: Cláusula Compromissória e Compromisso Arbitral**

O art. 3º da Lei de Arbitragem (BRASIL, 1996) dispõe que as partes interessadas, e capazes de contratar, “poderão submeter a solução de seus litígios ao juízo arbitral mediante

---

<sup>7</sup> Em 1989, advogados e empresários ligados ao Instituto Liberal de Pernambuco reúnem-se com o objetivo de lançar um movimento, denominado *Operação Arbiter*, destinado a mobilizar lideranças empresariais, jurídicas e políticas no sentido da elaboração e encaminhamento ao Congresso Nacional de um anteprojeto de lei de arbitragem” (LOBO, 2016, p.7)

<sup>8</sup> STF, SE 5206 AgRg, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, j. 12.12.2001, Dj 30.04.2004.

convenção de arbitragem, assim entendida a cláusula compromissória e o compromisso arbitral”.

A convenção de arbitragem é tida como a máxima expressão da autonomia das partes, cuja obrigatoriedade se instaura a partir do compromisso por elas instituído. Ainda, de acordo com o que reconhece o próprio Código de Processo Civil, a existência de convenção de arbitragem é aspecto prejudicial ao mérito da causa no que tange às ações judiciais<sup>9</sup>. Em outras palavras, uma vez submetida determinada matéria ao juízo arbitral por meio dos aludidos atos de celebração, é plenamente cabível a alegação de existência de cláusula negocial firmada em momento anterior, o que afasta a jurisdição estatal (SCAVONE, 2014).

A cláusula compromissória e o compromisso arbitral são os meios através dos quais se exterioriza a convenção, e diferenciam-se primordialmente pelo aspecto temporal<sup>10</sup> (CARMONA, 2014). Assim, pode-se dizer que a primeira não constitui um contrato perfeito e acabado, mas futuro e incerto quanto ao suposto litígio a ser solucionado. O compromisso arbitral, por sua vez, diz respeito a contrato incidente à discussão judicial ou extrajudicial, no qual as partes se obrigam a resolver um conflito atual e concreto por meio da decisão vinculativa de árbitros regularmente escolhidos (CARMONA, 2014).

Conforme prevê o art. 4º do mesmo diploma (BRASIL, 1996), a cláusula compromissória refere-se à “convenção através da qual as partes em um contrato comprometem-se a submeter à arbitragem os litígios que possam vir a surgir, relativamente a tal contrato”. A aludida cláusula, estipulada por escrito, pode estar inserida no contrato ou em documento apartado que a ele se refira, fazendo parte da própria composição do negócio jurídico e constituindo promessa de submissão das questões a serem dirimidas ao juízo arbitral.

Portanto, pela cláusula compromissória submetem-se ao julgamento do árbitro conflitos futuros, que podem nascer do cumprimento ou da interpretação das relações jurídicas estabelecidas por contrato.

De outro lado, o art. 9º da Lei de Arbitragem (BRASIL, 1996) dispõe que “o compromisso arbitral é a convenção através da qual as partes submetem um litígio à arbitragem de uma ou mais pessoas, podendo ser judicial ou extrajudicial”, desde que observados os requisitos legais. Na primeira hipótese, o compromisso deve ser celebrado por termo nos autos,

---

<sup>9</sup> Conforme previsão do art. 485, inciso VII, do CPC/15, “o juiz não irá resolver o mérito quando: VII - acolher a alegação de existência de convenção de arbitragem ou quando o juízo arbitral reconhecer sua competência”.

<sup>10</sup> Para Carmona (2014, p. 134), “o legislador perdeu, talvez, oportunidade de ouro de acabar de vez com tal distinção, como fizeram, em passado não muito distante, os espanhóis e os paraguaios. Apegou-se demasiadamente o legislador à história da arbitragem no Brasil, sem conseguir afastar-se do antigo sistema francês, de tal sorte que a lei curvou-se à tradição”.

perante o árbitro ou tribunal arbitral onde tem curso o objeto da demanda. Já na segunda hipótese, o compromisso será celebrado por escrito particular, assinado por duas testemunhas, ou por instrumento público. O que se tem, nesse contexto, é a renúncia da cognição da jurisdição estatal quanto a aspecto específico.

#### **1.4. Os Árbitros**

O árbitro, julgador das demandas sujeitas ao procedimento arbitral, tem como função precípua “decidir tempestivamente, com imparcialidade, independência, competência, diligência, discricção e integralmente o litígio arbitrável (e tão somente o litígio arbitrável) que as partes submeteram contratualmente à sua jurisdição cognitiva” (NOGUEIRA, 2015). Ainda, dispõe a legislação de regência que o árbitro atuará com base nos princípios constitucionais e será remunerado pelas partes por meio do pagamento de honorários.

O art. 13 da Lei de Arbitragem (BRASIL, 1996) prevê que poderá ser árbitro “qualquer pessoa capaz e que tenha a confiança das partes”. Tal definição, notadamente ampla e sem rigor quanto à qualificação especial do árbitro, é respaldada pela autonomia da vontade das partes na escolha do julgador e evidencia sobremaneira sua diferença em relação ao sistema de competência e distribuição (randômica) observado no juízo estatal.

A despeito de serem diminutos os critérios pré-definidos pela legislação, a escolha e nomeação dos árbitros, que atuarão monocraticamente ou por meio de um Tribunal Arbitral, está geralmente atrelada a critérios de especialidade e ao reconhecimento de determinado profissional na área abarcada pelo litígio. Ademais, podendo ocorrer pelas próprias partes ou por meio de uma instituição permanente, a eleição do árbitro ou do Tribunal formado para a resolução do conflito tende a assumir contornos mais complexos, que perpassam a credibilidade do julgador no mercado e o *know-how* técnico, aspectos os quais devem ser convencidos pelas partes.

No procedimento arbitral, as partes “elegem por si mesmas e diretamente, ou através de mecanismos por elas determinados, árbitros para serem juízes da controvérsia” (ARAÚJO, 1997, p. 91). Entretanto, “estão impedidos de funcionar como árbitros as pessoas que tenham, com as partes ou com o litígio que lhes for submetido, algumas das relações que caracterizam os casos de impedimento ou suspeição de juízes, aplicando-se-lhes, no que couber, os mesmos deveres e responsabilidades, conforme previsto no Código de Processo Civil”.

Impõe-se também ressaltar, no intuito de conferir confiabilidade e segurança ao instituto, o legislador dispôs expressamente a respeito do dever do árbitro de revelar, antes de aceitar a função, qualquer fato que possa denotar justificada dúvida quanto à imparcialidade e independência. E, no mesmo sentido, a equiparação dos árbitros aos funcionários públicos, quando no exercício de suas funções ou em razão delas, para os efeitos da legislação penal.

Escolhido o árbitro, seja pelas partes ou por entidade arbitral, e aceita a nomeação, o árbitro terá uma série de prerrogativas, dentre as quais estão a discricionariedade procedimental quanto às regras processuais civis, a determinação de tutelas de urgência e medidas assecuratórias, e o poder decisório, que lhe confere autonomia para apreciar a demanda submetida ao procedimento arbitral.

### **1.5. A Sentença Arbitral**

A sentença arbitral caracteriza-se por ser o “ato por meio do qual o árbitro ou o tribunal arbitral põe fim ao procedimento, seja por meio do julgamento de mérito ou não” (BRASIL, 1996).

Tanto a Lei de Arbitragem quanto o Código de Processo Civil delineiam a equiparação das sentenças arbitrais às sentenças judiciais, deixando claro que “a arbitragem é, no Brasil, jurisdição” (DIDIER, 2013, p. 73). Nesse sentido, novo paradigma foi estabelecido a respeito do procedimento e da sentença arbitral, de modo que seus efeitos são reconhecidos sem que haja a necessidade de homologação pelo Poder Judiciário, constituindo, desde logo, título executivo entre as partes e seus sucessores.

Já no que tange à sua validade no âmbito do microssistema jurídico, a Lei também estabelece alguns requisitos a serem cumpridos pelos árbitros quando da prolação da sentença arbitral.

É relevante ressaltar, inicialmente, o aspecto referente ao prazo para a apresentação da sentença, que cumprirá o prazo máximo estipulado pelas partes ou, pela regra geral, o prazo de seis meses, contado da instituição da arbitragem ou da substituição do árbitro. Uma vez expirado o referido prazo, e não proferida a sentença em dez dias, contados da notificação do árbitro ou do Presidente do Tribunal Arbitral, será extinto o processo arbitral.

Conforme já suscitado, a celeridade da prolação das sentenças arbitrais é tida como um dos principais atrativos do instituto, vez que, no âmbito do Poder Judiciário, causas de ampla complexidade e especialidade tendem a perdurar por anos até sua solução definitiva.

São requisitos obrigatórios da sentença arbitral, sob pena de nulidade, o relatório, contendo os nomes das partes e um resumo do litígio; os fundamentos da decisão, que conterão a análise dos elementos de fáticos e jurídicos, para além da necessária menção quando da análise feita por equidade; o dispositivo, em que os árbitros resolverão as questões que lhes forem submetidas e estabelecerão o prazo para o cumprimento da decisão; e a data e o local em que for proferida (BRASIL, 1996).

Quanto à recorribilidade da sentença arbitral, na hipótese de obscuridade, dúvida ou contradição, abre-se o prazo de cinco dias, contados do recebimento de notificação ou da ciência pessoal da sentença, salvo se outro for o prazo acordado entre as partes, para que seja aduzida a correção de eventual aspecto. No prazo de dez dias, ou em prazo acordado pelas partes, deve o árbitro ou o tribunal arbitral resolver a controvérsia, aditando a sentença arbitral e notificando as partes. O pedido de esclarecimentos consubstanciado na Lei de Arbitragem assemelha-se aos embargos de declaração, previstos no Código de Processo Civil (BRASIL, 1996).

É possível, também, que as partes pleiteiem junto a Órgão do Poder Judiciário, a decretação de nulidade de sentença arbitral, quando forem identificadas as hipóteses previstas em lei.

Será nula, segundo a legislação de regência, a sentença arbitral cuja convenção de arbitragem for nula; quando foi proferida por quem não poderia ser árbitro; quando não cumprir os requisitos previstos em lei; quando for proferida fora dos limites da convenção de arbitragem; quando restar comprovado que foi proferida por prevaricação, concussão ou corrupção passiva; quando for proferida fora do prazo; e quando não forem respeitados os princípios do contraditório, da igualdade das partes, da imparcialidade do árbitro e de seu livre convencimento (BRASIL, 1996).

A demanda referente à decretação de nulidade da sentença arbitral, seja ela parcial ou final, deverá seguir as regras do procedimento comum, previstas no Código de Processo Civil e deverá ser proposta no prazo de até 90 dias, após o recebimento da notificação da respectiva sentença ou da decisão do pedido de esclarecimentos. Da mesma forma, a legislação prevê que a nulidade da sentença arbitral poderá ainda ser requerida na impugnação ao cumprimento da sentença, na hipótese de execução judicial (BRASIL, 1996).

Ademais, cumpre mencionar que a legislação brasileira considera como estrangeira a sentença arbitral proferida fora do território nacional e admite tanto o reconhecimento quanto a execução de sentença arbitral estrangeira em conformidade com os tratados internacionais com eficácia no ordenamento interno e, na ausência destes, quando estiverem estritamente de acordo

com os termos da lei brasileira. Sua homologação está unicamente sujeita à homologação do Superior Tribunal de Justiça (doravante STJ).

## 1.6. Modalidades da Arbitragem

Para uma melhor compreensão do instituto e de sua introdução no âmbito do Direito Público, é indispensável que se proceda a um estudo a respeito das formas possíveis de se operacionalizar a arbitragem. Nesse contexto, destaca-se, entre a doutrina nacional e alienígena, quatro principais perspectivas sob as quais se pode entender e classificar a arbitragem: o elemento volitivo, o elemento funcional, o regime jurídico utilizado e o aspecto espacial de validade.

Sob o aspecto volitivo, é possível classificar a arbitragem como necessária ou voluntária.

A arbitragem necessária tem como principal característica a obrigatoriedade. Apesar dos questionamentos quanto à sua inconstitucionalidade sob o ponto de vista do ordenamento pátrio, essa modalidade está presente em alguns países e determina, por força de determinadas circunstâncias (em geral, econômicas ou de extrema especialidade), que certas matérias sejam submetidas a um tribunal arbitral. É prescindível, portanto, que haja a tradicional convenção arbitral entre as partes e arrefecida a autonomia da vontade, uma vez que “há uma imposição que pode recair sobre qualquer parte que porventura atraia um litígio relativo a matérias que estão sujeitas à arbitragem necessária” (BASTOS, 2016, p. 9).

A arbitragem voluntária ou facultativa, por sua vez, é a forma mais tradicional do instituto, caracterizada pela disposição das partes acerca da jurisdição do Estado mediante convenção de arbitragem, assim entendida a cláusula compromissória e o compromisso arbitral. A legislação brasileira determina expressamente que as pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir os litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis.

Quanto ao elemento funcional, classifica-se a arbitragem como *ad hoc* ou institucional, modalidades decorrentes também da expressão da vontade das partes, constante do ato de convenção arbitral.

A arbitragem *ad hoc* ou avulsa tem como principal característica “a definição pelas partes das regras aplicáveis ao procedimento e à arbitragem, bem como as normas para a sua administração, cabendo ainda escolherem, de comum acordo, os profissionais que participarão da arbitragem”. Nesta modalidade, na qual o tribunal arbitral é formado exclusivamente para a

resolução de determinado litígio, o procedimento se desenvolve sem que haja a intervenção de nenhuma entidade permanente, sob a forma convencionada para a instituição da arbitragem. Desse modo, caberá às partes que administram o procedimento o cumprimento de todas as exigências legais para que o laudo arbitral tenha eficácia de título judicial, evitando a decretação de sua nulidade.

De outro lado, a arbitragem institucional é observada nas hipóteses em que o tribunal arbitral é organizado em centros ou entidades pré-constituídas e permanentes. Tais instituições possuem regulamento próprio e prestam apoio logístico às partes, cuja contraprestação se faz por meio do pagamento de taxas. Além disso, é também dessas instituições a responsabilidade pela administração e legalidade do procedimento, garantindo a executividade do título gerado pelo laudo arbitral.

Por fim, em relação ao regime jurídico e aos critérios de decisão do litígio, é possível classificar a arbitragem tributária segundo a lei (de direito) ou à equidade.

Segundo dispõe a própria legislação de regência do instituto no direito brasileiro, “as partes poderão escolher, livremente, as regras de direito que serão aplicadas na arbitragem, desde que não haja violação aos bons costumes e à ordem pública”. Do mesmo modo, “poderão as partes convencionar que a arbitragem se realize com base nos princípios gerais de direito, nos usos e costumes e nas regras internacionais de comércio (BRASIL, 1996).

É necessário dizer que, no que tange à arbitragem por equidade, “os árbitros poderão atender a critérios de conveniência, oportunidade e justiça concreta”, sendo apenas necessário que haja a anuência das partes envolvidas.

Por fim, quanto ao aspecto espacial de validade, destaca-se, de modo genérico, a arbitragem nacional e internacional<sup>11</sup>.

Conforme coloca Guido Soares (2001), quando as partes forem Estados distintos, o procedimento arbitral fica inteiramente submetido às regras do Direito Internacional Público, podendo assumir tanto características da arbitragem *ad hoc* quanto da arbitragem institucional. Por outro lado, quando a arbitragem se der entre particulares, esta pode ser totalmente nacional, impropriamente dita internacional ou comercial internacional.

Na primeira hipótese, não se observa qualquer relação com sistemas jurídicos estrangeiros ou a aplicação de qualquer lei estrangeira. Na arbitragem impropriamente

---

<sup>11</sup> Guido Soares (2001, p. 476) salienta, com relação a esse aspecto, que “qualquer estudo sobre a arbitragem deve levar em consideração sua natureza mista, em particular, quando se analisam as arbitragens internacionais, que, portanto, carregam com elas a problemática própria dos contratos internacionais e das complexas questões de um Direito Processual Civil Internacional”.

internacional, por sua vez, realiza-se o procedimento arbitral num foro arbitral nacional, sendo este regulado pelas regras que regem a arbitragem nacional, admitindo-se, entretanto, a aplicação de lei estrangeira para que sejam dirimidas as questões de fundo. Quanto à arbitragem comercial internacional, cabe ressaltar que esta ocorre sem levar em consideração qualquer referencial de determinado sistema jurídico nacional.

Por fim, a arbitragem pode ainda dirimir questões entre um Estado autônomo e um particular, hipótese recente que se caracteriza pela “prática de atos negociais internacionais que, em séculos anteriores, eram da pertinência única de particulares” (SOARES, 2001, p. 478).

Estabelecidos os aspectos fundamentais que permeiam o instituto da Arbitragem, é possível, agora, contrapô-los aos ditames do Direito Público e, de modo mais específico, ao Direito Tributário.

## **2. CAPÍTULO II: A ARBITRAGEM NA RESOLUÇÃO DE LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

### **2.1. Breves considerações sobre o papel dos Tribunais Administrativos e Judiciais na resolução dos litígios fiscais no Brasil**

O processo tributário tem como base as disposições da Constituição Federal (BRASIL, 1988), que em seu art. 5º, inciso LV assegura aos litigantes o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, em processo judicial ou administrativo. Estes últimos, por sua vez, se apresentam como as únicas vias de acesso ao contencioso tributário previstas no ordenamento jurídico brasileiro.

Tanto o processo administrativo quanto o processo judicial são responsáveis por dirimir os conflitos entre a Administração Pública e o contribuinte e têm como papel precípua responder de maneira suficiente aos questionamentos sobre possíveis violações de direito inerentes à relação jurídico-tributária.

Sem adentrar discussão doutrinária atinente ao reconhecimento da existência da lide no âmbito administrativo fiscal<sup>12</sup>, a atividade dos órgãos administrativos é definida pela revisão do lançamento tributário, que se instaura no momento de sua impugnação pelo sujeito passivo.

---

<sup>12</sup> É relevante destacar que há autores, tais como Xavier, Schoueri e Contrucci, que sustentam “não se tratar de processo administrativo a atividade de revisão do lançamento”, por entenderem não haver em tal atividade os elementos necessários a caracterizá-la como processo (MADEIRA et. al, 2013, p. 10).

O contencioso administrativo fiscal é, por assim dizer, “fruto de uma discordância do contribuinte em relação a uma exigência fiscal, para ele injustificada” (MADEIRA et al, 2013, p. 6).

Diante da conclusão pela incongruência do procedimento de fiscalização realizado pelos agentes do Fisco, é garantido o direito de petição ao contribuinte, que poderá requerer a apreciação da legalidade do ato tanto no que diz respeito ao valor a ele imputado quanto aos termos da exigência do tributo, consubstanciada no Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM). No referido processo, vale ressaltar, são aplicados, no que couber, os clássicos princípios da legalidade, ampla defesa, contraditório, isonomia e segurança jurídica, em busca do que se entende pela verdade material.

No que tange à discussão administrativa na esfera federal, para a qual serão direcionadas as breves considerações aqui empreendidas, com o amparo do Decreto nº 70.235 (BRASIL, 1972), a solução dos litígios comportará a análise em duplo grau e, ainda, em instância especial.

De maneira genérica, valendo-se de estudo realizado pela Escola de Administração Fazendária (MADEIRA et al, 2013), diz-se que, em primeira instância, o julgamento é realizado pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ), cuja função é analisar a impugnação ao lançamento. Em segunda instância, por sua vez, os recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância levam a discussão ao crivo do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado e paritário do Ministério da Fazenda, formado por representantes do Estado e dos contribuintes, com a atribuição de uniformizar a jurisprudência entre os órgãos fracionários que o compõem. É também o CARF que analisa os recursos de natureza especial, quais sejam, aqueles que discutem a exigência de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Aspecto de grande relevância para o debate que aqui se propõe é o caráter de extrema especialidade que envolve as controvérsias submetidas à apreciação dos Tribunais Administrativos, em contraposição às demandas apreciadas no âmbito judicial. As Turmas que compõem os órgãos administrativos são separadas por temas tributários, o que reflete também o potencial técnico dos julgados, que têm por escopo (i) conferir maior segurança jurídica na área tributária, (ii) contribuir para o aperfeiçoamento da legislação tributária; (iii) exercer com excelência o controle da legalidade dos atos administrativos tributários; e (iv) reduzir os litígios judiciais e administrativos em âmbito tributário<sup>13</sup>.

---

<sup>13</sup> A missão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) de assegurar à sociedade imparcialidade e celeridade nos julgados, bem como ser reconhecido pela excelência no julgamento dos litígios tributários consta do Mapa Estratégico que reflete o planejamento do órgão entre os anos de 2016 e 2019. Informações disponíveis

De igual relevância, conforme coloca Tathiane Piscitelli (2017) é também a análise das fragilidades e desafios que envolvem a atividade dos órgãos administrativos na solução dos litígios fiscais. O próprio CARF, que conta com um estoque que ultrapassa os 120 mil processos e movimenta mais de R\$ 650 bilhões de reais em suas demandas, é alvo de diversas críticas no que tange à independência dos julgadores e à imparcialidade das decisões, sobretudo no que diz respeito ao voto de qualidade e à pressão arrecadatória. Assim, muito embora exerça função essencial na atividade do Estado e na evolução dos temas tributários, o sistema administrativo fiscal passa por um momento de necessária reestruturação e retomada de confiabilidade por parte da sociedade<sup>14</sup>.

Vale ressaltar, nesse mesmo sentido, que grande parte dos processos ingressam no Judiciário, segunda via de acesso ao contencioso tributário, após as não raras decisões desfavoráveis na esfera administrativa.

O art. 5º, inciso XXXV da Constituição Federal (BRASIL, 1988), que dispõe que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito é o principal fundamento que legitima a judicialização das questões tributárias, mesmo após o julgamento em âmbito administrativo. Assim, o princípio constitucional do direito de ação garante ao contribuinte a possibilidade de obter adequada tutela jurisdicional acerca de suas controvérsias (NERY, 2006, p. 131).

No intuito de melhor compreender a dinâmica e o papel dos Tribunais Judiciais na resolução de litígios tributários, preliminarmente, faz-se necessária uma análise histórica acerca da estruturação e normatização desse sistema. De início, é relevante notar que a Constituição Federal de 1988 incorporou grande parte de normatização forjada tanto pelo Código Tributário Nacional quanto pela Emenda Constitucional nº 18/65, os quais consolidaram as regras do Direito Tributário e delinearam sua autonomia em relação ao Direito Financeiro. (MASCITTO; PISCITELLI, 2018, p. 7).

Para além das determinações a respeito das competências prévias e dos limites ao poder de tributar, a Constituição Federal prevê, também, uma série de direitos e garantias aos

---

em: [http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/mapa-estrategico/pe-2016\\_2019.jpg](http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/mapa-estrategico/pe-2016_2019.jpg). Acesso em junho de 2018.

<sup>14</sup> É relevante tecer breves considerações a respeito da chamada Operação Zelotes, que desestabilizou sobremaneira o órgão do Ministério da Fazenda e evidenciou a necessidade de reformas drásticas para mitigar as irregularidades detectadas no modelo de gestão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. A operação, deflagrada em março de 2015 pela Polícia Federal, investigou a prática de sonegação fiscal de grandes empresas do país, que atuavam junto ao Conselho no intuito de reverter ou anular multas. Informações disponíveis em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/04/1611246-entenda-a-operacao-zelotes-da-policia-federal.shtml>. Acesso em junho de 2018.

contribuintes. Desse modo, ainda que o Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar, institua as normas gerais de direito tributário aplicáveis aos entes federados e que a interpretação infraconstitucional tenha importante papel na estabilização das demandas tributárias, é à luz dos ditames constitucionais que são frequentemente solucionados os maiores litígios nesta seara. Em consequência, várias são os detabes que chegam ao STF para que haja a uniformização do entendimento (MASCITTO; PISCITELLI, 2018, p. 7).

O principal aspecto decorrente de tal fenômeno é o longo tempo para que as decisões tenham caráter definitivo no Judiciário. Assim, as demandas acabam por subsistir às decisões de primeira e segunda instâncias e a definitiva prestação jurisdicional apenas ocorre nas vias recursais excepcionais. Dessa maneira, tem-se que, ainda que o Judiciário esteja disposto, de fato, a dar respostas jurisdicionais adequadas às lides tributárias, nem sempre estas são integralmente dotadas de efetividade em razão das próprias limitações impostas pelo sistema<sup>15</sup>.

## **2.2. Da necessária de revisão do atual modelo jurídico-tributário de solução de conflitos**

Os relatórios anuais produzidos pelo Conselho Nacional de Justiça demonstram, com clareza, que propiciar “uma continuada prestação jurisdicional, sem demoras ou custos excessivos” (TORRES, 2017, p. 316) no sistema vigente constitui uma tarefa árdua, haja vista o expressivo e crescente quantitativo de demandas em andamento no Brasil, que sobrecarrega o Judiciário e precariza sobremaneira suas respostas à sociedade.

Na seara do Direito Tributário, nota-se cenário ainda mais preocupante, uma vez que, aliada à tarefa de uma prestação jurisdicional justa e segura, encontra-se a necessidade de uma efetiva arrecadação/recuperação dos créditos públicos vencidos e não pagos. Isso porque a arrecadação é aspecto essencial da manutenção da máquina estatal, de modo que tais créditos “integram o orçamento do Estado e têm a finalidade de financiar, além da estrutura da administração pública, a proteção dos direitos individuais e coletivos e toda a sociedade”, como aponta Relatório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

---

<sup>15</sup> A título de exemplificação, cite-se o RE 574.706, nos autos do qual o STF decidiu, após 19 anos de tramitação, que o ICMS não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS. O julgamento histórico, que ainda aguarda a eventual modulação de efeitos da decisão causará grande impacto aos cofres públicos e, vale ressaltar, não coaduna com a pacificada jurisprudência no âmbito do STJ, culminando com uma guinada na resolução das demandas no Tribunal Superior.

Dados estatísticos referentes às demandas no Judiciário, segundo as classes e os assuntos das tabelas processuais definidas pela Resolução do CNJ nº 46/07<sup>16</sup>, mostram que os temas de Direito Tributário despontam entre os mais recorrentes, tanto na Justiça Estadual quanto na Justiça Federal de 1ª instância<sup>17</sup>.

Situação semelhante ocorre no âmbito dos Tribunais Superiores. Conforme os dados atualizados fornecidos pela Secretaria dos Órgãos Julgadores e pelo Sistema Justiça, a Fazenda Nacional e a União são hoje as maiores demandantes dentre os processos em tramitação no STJ, somando cerca de 50.000 processos, cujo assunto mais frequente é justamente a Dívida Ativa<sup>18</sup>. No STF, por sua vez, os temas de Direito Tributário já ocupam mais de 10% do acervo de processos em tramitação<sup>19</sup>.

No quadro geral das Execuções, o Relatório Justiça em Números, publicado em 2017, indica também o negativo impacto gerado pela fase de execução nos dados de litigiosidade nacional, que acumula alto volume e taxa de congestionamento.

O executivo fiscal, que ingressa no Judiciário após frustradas tentativas de recuperação por meio da via administrativa, representa 38% do total de casos e 75% das execuções pendentes. Com a conseqüente inscrição na dívida ativa, todas as providências referentes à localização do patrimônio ou do devedor para a satisfação do crédito são novamente adotadas, demandando excessivos gastos ao Erário. Além disso, a taxa de congestionamento dessas execuções chega a 91%. Em outras palavras, a cada 100 processos em tramitação no ano de 2016, nem 10 tiveram conclusão definitiva.

O Relatório PGFN em Números<sup>20</sup>, publicado também em 2017, apresenta ainda dados relevantes quanto às novas estratégias de atuação no que tange à administração e à cobrança da

---

<sup>16</sup> A Resolução nº 46, de 18 de dezembro de 2017, cria as tabelas processuais unificadas do Poder Judiciário e dá outras providências no intuito de melhorar a administração da justiça e a administração jurisdicional. As tabelas foram criadas para facilitar a extração de dados estatísticos e melhorar a informação processual, essencial à gestão do Poder Judiciário. Disponível em: [http://www.cnj.jus.br/images/stories/docs\\_cnj/resolucao/rescnj\\_46.pdf](http://www.cnj.jus.br/images/stories/docs_cnj/resolucao/rescnj_46.pdf). Acesso em junho de 2018.

<sup>17</sup> CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Relatório Justiça em Números 2017 (Ano-base 2016)**. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2017/12/9d7f990a5ea5e55f6d32e64c96f0645d.pdf>. Acesso em junho de 2018.

<sup>18</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Boletim Estatístico**. Assessoria de Modernização e Gestão Estratégica. Coordenadoria de Gestão da Informação do Superior Tribunal de Justiça. Abril de 2018. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/Boletim/verpagina.asp?vPag=0&vSeq=314>. Acesso em junho de 2018.

<sup>19</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Estatísticas do STF**. Acervo Atual. Listagem completa de processos. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/publicacaoBOInternet/anexo/acervostf2.pdf>. Acesso em junho de 2018.

<sup>20</sup> MINISTÉRIO DA FAZENDA. **PGFN em Números**. Registro da atuação de procuradores e servidores administrativos que compõem a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional com base nos dados de 2016. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/PGFN%20em%20Numeros%202017.pdf>. Acesso em junho de 2018.

Dívida Ativa da União. São revelados expressivos resultados referentes à recuperação total dos créditos, da ordem de R\$ 14,54 bilhões, dos quais R\$ 8,41 bilhões são créditos tributários. Entretanto, embora vultosos, tais valores correspondem apenas a uma pequena parcela do estoque total da dívida, que chega a quase R\$ 2 trilhões. O enorme passivo tributário, tido como um dos maiores gargalos do Poder Judiciário, prejudica a efetiva tutela jurisdicional e onera demasiadamente tanto o Estado como os contribuintes.

A respeito da dificuldade de concretizar a justiça em matéria tributária, Heleno Taveira Torres (2017, p. 315) aduz que

como contribuição para os projetos de reforma do sistema tributário em curso no Congresso Nacional, além da modificação da legislação material dos tributos, é fundamental rever, com urgência, o modelo formal de solução de conflitos em matéria tributária, um dos mais custosos e complexos que existem no mundo [...]

Nesse mesmo sentido, Priscila Faricelli (2017, p. 330) destaca que

a crise enfrentada pelo Poder Judiciário Brasileiro corrobora a necessidade de que se instituem métodos distintos do judicial, viabilizadores de solução (adjudicada consensual ou consensual) de conflitos, como forma de (i) afastar determinadas controvérsias do crivo do Poder Judiciário e, ainda, (ii) promover pacificação social, o que é verificado sobretudo quando se alcança solução consensual para determinada controvérsia.

A autora salienta ainda que “não atende aos interesses sociais e econômicos que se aguarde por anos a fio por uma decisão judicial que, muitas vezes, sequer reflete o conhecimento técnico específico para tratar determinada relação”. Assevera-se isso em meio a um cenário em que os magistrados, o mais das vezes, generalistas, sequer possuem tempo hábil para atender demandas que refletem a complexidade das novas e informatizadas controvérsias tributárias.

Sob a ótica da tradicional supremacia do interesse público, que legitima a sua indisponibilidade, questiona-se a possibilidade de manter-se inalterada tal visão, impedindo que a administração pública renove seus conceitos e, conseqüentemente, os meios à sua disposição para dirimir as controvérsias nas quais está inserida (MENDONÇA. 2014).

É justamente nesse cenário que florescem as reflexões a respeito da adoção de métodos alternativos, como a conciliação judicial, a mediação, a transação e a arbitragem em matéria tributária, a exemplo do que já ocorre no âmbito do Processo Civil. À luz de experiências positivas na legislação alienígena, surgem propostas de implementação de medidas para a redução do contencioso tributário, as quais possam “acomodar os princípios de

indisponibilidade do patrimônio público e da segurança jurídica dos contribuintes com aqueles da eficiência e simplificação fiscal” (TORRES, 2017, p. 317).

Sobre o Direito Tributário e a Arbitragem, afirma Marcelo Ricardo Escobar (2017, p. 28) que, a despeito de ambos constituírem sistemas autônomos, autorreferenciados e estruturalmente fechados relativamente aos seus instrumentos, tal fato não inviabiliza a interação, ou a interdisciplinaridade entre sistemas jurídicos diversos. Ao contrário, como pressuposto teórico de sua obra, o autor afirma que pode o sistema tributário utilizar-se da arbitragem como forma de aprendizado para a (re)construção de seus meios próprios de resolução de controvérsias, destacando que a tendência é que cada vez mais o Direito Tributário convirja para soluções alternativas<sup>21</sup>.

A possibilidade de subsunção de litígios em matéria tributária ao procedimento arbitral e a previsão expressa desse instituto no ordenamento jurídico nacional como medida válida e eficaz para desobstruir o Judiciário e dar maior agilidade às ações tem sido objeto de relevantes estudos e de forte militância da comunidade acadêmica<sup>22</sup>. Entretanto, muito embora seja até mesmo objeto do Projeto de Lei Complementar (doravante PLP) 469/2009, que prevê o laudo arbitral como uma das modalidades de extinção do crédito tributário, a efetiva implementação da arbitragem tributária no Brasil enfrenta diversos entraves, sobretudo no que tange à indisponibilidade do interesse público e do crédito tributário.

Outros fatores que ganham relevo no estudo do tema dizem respeito à estrita legalidade, própria do Direito Tributário, e ao receio quanto à falta de imparcialidade nas decisões arbitrais, com um eventual predomínio das influências políticas e econômicas. Oswaldo Othon de Saraiva Filho (2008, p. 81) destaca ainda como aspecto “inconveniente” do procedimento, seja em matéria de direito ou na interpretação de normas,

[...] a previsível lesão aos princípios de igualdade e livre concorrência que esta solução de controvérsias poderia gerar, com laudos arbitrais irrecoríveis, mais céleres, é certo, mas divergentes entre os casos, sem que fosse possível uma harmonização ou uniformização posterior e final de jurisprudência, como sucede no âmbito do processo fiscal e administrativo e, sobretudo, do processo judicial [...] pois tais processos são,

---

<sup>21</sup> Marcelo Escobar (2017) destaca ainda que o Novo Modelo de Convenção da OCDE previu em artigo específico os mecanismos para resolução de conflitos, também denominados procedimentos amigáveis, a serem observados pelos Estados quando da existência de divergência na interpretação ou aplicação dos dispositivos das convenções que possa resultar em eventual tributação em desacordo com o conteúdo das convenções. Tal cenário demonstra que as influências internacionais convergem justamente para a adoção desses métodos em matérias de natureza tributária, muito embora o Brasil não o tenha adotado em nenhuma de suas convenções.

<sup>22</sup> O Grupo de Estudos em Arbitragem e Direito Tributário, que funciona na Escola de Direito de São Paulo, da Fundação Getúlio Vargas, realizou um grande projeto em 2017 analisando detidamente a temática da arbitragem tributária em âmbito nacional e publicará, ainda em 2018, obra decorrente dos profundos debates com profissionais da área.

inteiramente, submetidos ao devido processo legal, com o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Para além dos entendimentos mais conservadores, no sentido de que a arbitragem não se mostra via adequada para a solução de conflitos em matéria tributária (MACHADO, 2009), faz-se necessária uma revisão em relação aos institutos que a envolvem e aos seus limites materiais. Desse modo, com a cautela exigida para um assunto caro à realização da justiça tributária e do interesse público, o que se fará é uma investigação acerca da viabilidade da arbitragem como meio alternativo ao atual modelo jurídico-tributário de resolução de controvérsias, a partir doutrina especializada neste âmbito do conhecimento.

### **2.3. A reforma da Lei de Arbitragem e a regulamentação de um novo paradigma: arbitragem e Poder Público**

Um estudo prévio a respeito da Arbitragem em conflitos que envolvem o Poder Público é aspecto essencial ao estudo da Arbitralidade dos litígios tributários, haja vista as intersecções referentes aos ditames à regulamentação e implementação das duas modalidades, sobretudo no que tange ao princípio da legalidade e à noção de indisponibilidade do interesse público, que indaga os direitos patrimoniais disponíveis de titularidade da Administração Pública a serem submetidos ao procedimento arbitral.

A reforma da Lei de Arbitragem, consubstanciada pela Lei 13.129 (BRASIL, 2015), sancionada em maio de 2015, promoveu, entre outras providências, a ampliação do âmbito de aplicação do instituto pela alteração das Leis nº 9.307/96 e 6.404/76, trazendo como um de seus mais relevantes aspectos a expressa previsão da arbitragem em litígios em que figure como parte a Administração Pública.

Conforme salienta Rafael Munhoz de Mello (2015, p. 48)

a utilização da arbitragem pela Administração Pública brasileira é hoje uma realidade, não apenas pelo avanço legislativo verificado nos últimos anos como também pela superação da inicial resistência doutrinária ao emprego da arbitragem na solução de controvérsias envolvendo o Estado e os particulares.

Ao longo da história, vários foram os diplomas legais a permitirem de maneira específica o uso da arbitragem na composição de litígios entre os particulares e a Administração Pública, sobretudo quando a conjuntura político-econômica do Brasil ansiava por investimentos

externos, em razão de apresentar-se como uma opção célere e flexível à resolução dos eventuais litígios.

Dentre os referidos diplomas, cite-se (i) a Lei nº 9.472 (BRASIL, 1997), que disciplinou a prestação do serviço de telecomunicações por particulares; (ii) a Lei nº 9.478 (BRASIL, 1997), a respeito da exploração e produção de óleo e gás após o fim do monopólio estatal; (iii) a Lei nº 10.233 (BRASIL, 2001), que dispõe do transporte aquaviário e terrestre; e (iv) a Lei 11.079 (BRASIL, 2004), que dispõe acerca dos contratos que envolvem as parcerias público-privadas. Não é demais dizer, também, que o avanço nesse âmbito reflete um período de redução da intervenção do Estado na economia (MELLO, 2015).

Da mesma forma, a jurisprudência dos Tribunais há muito vem entendendo pela possibilidade de que a Administração Pública recorra ao procedimento arbitral para a resolução de controvérsias (MELLO, 2015). Em um dos mais emblemáticos casos de arbitragem julgados pelo STF, ainda em 1973, o Tribunal decidiu, à unanimidade, que não existia, à época, qualquer dispositivo na Constituição de 1937 que

[...] vedasse, de modo expresso, ou mesmo implícito, a instituição de um juiz arbitral nos moldes estabelecidos pelo referido diploma e cuja decisão fosse irrecurável e exequível, independentemente do *exequatur* judicial, pela sua homologação.

O denominado “Caso Lage”<sup>23</sup>, concluído em pouco mais de um ano, tinha justamente a União Federal como um dos polos. Na oportunidade, o acórdão previu, ainda, “[...] a Legalidade do Juízo Arbitral, que o nosso Direito sempre admitiu e consagrou, até mesmo nas causas contra a Fazenda [...]”, uma vez que conclusão contrária implicaria restrição à autonomia contratual do Estado, direito este que não poderia ser tolhido, ao menos no que diz respeito às relações nas quais o Estado estabeleça relações de natureza privada (MELLO, 2015).

Entretanto, a despeito da admissão pela jurisprudência e das várias menções em diplomas específicos, a Lei nº 9.307/96 não havia previsto de maneira expressa a hipótese de subsunção à arbitragem de causas que tenham como parte a Administração Pública, seja ela direta ou indireta. A generalidade da lei acabava, assim, por respaldar diversas críticas quanto à participação do Poder Público no procedimento arbitral.

O primeiro gargalo à implementação da arbitragem no âmbito das atividades contratuais do Estado encontrava-se logo no art. 1º da Lei 9.307/96, diante da previsão genérica no sentido

---

<sup>23</sup> STF. Ag nº 52.181/GB, Tribunal Pleno. Rel. Min. Bilac Pinto, DJ. 13.02.1974.

de que “as pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir os litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis”. (BRASIL, 1976)

Nesse sentido, Marcelo Escobar (2017, p. 84) promove análise referente à subsunção de conflitos com a Administração Pública à arbitragem sob a perspectiva do interesse público e do conceito de direitos patrimoniais disponíveis.

Escobar aponta, inicialmente, linha restritiva de autores, como Lúcia Valle Figueiredo e Celso Antônio Bandeira de Mello, cujo entendimento se firma no sentido de que o princípio da indisponibilidade do interesse público, que rege os atos da Administração Pública, figuraria como uma clara vedação à utilização da arbitragem nessas hipóteses.

No intuito de enfrentar tais acepções, Marcelo Escobar (2017, p. 81) se vale dos ensinamentos de Diogo de Figueiredo Moreira Neto (2007, p. 278) quanto ao conceito relativizado (como exceção) de indisponibilidade do interesse público e esclarece que “existiriam duas categorias de interesses públicos, os primários – indisponíveis – e os secundários ou derivados – de natureza instrumental para que os primários sejam satisfeitos, ‘resolvendo-se em relações patrimoniais e, por isso, tornaram-se disponíveis na forma da lei, não importando sobre qual regime’”.

Sob perspectiva mais restritiva, mesmo os interesses públicos secundários – isto é, de natureza instrumental – não estariam “entregues à livre disposição da vontade do administrador” e de quem quer que seja, por serem “ínapropriáveis” (BANDEIRA DE MELLO, 2015, p. 77 *apud* ESCOBAR, 2017, p. 84). O referido entendimento se justificaria, também, na suposta violação de regras e princípios constitucionais, haja vista tratar-se de norma processual de competência privativa da União, que não seria passível de modificação por lei infraconstitucional.

Entretanto, em que pese as diversas justificativas intentadas pelos autores mais conservadores, a noção de um “novo Direito Administrativo” (PIETRO, 2005, p. 46 ESCOBAR, 2017, p. 87) quebra velhos paradigmas no que tange à divisão estática (MEDAUAR, 2003 *apud* ESCOBAR 2017, p. 87) do interesse público primário e secundário, dando azo aos auspícios arbitralistas no sentido de que

mesmo dentre a indisponibilidade, há exceções, posto que, estando o objeto do contrato de serviço público atribuído à atividade estatal estritamente vinculado à atividade econômica desenvolvida, inexistirá óbice a que seja pactuada a respectiva cláusula compromissória na hipótese de descumprimento da avença, por estar caracterizado o interesse público secundário.

Corroborando posição consolidada na doutrina, a Lei nº 13.129/15, ao adicionar os §§1º e 2º ao art. 1º da Lei 9.307/96 (BRASIL, 1976), não deixa espaço para dúvidas em relação à possibilidade da subsunção da arbitragem aos conflitos com a Administração Pública, seja com entes da administração direta ou da administração indireta. Ainda, em atenção aos ditames constitucionais, o § 3º do art. 2º do mesmo diploma se fez claro no sentido de que devem ser respeitados o princípio da legalidade e da publicidade, consubstanciados no art. 37 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), restando afastados tanto a utilização da arbitragem por equidade<sup>24</sup> quando da resolução de litígios em que figure como parte a Administração Pública, quanto o tradicional (embora prescindível) sigilo do procedimento arbitral. Cabe salientar, também, que não haverá segredo de justiça se e quando judicializada alguma providência vinculada à arbitragem<sup>25</sup>.

Conforme assevera Munhoz de Mello (2015, p. 60), o princípio da legalidade passa a ter essencial relevância no que tange à afirmação da legitimidade da Administração Pública em recorrer à arbitragem quando se faz necessária sua utilização. Isso porque não se pode considerar que o próprio legislador, “a quem cabe definir o interesse público a ser perseguido pelos agentes administrativos” ao autorizar expressamente a referida hipótese, o fez contrariamente ao interesse público. Ao contrário, é necessário compreendê-la como adequado instrumento em defesa ao interesse público (Dallari, 2002 *apud* MELLO, 2015), haja vista aspectos essenciais tais como a celeridade e a especialidade do procedimento.

Ademais, “se ao cidadão comum é garantida a utilização de meios mais efetivos e eficazes de solução de conflitos, negar essa possibilidade à Administração Pública [...] seria nada menos que verdadeira subversão da lógica constitucional e de estruturação do próprio Estado” (ESCOBAR, 2017, p. 96), haja vista seu dever zelar pela concretização do interesse público e do bem da coletividade.

Consolidada questão atinente à viabilidade da arbitragem nos conflitos de particulares com o Poder Público, relevante aspecto a ser analisado diz respeito à identificação dos “direitos patrimoniais disponíveis de titularidade da Administração Pública que podem, por sua natureza, ser objeto de procedimentos arbitrais” (MELLO, 2015, p. 61), uma vez que a legislação de

---

<sup>24</sup> Em referência ao julgamento arbitral por equidade, Munhoz de Mello ressalta que, no ordenamento Português, diferentemente do que ocorreu no Brasil, é plenamente possível que esse ocorra em procedimento em que seja parte a Administração Pública.

<sup>25</sup> Conforme coloca Cahali nos comentários à novel legislação, foi conquistada a previsão de segredo de justiça nos processos judiciais envolvendo arbitragem. Porém, [...] quando na arbitragem não houver a confidencialidade (por exemplo em qualquer questão que envolva o Poder Público), não haverá, também, o segredo de justiça no processo (CPC/15, art. 189, inciso IV, e LArb. art. 22-C, parágrafo único).

regência não estabelece um rol específico de matérias passíveis de serem submetidas ao procedimento arbitral.

É a partir deste ponto que passamos a observar a controvérsia especificamente sob a ótica dos litígios em matéria tributária, traçando impressões a respeito de sua arbitralidade e dos possíveis limites materiais à instauração do procedimento arbitral. Para Marcelo Escobar (2017, p 229), “tal como demonstrada a evolução do Direito Administrativo, pode-se falar na maturação do Direito Tributário”, o qual, sob uma perspectiva democrática e moderna, daria espaço a uma interpretação sistemática e atual, afastando-se da estática doutrina clássica.

## **2.4. Desmistificando institutos: a arbitralidade das questões tributárias**

### **2.4.1. A (in)disponibilidade do crédito tributário**

Superada questão preliminar referente à arbitragem no âmbito da Administração Pública, aspecto fulcral sobre o qual se debruça a doutrina no intuito de investigar a viabilidade do instituto em matéria tributária diz respeito à suposta indisponibilidade da receita e, portanto, do crédito tributário.

A definição desse conceito se faz fundamental quando observada a previsão expressa no art. 1º da Lei nº 9.307 (BRASIL, 1996) quanto à possibilidade de optar-se pela via arbitral para dirimir questões referentes a direitos patrimoniais disponíveis. “É incontroverso que o objeto da relação jurídica tributária revela conteúdo patrimonial. No entanto, seria esse mesmo objeto um ‘direito disponível?’ ” (MASCITTO, PISCITELLI, 2018, p. 8).

A resposta a essa pergunta não é unívoca e se relaciona com as noções de indisponibilidade do patrimônio público, da competência e da arrecadação tributárias. Nos termos do que aduz Heleno Torres (2017, p. 318), as dificuldades para que a doutrina encontre “rumo seguro na discussão do problema” têm também origem na própria determinação conceitual do que se entende por tributo, em seu sentir, insatisfatória.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho (2016, p. 47) coloca que “o vocábulo ‘tributo’ experimenta nada menos do que seis significações diversas, quando utilizado nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência”. Apenas a título de exemplificação, ainda nos termos do que define o autor, pode-se considerar “tributo” como sendo

- a) quantia em dinheiro;
- b) prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;
- c) direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;
- d) sinônimo de relação jurídica tributária;
- e) norma jurídica tributária; e
- f) norma, fato e relação jurídica

Ora, é patente que a quantidade de definições comporta as mais distintas interpretações tanto da natureza do tributo quanto das formas de solução de litígios que tem por objeto a relação jurídica tributária. O que se pretende aqui é analisar a plausibilidade dos argumentos empreendidos diante do objeto maior desta pesquisa, qual seja, a arbitralidade das questões tributárias.

Hugo de Brito Machado (2008, p. 130), assim como nas reflexões acerca da arbitragem envolvendo a Administração Pública de maneira geral, mostra-se contrário à arbitragem tributária por entender que

embora se possa considerar que o direito do contribuinte, de somente ser compelido a pagar o tributo legalmente devido, é um direito disponível e de natureza patrimonial, não se pode esquecer que o direito da Fazenda de arrecadar o tributo é um direito indisponível, pelo menos quando como tal se considere o direito do qual o agente estatal não pode abrir mão, a não ser em situações excepcionais e pela forma especialmente para esse fim estabelecida

Othon Saraiva Filho (2008, p. 78) adota posição cautelosa a respeito do instituto e, ponderando sobre a possibilidade de o Estado utilizar-se da lei de arbitragem quando o conflito suceda em face de sua atuação como particular, salienta:

Litígios surgidos, no entanto, em face do Direito Tributário, não poderão ser resolvidos com base na Lei nº 9.307/96, isto diante do princípio da indisponibilidade das rendas e dos bens públicos e da regra da vinculação à lei da atividade de tributar (exigir tributo).

O autor propõe, ainda, que os tributos exigidos e arrecadados não têm como escopo o enriquecimento da Administração Pública, mas o atendimento dos interesses primários da sociedade, de modo que o crédito tributário seria indisponível por natureza, “ressalvados os casos excepcionais, previstos em lei específica ou especial, para viabilizar o confronto da arbitragem autorizada com o devido processo legal ou substancial (CF, art. 5º, LIV) ”.

Em contrapartida, Heleno Torres (2017, p. 318), em meio às variações do conceito de tributo, busca terreno sólido para a discussão e, sob a ótica do ordenamento jurídico brasileiro, aduz que “será o direito positivo a dar os contornos do que queira denominar “direito indisponível”” e também as suas exceções. Nesse sentido, procede à análise do que dispõe a

Constituição Federal e rechaça a suposta premissa da “indisponibilidade do tributo”, salientando que se poderia depreender das prescrições sobre os critérios prévios para instituir os tributos tão somente a indisponibilidade absoluta da competência, e não do crédito tributário.

Quanto à natureza do crédito tributário, admite que esse pode ser disponível à Administração Pública, desde que sejam observados os limites da legislação e os critérios de interesse coletivo, concluindo que:

[...] no campo da aplicação, nada impede que a lei possa qualificar, dentro de limites e no atendimento do interesse coletivo, os melhores critérios para constituição, modificação ou extinção do crédito tributário, inclusive os meios de resolução de conflitos, vinculativamente e com espaço para discricionariedade, no que couber, visando a atender a economicidade, celeridade e eficiência da administração tributária.

Andréa Mascitto e Tathiane Piscitelli (2018, p. 8), quando da análise dos entraves institucionais que envolvem a implantação do sistema de arbitragem de controvérsias tributárias no âmbito do ordenamento jurídico nacional, destacam que, muito embora a constituição da relação jurídica tributária se dê por meio de ato administrativo vinculado e obrigatório, “não é possível dizer que o objeto dessa mesma relação é indisponível”. E é justamente no texto constitucional que as autoras alicerçam a principal justificativa para tal afirmação.

Isso porque, conforme dispõe o art. 150, § 6º da CF/88 (BRASIL, 1988), a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir “qualquer subsídio, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativos a impostos, taxas ou contribuições”, desde que estes sejam concedidos mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias supracitadas. Assim, é facultado à Administração Pública optar pelo não exercício de sua competência tributária, o que tem por consequência a exclusão de determinados fatos ou condutas da hipótese de incidência.

Destaque-se que tal exclusão se submete à previsão em lei própria e está sempre ligada a motivações de cunho político, econômico ou social. Uma vez fundamentada, a concessão de quaisquer benefícios tem também por exigência a estimativa a respeito dos possíveis impactos orçamentário-financeiros dela decorrentes, diante da responsabilidade fiscal na gestão de recursos públicos (MASCITTO; PISCITELLI, 2018, p. 9).

Da mesma forma, com a observância de critérios legais e das diretrizes orçamentárias, o próprio Código Tributário Nacional aventa a possibilidade de concessão de parcelamentos de débitos tributários, de anistia ou mesmo o perdão de dívidas tributárias já constituídas.

Para as autoras, resta claro que “o ordenamento brasileiro contempla diversas hipóteses em que o *quantum* objeto da relação jurídica tributária é objeto de disposição”. Em consequência, desde que decorra de processo que releve a “representatividade democrática” e que sejam respeitados os critérios jurídicos preexistentes, não seriam observados argumentos suficientes a obstar a implementação da arbitragem no que tange à natureza da receita tributária.

Priscila Faricelli (2014, p. 79), em sua valiosa contribuição ao tema, analisa a disponibilidade do crédito tributário também sob o viés do direito positivo. Assim, da atenta leitura do art. 3º do CTN (BRASIL, 1966), que traz a definição de tributo, afirma que a atividade de arrecadação “é indisponível na medida em que o administrador não pode abandonar, por caprichos, a função de fiscalizar, lançar e arrecadar o crédito tributário, sob pena de desvio de sua atividade funcional e também da atividade estatal”. Entretanto, da referida definição legal, tem-se que, o que é verdadeiramente indisponível “é a *atividade de cobrança* do crédito tributário, e não o crédito tributário *per si*”.

Conclui-se, portanto, que não haveria sentido, nos termos do que dispõe a lei, viabilizar que “o Estado renuncie ao recebimento do crédito tributário em determinadas situações e, em contrapartida, determinar tratar-se de instituto indisponível”, compreensão que se tem a partir do próprio caráter pecuniário do tributo (MENDONÇA, 2014, p. 81).

#### **2.4.2. A inafastabilidade do controle jurisdicional e a renúncia à jurisdição estatal**

Muito embora se tenha admitido, para termos de definição do instituto, que a Arbitragem é, no Brasil, jurisdição e que resta completamente superada a antiga concepção de que seu exercício constitui função privativa do Estado, cabe aqui ressaltar que tal entendimento ainda não é unânime na doutrina. Desse modo, reconhecendo o valor do esclarecimento de sua natureza jurídica para a análise da controvérsia sob o viés dos litígios tributários, faz-se necessário novamente mencionar e justificar o posicionamento que aqui se assume, com o respaldo da majoritária doutrina e dos ditames constitucionais.

Tecendo considerações sobre jurisdição e arbitragem, Hugo de Brito Machado (2009, p. 129-130) aduz que “embora seja a arbitragem uma forma de resolução de conflitos, e como tal seja de notável importância, certo é que a arbitragem não se confunde com a jurisdição”. Assim, pautado na perspectiva de que a jurisdição é a própria atividade estatal na qual se diz o Direito, o autor entende que o aspecto atinente ao estabelecimento de um ‘contrato das partes

entre si' (ROCHA, 1998, p. 27 *apud* MACHADO, 2009, p. 129) é suficiente para que se conclua por sua inaplicabilidade no que diz respeito à solução de conflitos na relação tributária, haja vista a indisponibilidade do direito de arrecadação da Fazenda.

É também sobre o entendimento supracitado que repousa a máxima de que “ninguém pode ser privado do direito à jurisdição [...] sem que voluntariamente se tenha escolhido a arbitragem”. (MACHADO, 2009, p. 130)

Entretanto, “defender uma suposta inafastabilidade do controle jurisdicional do Estado não encontra atualmente qualquer sorte de sustentação”, haja vista que a própria Constituição não alude em seu texto o exercício desta atividade sob a ótica do monopólio do Estado. De modo diverso, depreende-se do art. 5º, inciso XXXV, da CF/88 “a faculdade – permissão –, para que o cidadão recorra ao Judiciário, não uma obrigação, configurando uma proibição constitucional ao legislador vedar esse direito”. (ESCOBAR, 2017, p. 46)

No intuito de dirimir qualquer dúvida quanto à ausência do monopólio da jurisdição estatal, diz-se que “mesmo na falta de uma previsão constitucional expressa, não haveria dúvidas quanto à possibilidade dessa categoria de Tribunais”, uma vez que a “instituição de tribunais arbitrais voluntários é uma mera ‘exceção aparente’ à reserva da jurisdição”. (GONÇALVES, 2008, p. 564 *apud* ESCOBAR, 2017, p. 46)

Conforme destaca Priscila Faricelli (2014, p. 89), o pensamento de que há jurisdição no julgamento arbitral é corroborado por renomados juristas, seja por uma análise histórica, como a empreendida por Gilberto Giusti ou pela releitura do conceito de jurisdição, como Carlos Alberto Carmona. Assim, muito embora sob perspectivas distintas, é comum na doutrina majoritária o entendimento de que há “um núcleo comum no poder exercido no âmbito judicial, arbitral e administrativo” (SALLES, 2011, p. 92 *apud* MENDONÇA, 2014, p. 89), haja vista a existência de decisão tomada por terceiro imparcial, diferindo-se apenas no que tange à sua forma de constituição – de base consensual ou legal – e à sua extensão – coercibilidade e vinculatividade.

É notório, portanto, que, uma vez convenciona da resolução da lide por meio de solução imposta por um tribunal arbitral, nos termos definidos pelas partes, respeitando os limites legais, será identificada, por consequência, a renúncia da jurisdição estatal.

Nos termos do que colocam Tathiane Piscitelli e Andréa Mascitto (2018, p. 10), “a escolha pelo processo arbitral deve resultar na renúncia das outras possíveis vias de resolução de disputa em matéria tributária e a decisão dela resultante é definitiva e irrecorrível para ambas

as partes”. Tal conclusão decorre do próprio contexto no qual é inserida a modalidade, que se estabelece como uma alternativa técnica e simplificada à morosa e complexa via do Judiciário. Entretanto, é necessário considerar que a hipótese de renúncia com relação a determinada controvérsia não impede que o Judiciário venha a conhecer de questões incidentes que permeiem a discussão, a exemplo do que comumente ocorre no âmbito do Direito Administrativo, não havendo que se falar em uma renúncia absoluta da jurisdição estatal (MENDONÇA, 2014, p. 87).

#### **2.4.3. A legalidade estrita e a necessidade de alteração do CTN**

O estudo acerca da arbitralidade das questões tributárias traz também como aspecto essencial a análise desse instituto à luz da estrita legalidade, princípio constitucional que conduz o Direito Tributário.

O art. 5º, inciso II, da Constituição Federal (BRASIL, 1988) ao prever que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” demonstra que a legalidade é garantia que deve permear as relações jurídicas como um todo. No que diz respeito às atividades da Administração Pública, o texto constitucional é ainda mais específico e dispõe, em seu art. 37, que essas obedecerão de maneira detida a legalidade a fim de conferir proteção aos administrados por meio da limitação à atuação do Estado. Pode-se afirmar, portanto, que a legalidade constitui princípio cuja função precípua é oferecer coerência, harmonia e solidez ao ordenamento jurídico nacional.

Paulo de Barros Carvalho (2016, p. 173) afirma que, no âmbito do direito tributário, “aquele imperativo ganha feição de maior severidade, conforme se nota da redação do art. 150, I: *sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”.

Tem-se, nesse sentido, que o Legislador foi enfático e cauteloso ao conferir “roupagem legalista a toda e qualquer regra destinada a regular as soluções de litígios tributários”, “protegendo, a um só tempo, a relação jurídica tributária em sua forma, seu conteúdo e sua atuação” (MARINS, 2003, p. 157 *apud* MENDONÇA, 2017, p. 341). Conforme salientado anteriormente, os entes federados podem até mesmo optar pelo não exercício da competência tributária, desde que o façam por lei específica.

É sob esse prisma que Andréa Mascitto e Tathiane Piscitelli (2018, p. 8) estabelecem premissa referente à observância da estrita legalidade também no âmbito da arbitragem tributária. Isso porque “a condição comum” para todas as hipóteses em que “o *quantum* objeto da relação jurídica tributária é objeto de disposição” é justamente “a previsão em lei das condições e limites de pagamento dos tributos, multas e juros”. As autoras afirmam ainda que não haveria de ser de outra maneira, haja vista tratar-se o tributo da principal fonte de financiamento do Estado.

Helena Torres (2017, p. 321), ao analisar a transação e a arbitragem tributárias, salienta que em nenhuma das referidas hipóteses, que dependem da manifestação da vontade das partes, a legalidade perderia seu espaço. Em verdade, “tudo em conformidade com a lei, caberia criar condições para alcançar uma posição de justiça sobre os elementos concretos da situação conflitiva, para a constituição ou extinção do crédito tributário sem demoras ou excessos de procedimentos”.

Ao investigar a arbitralidade do instituto, Priscila Faricelli (2014, p. 94), por sua vez, entende “inviável [...] que qualquer solução acerca dos aspectos materiais da regra matriz tributária seja tomada por modalidade desprovida de respaldo legal” e conclui que a arbitragem dos litígios tributários poderá ser adotada pela Administração Pública, desde que a lei assim preveja e autorize.

De outro lado, ressalte-se que existem na doutrina críticas ao “positivismo exacerbado do direito local” (ESCOBAR, 2017, p. 221) e aspirações que intentam uma simplificação legislativa<sup>26</sup> por meio da atribuição de novos contornos ao princípio da legalidade tributária. Todavia, é fato que a doutrina especializada acerca da arbitragem de controvérsias tributárias parece apontar para um caminho que se adegue aos ditames estabelecidos pelo Legislador constitucional no que tange à matéria, até mesmo como forma de tornar factível a implantação do instituto no Brasil.

Consolidado entendimento referente ao cumprimento da estrita legalidade na presente hipótese, o estudo da arbitragem tributária se encaminha para a análise a respeito da necessidade (ou não) de edição de lei complementar que disponha sobre o instituto, considerando o que determina a Constituição em seu art. 146, inciso I, a respeito da natureza da lei que verse sobre matéria tributária. Sobre esse aspecto parecem também convergir os especialistas.

---

<sup>26</sup> Marcelo Escobar (2017, p. 222), à luz dos ensinamentos de Ricardo Lobo Torres em relação ao “Estado da Sociedade de Riscos e na economia globalizada”, define o que seriam os novos contornos do princípio da legalidade tributária: (i) a pluralidade de fontes (inclusive, internacionais); (ii) a deslegalização; (iii) a judicialização da política; e (iv) a simplificação legislativa).

De maneira prévia, à luz dos ensinamentos de Priscila Faricelli (2014) e observados os ditames constitucionais com relação à legislação de direito processual, tem-se como plenamente válidas as formas de solução das controvérsias tributárias previstas em legislação ordinária. A saber, tanto o processo administrativo em âmbito federal quanto o processo judicial em matéria fiscal são disciplinados por leis ordinárias, quais sejam, o Decreto 70.235/72 e a Lei nº 13.105/15. Há, também, a Lei nº 6.830/80, de grande relevância, que regula o procedimento relativo à Execução Fiscal. E é nesse mesmo sentido que aponta o art. 22, I, do diploma constitucional.

Sob tal perspectiva, assevera-se que o Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar, a despeito de dispor sobre as regras gerais de direito tributário, não tem como função precípua a disciplina de matéria processual, salvo algumas exceções, nele previstas de maneira expressa. Portanto, não haveria que se falar na impossibilidade de destinar à lei ordinária a previsão das regras quanto ao procedimento arbitral na solução desses litígios.

Entretanto, ainda que dotada de validade, lei ordinária a regular o procedimento arbitral em matéria tributária seria admissível sob ressalvas, sobretudo quando considerado seu potencial de conferir celeridade e efetividade à resolução das demandas que, tal como demonstrado, assoberbam o Judiciário e precarizam a prestação jurisdicional.

Uma vez concebida por lei ordinária, a arbitragem tributária apenas estaria apta a dirimir conflitos sob uma perspectiva preventiva. Isso porque, quando considerada a hipótese de discussão de crédito tributário regularmente constituído pelo procedimento arbitral, deve-se ter em mente o caráter essencial das hipóteses de suspensão da exigibilidade e de extinção do crédito tributário, haja vista que “para o desenrolar das atividades dos contribuintes, é crucial que a discussão tributária não obste a emissão de certidão negativa de débitos” (MENDONÇA, 2014, p. 99). Ressalte-se que tais previsões se encontram justamente dispostas nos arts. 151 e 156 do Código Tributário Nacional.

Andréa Mascitto e Tathiane Piscitelli (2018) resgatam, inclusive, o já mencionado condão de definitividade da sentença arbitral, que se igualaria às hipóteses constantes do art. 156 do Código Tributário. Assim, relação jurídica tributária que se extinga por meio de procedimento arbitral apenas pode ser desconstituída quando observados vícios de procedimento, tal como rege a própria Lei 9.307/96<sup>27</sup>.

---

<sup>27</sup> Cabe ressaltar também que, como forma de viabilizar a arbitragem tributária, Andréa Mascitto e Tathiane Piscitelli (2018, p. 9) colocam que a adição de mais um parágrafo ao artigo 1º da Lei de Arbitragem para prever a possibilidade de que a instituição de compromisso arbitral com a Administração Pública abranja também os litígios com particulares.

Outras importantes particularidades caras ao adequado regramento sobre a resolução das controvérsias em matéria tributária e que estão previstos em lei com *status complementar* são (i) a existência de dispositivo que preveja a interrupção da prescrição relativa à cobrança do crédito tributário e, também, (ii) a existência de sentença arbitral apta a constituir crédito em favor do sujeito passivo da relação jurídica estabelecida, que reconheça o pagamento indevido. Hoje, tais hipóteses constam, respectivamente, dos arts. 174 e 165 do Código Tributário Nacional.

Assim, a doutrina entende ser imprescindível a adoção de lei que possua “o respaldo legal necessário para conduzir as discussões que visem à desconstituição do crédito tributário sem que o contribuinte venha a sofrer qualquer prejuízo relativo à constrição de seus bens” (MENDONÇA, 2014), dado que seria inócua a implementação de qualquer método alternativo de resolução de controvérsias que não servisse às aspirações de uma prestação jurisdicional de qualidade.

Em arremate, Heleno Torres (2017, p. 323) aduz que “a legalidade deve perpassar todo o procedimento, reduzindo o campo de discricionariedade e garantindo plena segurança jurídica na sua condução”. Desse modo, o autor afirma que o procedimento arbitral, para ser adotado em discussões que tenham por objeto os litígios em matéria tributária devem atender os ditames atinentes à

a) previsão em lei a definir a arbitragem como medida de extinção de obrigações tributárias e indicar seus pressupostos gerais, limites e condições; b) edição de lei ordinária pelas pessoas de direito público interno para regular, no âmbito formal, o procedimento de escolha dos árbitros, bem como a composição do tribunal arbitral, a tramitação de atos e bem assim os efeitos da decisão e do laudo arbitral, além de outros (art. 37 da C); e c) que ofereça, em termos materiais, os contornos dos conflitos que poderiam ser levados ao conhecimento e decisão do tribunal arbitral (art. 150, CF)

#### **2.4.4. Os limites materiais no âmbito de aplicação da arbitragem tributária**

Certamente, existem ainda muitos obstáculos teóricos e culturais a serem analisados no intuito de desmistificar os entraves à submissão das controvérsias tributárias ao procedimento arbitral (TORRES, 2017). Contudo, para os fins da presente pesquisa, a compreensão relativa aos limites materiais encerrará o estudo acerca da arbitralidade da matéria. Assim, com base no que entende a doutrina, será traçado um panorama sobre as hipóteses que, por se tratarem de

direitos disponíveis e estarem expressamente previstas em lei, poderão constituir objeto de renúncia à jurisdição estatal a fim de serem pacificadas por meio do juízo arbitral<sup>28</sup>.

De pronto, a partir do que foi delineado quanto ao caráter constitucional que molda a disciplina do direito tributário brasileiro e atrai para o Judiciário (e, mais especificamente, para o STF) a missão de dirimir seus litígios à luz da Carta Magna, não é difícil concluir que esse não seria terreno fértil à arbitragem tributária. Quanto a esse aspecto, saliente-se que “nem sequer os tribunais administrativos detêm essa competência”. (MASCITTO, PISCITELLI, 2018, p. 10)

Para Heleno Torres (2017, p. 323), tampouco as “simples dúvidas sobre a aplicação da legislação tributária” deveriam ser submetidas ao procedimento arbitral. Tais questões, nos termos do que ensina o autor, seriam bem solucionadas por meio das consultas fiscais. O mesmo raciocínio serve aos “assuntos vinculados a matérias típicas de sujeição a julgamento sobre o direito material, como o controle de inconstitucionalidade ou de legalidade e a aplicação de sanções pecuniárias”, que estariam sujeitos ao processo administrativo ou judicial.

As opiniões a respeito do âmbito de aplicação da arbitragem tributária e os seus limites materiais abrangem também debate voltado à legalidade concreta ou abstrata da norma tributária. E é exatamente no que tange à legalidade abstrata que se investiga a possibilidade de instauração do procedimento arbitral antes da prática do fato gerador, cujo objetivo seria evitar conflitos futuros (MASCITTO; PISCITELLI, 2018, p 10). Muito embora seja tal modalidade dotada de plausibilidade, sobretudo em um contexto de exacerbada litigiosidade, a doutrina não parece ainda ter se firmado favoravelmente quanto a esse caminho da arbitragem em matéria tributária.

Entretanto, encontra-se cenário diverso quando se trata das questões de fato que permeiam as relações jurídico-tributárias. Sobre esse aspecto é relevante salientar que, no curso do processo, seja ele judicial ou administrativo não raras vezes os elementos da lide tributária são submetidos à perícia ou baixados em diligência para serem esclarecidos por profissionais especializados.

Nesse sentido, “cálculos complexos, aspectos contábeis, que geram consequências diretas e objetivas nos aspectos da regra matriz tributária, composição de produtos e materiais, forma e quantidade de consumo de materiais nas indústrias, a adequada classificação fiscal de determinado produto” (MENDONÇA, 2014, p. 116) se projetam como essenciais ao correto

---

<sup>28</sup> De acordo com o que propõe a Lei de Arbitragem, a decisão tomada em sede de sentença arbitral é, regra geral, irrecurável, salvo em casos de nulidade do procedimento.

tratamento da controvérsia aptos a serem conhecidos pela jurisdição arbitral. A qualificação jurídica pode ser assim considerada um caminho seguro ao desenvolvimento da arbitragem tributária<sup>29</sup>.

#### **2.4.5. Do cumprimento dos ditames constitucionais**

No que se refere à implantação do instituto da arbitragem tributária no Brasil, destaque-se que a doutrina tende a refletir não apenas sobre as possíveis vantagens ou desvantagens técnicas e procedimentais de tal modalidade. Ao contrário, vê-se que há também, no presente debate, grande espaço para argumentações temerosas quanto à preservação do regime democrático diante da possibilidade de renúncia a garantias processuais próprias da jurisdição estatal.

Nesse sentido, uma “previsível” lesão aos princípios da isonomia e da livre concorrência causa receio aos doutrinadores mais conservadores, sobretudo quando considerado um eventual afastamento do caráter uniformizador da jurisprudência e, supostamente, também dos princípios que regem o devido processo legal.

Nos termos do que afirma o professor Othon Saraiva Filho (2008, p. 80),

Quando envolto em crédito tributário, a só renúncia a recursos processuais, próprios dos litígios solvidos pelo Poder Judiciário, já recomenda toda ponderação na excepcional utilização da arbitragem, sendo de todo desaconselhável a utilização dessa via, estando em jogo considerável valor econômico do crédito, isto é, quando não sejam pequenas as quantias em disputa.

É evidente que, ao serem observados os desafios historicamente enfrentados tanto pelo Judiciário quanto pela Administração Pública, não se mostram desmedidas tais preocupações. Como já exposto, é notada atualmente uma profunda reflexão a respeito do papel das instituições na prestação jurisdicional e da necessidade de reestruturação do sistema tributário nacional, não apenas do ponto de vista procedimental, mas também no que tange à recuperação da confiabilidade na atividade de arrecadação e gestão dos recursos públicos.

Ademais, em um ordenamento jurídico forjado sob ditames analíticos e formalistas, o natural é que a flexibilização do sistema cause inseguranças e, até mesmo, alguma resistência.

---

<sup>29</sup>Quanto à possibilidade de aplicação da arbitragem tributária no que tange à classificação fiscal, Andréa Mascitto e Tathiane Piscitelli (2018) citam recente decisão tomada no Processo nº 10314.720037/2015-62 pela 1ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais na qual a classificação tributária implicaria no montante de IPI a ser pago pela empresa. Fica em tal exemplo demonstrada uma possível atuação da via arbitral para dirimir a controvérsia.

Não é demais lembrar, também, que a implantação da arbitragem no Brasil enfrentou grande resistência a sua regulamentação. Entretanto, “essas ressalvas devem ser motivo para impor rigores e controles, e não para se afastar o dever do adequado exame do emprego das formas jurídicas de solução de conflitos” (TORRES, 2017, p. 318).

No intuito de minimizar qualquer receio que diga respeito a possíveis vícios de procedimento, Heleno Torres (2017, p. 327) discorre acerca da necessidade de que “o espaço de discricionariedade limite-se o mais que possível pelo texto legal, indicando precisamente o campo de atuação das autoridades competentes, as hipóteses de cabimento e outros elementos de mérito que mereçam demarcação prévia”.

À luz das experiências positivas em ordenamentos alienígenas, a doutrina intenta “criar condições para alcançar uma posição de justiça sobre os elementos concretos da situação conflitiva, para a constituição ou extinção do crédito tributário sem demoras ou excessos de procedimentos”. Em verdade, o que se pretende é “instrumentalizar o debate com elementos técnicos e especializados, capazes de fornecer uma convicção mais clara e segura acerca da incidência tributária” (MASCITTO; PISCITELLI, 2018, p. 11).

É essencial destacar, sob esse viés, que as vantagens próprias do método escolhido não se relacionam com qualquer vantagem de cunho pessoal (MENDONÇA, 2014), uma vez que, tal como ocorre no âmbito da jurisdição estatal, a arbitragem (tributária ou não) também deve respeitar os princípios constitucionais. A regra prevista no art. 21, §2º da Lei de Arbitragem (BRASIL, 1996) é clara em estabelecer que “serão, sempre, respeitados no procedimento arbitral os princípios do contraditório, da igualdade das partes, da imparcialidade do árbitro e de seu livre convencimento”.

Assim, para além da compreensão mais generalista acerca da possibilidade de implementação no Brasil de um regime que teria como escopo oferecer uma prestação jurisdicional mais célere e efetiva, há que se enfrentar as indagações a respeito de violações constitucionais a serem perpetradas pelo instituto da arbitragem tributária quando de sua instrumentalização.

Valendo-se das supracitadas características, vê-se, por toda a conjuntura aqui demonstrada acerca da solução das controvérsias pela tradicional via do Judiciário, que um sistema “multiportas”, que garante a faculdade de acesso ao contribuinte sem tirar-lhe o direito de litigar junto ao Judiciário, viabiliza o cumprimento dos princípios constitucionais.

A realização do que se entende por justiça fiscal pode ser observada em relação (i) à criação de via que auxilie o escoamento das demandas tributárias; (ii) à prevenção de eventuais

conflitos que seriam normalmente judicializados; e, ainda, (iii) entendimentos dotados de caráter técnico e passíveis de serem utilizados na resolução de casos semelhantes.

Forte crítica relativa à violação da isonomia pelo procedimento arbitral na resolução das controvérsias seria justamente um sistema de produção de decisões arbitrais divergentes, “sem que fosse possível uma harmonização ou uniformização posterior e final de jurisprudência” (SARAIVA FILHO, 2008, p. 81), até mesmo quando considerado o caráter irrecorrível da sentença arbitral.

De início, para que se possa proceder ao exame da aludida violação à isonomia, é imprescindível que se faça uma breve leitura do que dispõe o art. 150, inciso II, da Constituição Federal:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios **instituir tratamento desigual** entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. (grifo nosso)

Quanto a esse aspecto, que permeia a possível instituição de tratamento desigual entre contribuintes submetidos ao mesmo contexto, a doutrina encontra resposta suficiente na garantia da publicidade das decisões, que serve como parâmetro à aferição da correta solução para determinados conflitos, haja vista que esdrúxulas situações são plenamente passíveis de revisão. Assim, à luz da determinação do art. 2º, §3º da Lei de Arbitragem, nas causas em que figurar como parte a Administração Pública, será obedecida a publicidade. Dessa maneira,

[...] por critérios de isonomia, casos que possuam os mesmos pressupostos fáticos e jurídicos devem ter o mesmo desfecho; salvo, naturalmente, elementos discriminadores que sejam suficientes para afastar a aplicação do precedente ou mesmo argumentos supervenientes que superem a justificação da decisão anteriormente tomada. (MASCITTO; PISCITELLI, 2018, p. 9)

Rafael Santiago (2012, p. 19), aduz ainda que a arbitragem no Direito Tributário “concretiza os ditames de igualdade e eficiência que delimitam a atuação administrativa”, uma vez que o árbitro teria “a vantagem de se posicionar à distância não apenas do interesse público no cumprimento da obrigação, mas, também, do sujeito passivo responsável pela satisfação do crédito tributário. Tal característica preservaria o compromisso com a prestação rápida e equitativa do problema. (PIRES, 2008, p. 413 *apud* SANTIAGO, 2012, p. 19)

Por fim, é relevante ainda dizer que a doutrina não desconhece crítica quanto à imparcialidade dos julgadores e à possível violação ao devido processo legal diante da

submissão à jurisdição arbitral de controvérsias que envolvem quantias de grande monta e relevante valor econômico. Sobre tal aspecto, à luz da experiência portuguesa, mostra-se factível o estabelecimento de um teto para os valores a serem discutidos na modalidade da arbitragem tributária e também a limitação de matérias específicas a serem resolvidas pelo procedimento arbitral.

Andréa Mascitto e Tathiane Piscitelli (2018, p. 10) veem as referidas alternativas como meio seguro de transição, que possibilita a análise da viabilidade da implantação do instituto da arbitragem tributária no ordenamento jurídico brasileiro. Para as autoras, o detalhamento acerca de instrumentalização possível à arbitragem tributária assegura a presença do único requisito à disposição da receita tributária: a representatividade democrática.

## **2.5. A instrumentalização da arbitragem tributária: o PLP nº 469/2009**

Marcelo Escobar (2017, p. 223) aduz que, muito embora seja real e factível a arbitralidade das questões tributárias, as projeções são ainda restritas no que diz respeito aos possíveis âmbitos de sua aplicação. Tal como delineado anteriormente, a instrumentalização da referida modalidade está intrinsecamente relacionada à edição de um diploma legal, com *status complementar*, que viabilize a discussão das controvérsias tributárias por meio da adequação do procedimento arbitral às previsões do Código Tributário Nacional.

No que concerne à expansão da arbitragem tributária para sua utilização direta pelos contribuintes, o autor faz menção ao Projeto de Lei Complementar nº 469/2009, oriundo do Poder Executivo.

O referido Projeto, que dispõe acerca de alterações no texto do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), foi enviado à Câmara dos Deputados juntamente com o Projeto de Lei nº 5.082/09, que versa sobre a Lei Geral de Transação em Matéria Tributária. Conforme consta da própria Exposição de Motivos Interministerial nº 00204 (BRASIL, 2008) do Ministério da Fazenda, sua edição foi resultado de debates com vários setores da sociedade, da administração tributária e também do Poder Judiciário.

Na linha das reflexões a respeito da efetividade do sistema tributário vigente, o anteprojeto foi concebido “no bojo de um conjunto de medidas destinadas à modernização da Administração Fiscal, para tornar a sua atuação mais transparente, célere, desburocratizada e eficiente” e, partindo de permissivos já existentes no diploma de regência, tem como escopo “constituir nova relação entre a administração tributária e os contribuintes, possibilitando que

as duas partes, mediante entendimento direto, alcancem uma aplicação mais homogênea da legislação tributária” (BRASIL, 2008).

Atualmente, o PLP nº 469/2009 tramita na Câmara dos Deputados e obteve parecer tanto da Comissão de Desenvolvimento Econômico, Indústria e Comércio (CDEIC) quanto da Comissão de Finanças e Tributação (CFT). Os primeiros pareceres resultaram em um texto substitutivo, cuja ênfase se deu também sobre a correta instrumentalização da arbitragem tributária (ESCOBAR, 2017).

O texto substitutivo (BRASIL, 2009), no que diz respeito à arbitragem tributária, prevê as seguintes alterações na Lei nº 5.172/1966:

**Art. 156.** Extinguem o crédito tributário:

[...]

XII – o efetivo cumprimento dos termos do laudo arbitral, na forma da lei

**Art. 171-A** Conflito ou litígio de natureza tributária poderá, na forma da lei, ser solucionado por meio de arbitragem, cujo laudo arbitral terá caráter vinculante para as partes.

Parágrafo único. A lei poderá, ainda:

I – estabelecer outras formas de resolução de conflitos ou litígios de natureza tributária;

II – definir as hipóteses em que o litígio tributário, no âmbito judicial, deva ser de competência dos juizados especiais.

**Art. 174.** A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

[...]

VI – pela admissão em procedimento de transação ou arbitragem, ou pelo descumprimento das obrigações constantes do termo de transação ou do laudo arbitral.

Conforme dito em tópico anterior, referente à análise da legalidade estrita e da necessidade de alteração do diploma de regência, tem-se que tais alterações legislativas são imprescindíveis para que ocorra o efetivo desenvolvimento da prática de resolução de litígios em matéria tributária por meio da arbitragem.

A alteração proposta atua de maneira favorável à implementação do instituto “ampliando demasiadamente o espectro atual de utilização [...], pois permitir-se-ia, ao exemplo de Portugal, a análise direta da questão”. Ainda, o Código Tributário “passaria a prever expressamente a arbitragem na seção que dispõe sobre as demais modalidades de extinção do crédito tributário, possibilitando a adoção da arbitragem para solução de litígio, com efeito vinculante para o laudo arbitral” (ESCOBAR, 2017, p. 224).

Ademais, a despeito da assertiva e coerente proposta de alteração quanto aos aludidos dispositivos, faz-se observação no sentido de que o texto substitutivo não faz reflexão acerca dos arts. 151 e 165 do mesmo diploma, que disciplinam, respectivamente, as hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário e o reconhecimento de pagamento indevido e do direito ao crédito com relação ao sujeito passivo. Tais previsões são igualmente caras à implantação da arbitragem tributária no Brasil.

Entretanto, a despeito das importantes movimentações nos primeiros anos de tramitação do projeto, desde 2015 se aguarda parecer da Comissão de Finanças e Tributação, no âmbito da qual foi designado como Relator o Deputado Alfredo Kaefer (PSDB/PR).

Aspecto que, embora fuja ao escopo da presente pesquisa, cabe aqui ser mencionado por sua relevância, é a extrema subjetividade que envolve o avanço das questões nas Casas Legislativas do país. Ao seu turno, a notória evolução técnica e renovação científica da doutrina (TORRES, 2017, p. 216) no que diz respeito ao instituto da arbitragem e às implicações favoráveis de sua implantação ficam submetidas à imprevisibilidade própria do processo legislativo. Em termos práticos, a vontade política constitui um dos maiores e reais entraves à factibilidade da arbitragem tributária, uma vez que o juízo de conveniência dos parlamentares depende de diversos fatores externos e, muitas vezes, desvinculados da discussão técnica e nas necessidades estruturais do sistema tributário e da administração judiciária.

### **3. CAPÍTULO III: A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA À LUZ DO DIREITO COMPARADO PORTUGUÊS**

#### **3.1. Arbitragem tributária no ordenamento Português: Contexto e objetivos**

No que diz respeito à implantação da arbitragem tributária no Direito Português, há que se falar, inicialmente, do contexto no qual se deu tal reestruturação. Assim, ressalvada a impossibilidade de compararmos de maneira irrefletida o Poder Judiciário de Portugal ao do Brasil, haja vista as peculiaridades próprias de sistemas jurídicos distintos, as aspirações a respeito de necessárias mudanças daquele ordenamento tiveram início, também, em um cenário de crise institucional relacionada aos dilemas da gestão da Justiça Fiscal portuguesa, o que muito contribuiu para a evolução doutrinária brasileira nesse sentido.

Os gargalos da Justiça Fiscal Portuguesa tinham especial relação com (i) o exacerbado número de pendências judiciais nos tribunais tributários do Estado; (ii) os efeitos negativos da

demora na prestação jurisdicional; (iii) o desenvolvimento de grande alta litigiosidade, no seio da qual formou-se um sistema de massas; (iv) a conseqüente incapacidade dos magistrados de lidarem com a crescente demanda processual; e (vi) a complexidade observada nas controvérsias de natureza fiscal.

Tal como ressalta Nuno Villa-Lobos (2018)<sup>30</sup>, atual presidente do Centro de Arbitragem Administrativa, os indesejados problemas observados na administração judiciária portuguesa delinearão a implementação de diversas políticas públicas que pudessem combater de maneira efetiva os chamados “estrangulamentos no sistema de impugnações fiscais da Justiça Tributária Portuguesa”. Assim, entre os anos de 2002 e 2004, houve uma profunda reforma estrutural, que teve início no âmbito do Contencioso Administrativo e promoveu uma série de avanços na legislação.

A referida conjuntura, vale ressaltar, pôde dotar o sistema de mecanismos que o tornassem mais receptivo a alterações significativas, uma vez introduziu um novo e importante paradigma. Isso porque, tal como mencionado anteriormente, a arbitragem com o Poder Público foi também um desafio institucional no que tange ao referido ordenamento alienígena. Conforme aduz Ana Mafalda (2012, p. 07), a percepção genérica que se tinha a respeito da inexistência de arbitralidade com relação a essas controvérsias se justificava sob “a ideia de que a administração pública não pode dispor livremente dos direitos e obrigações do Estado, vinculada que está à primazia do interesse público e ao princípio da legalidade.”

Assim, recorrer à jurisdição arbitral era investida impossível, sobretudo quando observada a natureza da administração pública à luz da doutrina clássica. Diante da concepção de matriz francesa, tratava-se de uma

“[...] administração autoritária, impositiva, marcada pelo acto administrativo unilateral como expressão típica do poder administrativo onde os litígios emergentes eram inicialmente resolvidos no seio da própria administração pública, onde nem mesmo o recurso a tribunais estaduais cíveis era legitimado”. (ESQUIVEL, 2010, p. 122 *apud* FRANCISCO, 2012, p. 7).

Ainda, baseando-se nos ensinamentos de José Casalta Nabais, Amanda Maia (2016, p. 18) aduz que “a isso se somava [...] a concepção, em uma tradição republicana, dos tribunais como órgãos de soberania (órgãos jurídicos supremos), ao lado dos demais órgãos,

---

<sup>30</sup> Nuno Villa Lobos, em Evento realizado em Lisboa no ano de 2018, em uma parceria da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo com o Centro de Arbitragem Administrativa de Portugal, discorreu sobre a experiência portuguesa com a arbitragem tributária, destacando os principais desafios e os resultados após a implantação da modalidade alternativa de resolução de litígios, que se deu em 2011.

apresentando-se a jurisdição como uma função exercida, por um poder do Estado”. Havia, nesse sentido, tal qual na experiência brasileira, uma percepção de que a resolução das lides seria avessa à participação dos particulares, sobretudo quando essas constituíam conflitos de natureza pública.

Demonstrado o entendimento existente a respeito do conhecimento de tais conflitos pelo procedimento arbitral, Amanda Maia (2016) esclarece que a ascensão, após o século XX, de um regime marcado pela maior intervenção do Estado na economia como uma reação ao antigo Estado Social de Direito foi fator de grande importância para a viragem doutrinária que respaldou a implantação do regime arbitral no âmbito da Administração Pública. Isso decorreu, também, da impossibilidade do sistema vigente à época de lidar com as novos conflitos e exigências sociais. Era inadiável, portanto, uma “complementariedade sistêmica” (BRAZ, 2012, p. 01).

Em outras palavras, a Administração Pública viu-se obrigada a promover alterações que abarcassem os ditames impostos pela lógica econômica instaurada com a mudança de regime e, de igual forma, criar uma maior proximidade com os ditos mecanismos de cooperação. Foi exatamente nesse contexto que se fez necessária a introdução dos métodos alternativos de resolução de controvérsias, que passaram a ser vistos como caminhos seguros à realização do interesse público no exercício da jurisdição.

Nesse contexto, após a efetiva introdução da arbitragem administrativa, que ocorreu em 2009, a arbitragem em matéria tributária apenas foi regulamentada em 2011, por meio do Decreto-Lei nº 10/2011, que previa a apreciação da legalidade de determinados atos tributários.

Os principais objetivos da que legitimaram a promoção de mudanças no ordenamento português relacionavam-se, sobretudo com (i) o reforço da tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos; (ii) o avanço no âmbito da celeridade da prestação jurisdicional nos conflitos envolvendo os contribuintes/administrados e a Administração Pública; e (iii) ao escoamento do grande número de processos nos tribunais administrativos e fiscais.

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

Ainda quanto à admissibilidade e efetiva implantação da arbitragem tributária no ordenamento jurídico português, faz-se imprescindível o estudo do Regime Jurídico da

Arbitragem Tributária (doravante RJAT), aprovado pelo Decreto-Lei nº 10/2011, no intuito de compreender como se deu a instrumentalização de tal procedimento.

O RJAT “surge pelo uso da autorização legislativa concedida pelo art. 124 da Lei nº 3-B/2010, de 28 de Abril, e emerge como um diploma inovador que introduz uma alternativa aos contribuintes para dirimir os seus litígios com a administração fiscal” (BRAZ, 2012, p. 01).

Preliminarmente, cabe salientar que o processo que culminou com a aprovação do texto e edição do Decreto-Lei nº 10/2011 contou com a colaboração do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, do Conselho Superior de Magistratura e da Ordem dos Advogados de Portugal. Ademais, conforme consta do próprio texto legal, foi promovida audiência da Procuradoria-Geral da República. Diz-se, portanto, que o caminho percorrido até a efetiva regulamentação da modalidade foi dotado de legitimidade e atento em compreender óticas diversas a respeito do instituto.

O preâmbulo da nova legislação destaca quais foram as pretensões do legislador com a introdução do regime arbitral no ordenamento português. Nesse sentido:

A introdução no ordenamento jurídico português da arbitragem em matéria tributária, como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal, visa três objectivos principais: por um lado, reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, por outro lado, imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo e, finalmente, reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais. (D.L. nº 10, 2011)

Acerca disso, nota-se a ausência de formalidades especiais a delinear o referido procedimento, o que se apresenta como um reflexo das pretensões supracitadas. Nesse sentido, “de acordo com o princípio da autonomia dos árbitros na condução do processo, é estabelecido um limite temporal de seis meses para emitir a decisão arbitral, com possibilidade de prorrogação que nunca excederá os seis meses” (D.L. nº 10, 2011).

Outra marcante característica do RJAT em matéria tributária é a expressa determinação de que é dos árbitros integrantes dos tribunais que funcionam sob a organização do Centro de Arbitragem Administrativa (doravante CAAD) a competência para conhecer desses conflitos e proferir decisão arbitral. Em outras palavras, é neste ponto que se define como regra geral a utilização da arbitragem institucionalizada.

O CAAD, cujo papel será analisado mais a frente, tem seu funcionamento vinculado ao Conselho Superior dos Tribunais Administrativos Fiscais, o qual é competente para nomear o presidente do Conselho Deontológico. Ademais, o diploma legal estabelece que, quando as

partes optarem por designar árbitro que não integre o CAAD, o julgamento ocorrerá de maneira colegiada (três árbitros). Caberá a cada uma das partes a escolha de um árbitro e a estes a determinação de um terceiro, o qual atuará como presidente do colegiado.

A lei determina também que, na hipótese de o contribuinte optar por não designar um árbitro, caberá ao próprio CAAD funcionar com árbitro singular nos casos em que o valor envolvido não ultrapasse “o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo”, qual seja, € 60.000, e com o colegiado composto por três árbitros nos demais casos, cabendo sua designação ao Conselho Deontológico, a quem cabe resguardar a idoneidade do processo (MAIA, 2016).

No que tange às matérias passíveis de submissão ao procedimento arbitral e também à designação dos requisitos necessários a exercer a função de árbitro, aspecto interessante a ser notado é justamente a preocupação do legislador em “fixar com rigor” as referidas regras, para isso estabelecendo um rol taxativo do direito a ser apreciado e até mesmo o tempo de exercício da função para que seja comprovada a experiência dos julgadores. Vejamos:

#### **Art. 2º**

##### **Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável**

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

- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;
- b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;
- c) (Revogada.)

2 - Os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade (grifo nosso) (D.L. nº 10, 2011)

#### **Art. 7º**

##### **Requisitos de designação dos árbitros**

1 - Os árbitros são escolhidos de entre pessoas de comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público.

2 - Os árbitros devem ser juristas com pelo menos 10 anos de comprovada experiência profissional na área do direito tributário, designadamente através do exercício de funções públicas, da magistratura, da advocacia, da consultoria e jurisconsultoria, da docência no ensino superior ou da investigação, de serviço na administração tributária, ou de trabalhos científicos relevantes nesse domínio.

3 - Sem prejuízo do disposto no número anterior, nas questões que exijam um conhecimento especializado de outras áreas, pode ser designado como árbitro não presidente um licenciado em Economia ou Gestão, observando-se, com as necessárias adaptações, o disposto nos nos 1 e 2.

4 - A lista dos árbitros que compõem o Centro de Arbitragem Administrativa é elaborada nos termos do presente decreto-lei e dos Estatutos e Regulamento do Centro de Arbitragem Administrativa.

5 - Os magistrados jubilados podem exercer funções de árbitro em matéria tributária, devendo, para o efeito, fazer uma declaração de renúncia à condição de jubilados ou solicitar a suspensão temporária dessa condição, por um período mínimo de um ano, renovável, aplicando-se em tais casos o regime geral da aposentação pública (grifo nosso) (D.L. nº 10, 2011)

O legislador houve por bem, também, esclarecer a vedação do recurso à equidade no âmbito da arbitragem tributária, uma vez que a instituição do referido procedimento não tem como consequência lógica a desjuridificação do processo tributário. Nesse sentido, esclarece-se que os árbitros estão vinculados ao julgamento segundo o direito constituído.

Por fim, é interessante notar que a lei estabeleceu normas transitórias (a partir da entrada em vigor do presente decreto-lei e até ao termo do prazo de um ano) e concedeu a dispensa de pagamento de custas judiciais aos sujeitos passivos que tivessem interesse em submeter suas demandas à apreciação dos tribunais arbitrais, desde que seus processos pendessem de decisão há mais de dois anos em primeira instância.

Assim, não há dúvidas de o legislador, quando da edição da referida norma, analisou cuidadosamente os dilemas da Administração Judiciária portuguesa e o modelo de procedimento aplicável à resolução das demandas no caso concreto. Isso para que, em longo prazo, fosse possível se chegar a resultados efetivos quanto à consolidação da arbitragem em matéria tributária como método alternativo seguro e eficaz sob a perspectiva do Fisco e também do contribuinte.

### **3.3. O papel do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”)**

Trata-se o CAAD de um “centro de arbitragem institucionalizada e de caráter especializado, criado por meio do Despacho nº 5097/2009, do Secretário de Estado da Justiça, no qual podem ser solucionados litígios em matéria de Direito Público, nas áreas administrativa e tributária”<sup>31</sup>.

Sua criação, em 2009, foi resultado do processo de Reforma do Contencioso Administrativo e, desde o início de suas atividades, o CAAD funciona como uma instituição que incentiva o estudo e a divulgação da arbitragem nas áreas administrativa e tributária. Desse modo, ganhou notoriedade no cenário internacional, sobretudo por sua proposta de atender, de maneira harmônica, aos interesses do Estado e dos contribuintes.

Quando da introdução da arbitragem tributária ao ordenamento português, tal como se vê no contexto brasileiro, houve receio quanto ao eventual afastamento e deturpação dos princípios da legalidade e da igualdade, que regem o direito fiscal. A despeito da discrepância observada na capacidade negocial dos contribuintes em geral, a “democraticidade no acesso à

---

<sup>31</sup> Informações disponíveis em: <https://www.caad.org.pt/caad/apresentacao>. Acesso em junho de 2018.

justiça arbitral” e a garantia do interesse público devem prevalecer em relação à lógica econômica. E é exatamente nesse sentido que tem se encaminhado a atividade exercida pelo CAAD.

É relevante notar, ainda, que o Estado exerce importante papel na associação, “surgindo como um parceiro especial na constituição e suporte do centro de arbitragem”. Além de financiar as atividades do CAAD, criando condições de competitividade e fazendo da arbitragem alternativa viável, o Estado incentivou sobremaneira as entidades privadas a “representativas das potenciais partes em causa” quanto à efetiva criação de um Centro de Arbitragem.

No procedimento da arbitragem institucionalizada, consubstanciada pela atividade dos tribunais arbitrais que ocorre sob a organização do CAAD, é relevante destacar que não há, também, um completo afastamento da tutela Estado. Ao contrário, em cumprimento aos ditames legais, o Estado será competente para autorizar toda arbitragem “de cariz institucional”, nos termos do Decreto-Lei nº 425/86.

Conforme dispõe a legislação que autoriza sua criação, o CAAD é o único centro de arbitragem a ser supervisionado pelo Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais<sup>32</sup> e funciona sob a égide de uma associação privada sem fins lucrativos. Seu objetivo precípua é “a resolução de litígios emergentes de contratos e de relações jurídicas de emprego público, através de informação, mediação, conciliação ou arbitragem, nos termos definidos pelo seu Regulamento e que por lei especial não estejam submetidos exclusivamente a tribunal judicial ou a arbitragem necessária”.

O CAAD compreende todos os órgãos exigidos por lei, quais sejam (i) Conselho Deontológico; (ii) órgão colegial da administração; (iii) Assembléia-geral; e (iv) Conselho de representantes. Nuno Villa-Lobos coloca que tal estrutura é explicada pela natureza “duplamente interessante” do CAAD enquanto parceria público-privada e, também, enquanto área de Direito Público Administrativo.

É importante ressaltar, nesse sentido, que, no modelo institucional do CAAD, segue-se o chamado “duplo desiderato”, por meio do qual (i) assegura-se o requisito da representatividade, exigido por lei para a autorização da arbitragem; e (ii) envolvem-se entre seus associados as entidades representativas e potenciais partes em litígio.

---

<sup>32</sup> O Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais (CSTAF) é o órgão de gestão e disciplina dos juizes da jurisdição administrativa e fiscal. As competências do Conselho encontram-se previstas no nº 2 do art. 74 do ETAF. Informações disponíveis em: <http://www.cstaf.pt/Paginas/Organiza%C3%A7%C3%A3o-e-Funcionamento.aspx>. Acesso em junho de 2018.

A existência do CAAD relaciona-se, sobretudo, à implementação de um modelo de resolução pautado na transparência e na imparcialidade, cumprindo os pressupostos de representatividade e idoneidade para a prossecução de suas atividades. Amanda Maia (2016) delinea aspectos que conferem maior segurança ao instituto, tais como o pronunciamento sobre a lista de árbitros, o estabelecimento de parâmetros apertados de conduta ética dos árbitros e a publicação de todas as decisões arbitrais.

Em consequência, é observada uma maior confiabilidade à estruturação do procedimento arbitral. É notória, nesse sentido, a intenção de criar bases sólidas para o CAAD, que confirmam legitimidade à sua atuação.

Para Manuel Fernando Barros Serra (2013), presidente do Conselho Deontológico do CAAD<sup>33</sup>, a necessidade da codificação de diretrizes deontológicas para os árbitros se justifica, também, diante da complexidade e variedade de tarefas e responsabilidades a serem exercidas pelos árbitros, que possuem origens diversas, sejam elas na área jurídica, econômica ou administrativa. Isso porque, muito embora tal sistema contribua para a tecnicidade e qualidade das decisões proferidas, faz-se necessária uma clara definição acerca “das finalidades, ideais e valores que devem informar a atuação de um juiz-árbitro”.

Serra (2013, p. 4) destaca ainda que, nos termos do Código Deontológico, em funções do CAAD é exigida:

imparcialidade relativamente às partes, neutralidade face ao conflito de interesses, idoneidade moral e sentido de interesse público, capacidade para valorar, técnica e juridicamente, a questão controvertida e competência para chegar a uma decisão de qualidade, naquele prazo relativamente curto que lhes é imposto pelas regras do processo arbitral, mas também, e sobretudo, pelas legítimas expectativas das partes, que optam pela via arbitral na esperança de beneficiar de uma justiça fiscal mais célere.

Em consequência, destaca Nuno Villa-Lobos, Presidente da associação, que “a Autoridade Tributária e Aduaneira pré vinculou-se à arbitragem tributária sob a égide do CAAD, o que importa a previsão de um verdadeiro direito potestativo de acesso à arbitragem por parte dos contribuintes”.

Conclui-se, portanto, que o modelo adotado pelo CAAD muito tem a ver com os resultados encontrados pela arbitragem tributária em Portugal. Assevera-se, assim, que os altos

---

<sup>33</sup> O art. 1º do Código Deontológico do CAAD prevê: Os árbitros designados para constituir um tribunal arbitral que funcione sob a égide do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) devem julgar com estrita independência, imparcialidade, isenção e objectividade, bem como respeitar, e fazer respeitar, o prestígio da arbitragem como meio justo e célere de resolução de litígios.

parâmetros de exigência e de boas práticas arbitrais proporciona instrumentos preciosos de controle de desempenho dos árbitros, os quais podem, se necessário, ser responsabilizados penal ou civilmente. Por fim, pode-se concluir que “a codificação de deveres deontológicos e a instituição de órgão independente, responsável por sua tutela” serve, sem sombra de dúvidas, a vários fins públicos beneméritos (SERRA, 2013, p. 3).

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

Na presente pesquisa já foram mencionados os objetivos nos quais se fundou a efetiva promoção de mudanças no ordenamento português tendentes à implantação do modelo de arbitragem tributária. Deles constavam (i) o reforço da tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos; (ii) o avanço no âmbito da celeridade da prestação jurisdicional nos conflitos envolvendo os contribuintes/administrados e a Administração Pública; e (iii) o escoamento do grande número de processos nos tribunais administrativos e fiscais.

Antes que se proceda a qualquer análise de resultados, é preciso ter em mente que a concretização dos aludidos objetivos é o que se pretende a longo prazo. Isso porque, conforme observado, a viragem paradigmática ocorre de maneira lenta e gradual, ao passo que a confiabilidade é construída com a estruturação e o fortalecimento do novo modelo de solução de controvérsias. Entretanto, é possível observar que, já nos primeiros anos que sucederam a implantação da arbitragem tributária, os resultados obtidos podem ser considerados expressivos, bem como revelar algumas tendências.

Com base em pesquisa realizada ainda em 2014 pelo próprio CAAD para avaliar os resultados da implantação da arbitragem tributária, pôde-se traçar impressões com relação a vários aspectos, tais como (i) o impacto das custas na escolha dos árbitros; (ii) a celeridade do procedimento; (iii) a recorribilidade; (iv) os resultados das decisões arbitrais; e (v) o impacto da adoção do procedimento arbitral em matéria tributária no judiciário (MAIA, 2016).

Inicialmente, com relação às custas do procedimento arbitral, há dois principais apontamentos os quais permeiam tanto o estímulo à submissão de demandas ao procedimento arbitral pelo baixo custo em relação às custas da justiça estatal quanto o desestímulo em relação à indicação dos árbitros pelas partes, uma vez que é de grande monta o valor a ser suportado integralmente pelo sujeito passivo quando as partes optam por tal procedimento (PALMA, 2015

*apud* MAIA, 2016). Conforme consta dos dados estatísticos fornecidos pelo CAAD, o percentual de apontamento de árbitros pelas partes 4 anos após a introdução da arbitragem tributária não chegava a 2% (ANEXO A). Segundo Marcelo Escobar (2017), é possível também inferir uma maciça aceitação da forma de indicação realizada pelo Conselho Deontológico.

No que diz respeito à celeridade, diz-se que a resolução definitiva dos casos submetidos ao procedimento arbitral leva, em média, 4,5 meses (ANEXO B), o que revela que o CAAD tem conseguido cumprir, com alguma facilidade, as determinações do art. 21 do Decreto-Lei nº 10/2011, no sentido de que “a decisão arbitral deve ser emitida e notificada às partes no prazo de seis meses a contar da data do início do processo arbitral”. A celeridade é, portanto, um dos objetivos cuja observância se deu em um curto prazo.

Os resultados observados nas decisões arbitrais e a taxa de recorribilidade possuem relação próxima e, ressalvando suas particularidades, podem ser analisados sob uma mesma perspectiva. A média de decisões favoráveis aos contribuintes manteve-se também semelhante desde os primeiros estudos realizados pelo CAAD. Em 2014, a taxa de decisões favoráveis ao contribuinte era de 64% (ANEXO C) e, conforme consta dos dados atualizados em 2017<sup>34</sup>, essa taxa encontra-se em 60%<sup>35</sup>.

Muito embora se pareça tratar de “um contencioso em massa a favor do contribuinte” (MIRANDA, 2018), os resultados a respeito da taxa de recorribilidade podem auxiliar na compreensão desses números.

Um aspecto tido como empecilho para o ingresso na jurisdição arbitral diz respeito ao receio de que, na hipótese de decisão desfavorável, haja um prejuízo pessoal em relação à insurgência, uma vez que as taxas de recusa no âmbito do Tribunal Central Administrativo, do Supremo Tribunal Administrativo e também do Tribunal Constitucional são expressivas (GRILLO *apud* MAIA, 2016).

Disso decorre a formação de um perfil muito comum à justiça arbitral: o contribuinte que ingressa no feito para conseguir “sentenças rápidas de ações que já foram testadas favoravelmente aos privados”, em contraste com um outro perfil, o de litigantes que submetem suas questões ao procedimento arbitral para tentar novas teses. Nos casos em que a arbitragem não favorece os contribuintes, muitos optam por litigar na justiça comum, ainda que com o ônus de uma espera maior para a definição das questões. (MIRANDA, 2018).

---

<sup>34</sup> Informações disponíveis em: [https://www.caad.org.pt/files/documentos/noticias/noticia\\_innegocios\\_08-01-2018.pdf](https://www.caad.org.pt/files/documentos/noticias/noticia_innegocios_08-01-2018.pdf). Acesso em junho de 2018.

<sup>35</sup> Nuno Villa-Lobos (2018) destaca que não há motivos para dizer que os resultados favoráveis aos contribuintes têm qualquer relação com vantagens. Isso porque, de acordo com o Relatório Tax Administration 2017 da OCDE, a taxa de sucesso da arbitragem está em linha com a dos tribunais estaduais.

Por fim, é imprescindível notar a consolidação da arbitragem tributária quando comparados os números dos últimos sete anos. Entre os anos de 2013 e 2017, houve um considerável aumento de 300 para cerca de 3600 processos (ANEXO D), os quais envolvem cerca de 840 milhões de euros em disputa. Conforme destaca Nuno Villa-Lobos (2018), tal cenário é fruto da confiabilidade em um sistema célere e especializado e explica a estabilidade dos números a respeito da arbitragem tributária desde a sua criação.

#### **4. CONCLUSÃO**

Em relação à hipótese proposta, qual seja, a viabilidade da utilização da Arbitragem para dirimir litígios de natureza tributária, diz-se que, apesar de paradigmática, sobretudo por opor-se a muitos dos “dogmas” existentes no Direito Público e, mais especificamente, na seara tributária, a previsão da referida modalidade nos parece plenamente possível.

Muito embora tenha sido considerada a relevante contribuição da doutrina clássica para o presente estudo no intuito de compreender os ditames sobre os quais foi firmado o Direito Tributário e também os fundamentos que embasam os aludidos óbices institucionais à implementação da Arbitragem Tributária no ordenamento jurídico brasileiro, não foi possível encontrar argumento suficiente a afastá-la. Tampouco o aventado argumento relativo a eventuais vícios de procedimento pelo afastamento da jurisdição estatal se mostrou apto a sustentar a inviabilidade do instituto.

Ao contrário, à luz do que entende a doutrina especializada, o que se tem é o caráter patrimonial do objeto da relação jurídico-tributária e, na mesma medida, a disponibilidade do crédito tributário. O referido argumento é a resposta para um dos principais gargalos à admissão do instituto como meio possível à resolução das controvérsias tributárias e encontra respaldo no próprio texto constitucional, uma vez que, em diversas hipóteses, permite-se a disposição do crédito, a exemplo do que ocorre na anistia e na remissão. Entretanto, cabe ainda notar que a hipótese de renúncia à jurisdição estatal para a resolução dos conflitos tributários, não importa, necessariamente, a disposição do crédito tributário, uma vez que esta tem como limite a expressa previsão legal.

Ademais, para além da ausência de óbices quanto à adoção do instituto como meio resolução de controvérsias tributárias, fator de grande relevância que se impõe é a análise acerca da arbitralidade dessas questões quando considerados o princípio da legalidade estrita e os limites materiais da discussão na jurisdição arbitral, sobretudo por estar o Direito Tributário

intrinsecamente relacionado ao Direito Constitucional. Desse modo, a instrumentalização da modalidade pressupõe o respeito ao seu âmbito de competência, bem como a alteração legislativa que permita a efetiva solução das controvérsias.

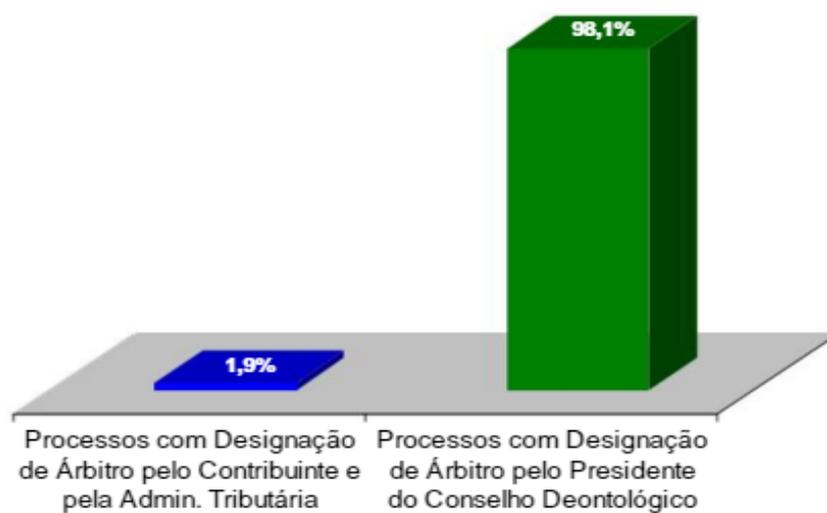
À luz do que se vê na experiência portuguesa, a despeito das fundadas ressalvas no tocante à flexibilização do sistema e à necessidade de se resguardar os princípios constitucionais, torna-se ainda mais evidente que os receios quanto a eventuais vícios não devem ser motivo para afastar o emprego da arbitragem como forma jurídica adequada à resolução dos litígios tributários, mas devem, sim, constituir motivo suficiente para impor um regime dotado de rigorosos controles.

Os aludidos controles, longe se ensejarem apego ao rigor formal do procedimento, devem vincular-se à concretização da segurança jurídica, da isonomia, da imparcialidade e do devido processo legal, para que seja possível a instrumentalização da arbitragem calcada na confiabilidade e no fortalecimento por meio da representatividade democrática do instituto como meio eficaz de prestação jurisdicional. Nesse sentido, a possibilidade de encontrar resposta célere, técnica e especializada para os complexos debates que emergem no Direito Tributário terá como consequência lógica, a longo prazo, um auxílio ao escoamento dos expressivos números de demandas que ingressam no Judiciário.

Em conclusão, tem-se que a adoção da arbitragem tributária (e de outros métodos alternativos de resolução de litígios) por meio de um novo marco legal, mais do que viável, é desejável em nossa atual conjuntura, uma vez que proporciona uma reflexão sobre a eficácia das atuais estruturas procedimentais como meios de acesso à justiça e também sobre uma nova e possível relação entre o Fisco e o contribuinte.

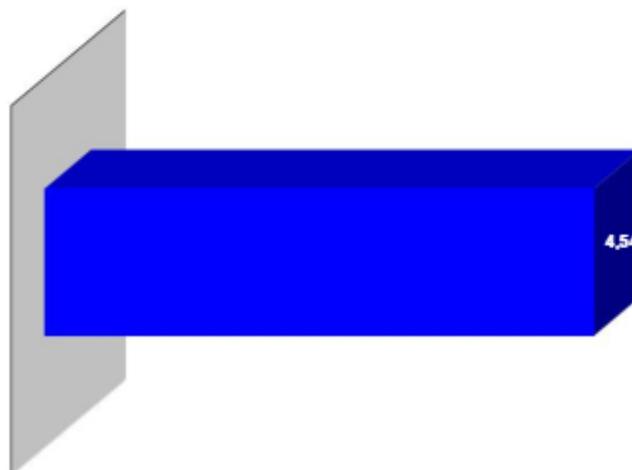
## 5. LISTA DE ANEXOS

### ANEXO A – Total de Processos por Designação de Árbitro



Fonte: CAAD Notícias, 2014.

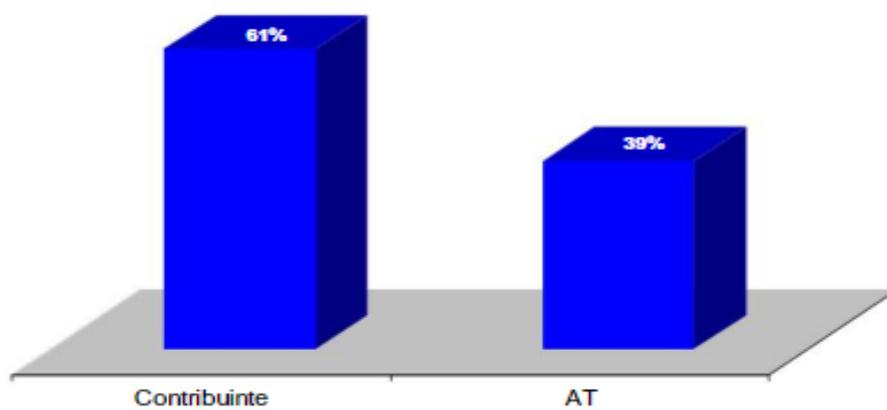
## ANEXO B – Duração Média dos Processos



**Obs.** 4.54 meses = 4 meses e 16 dias. Ou seja, a **média do prazo da decisão** é de cerca de **4 meses**.

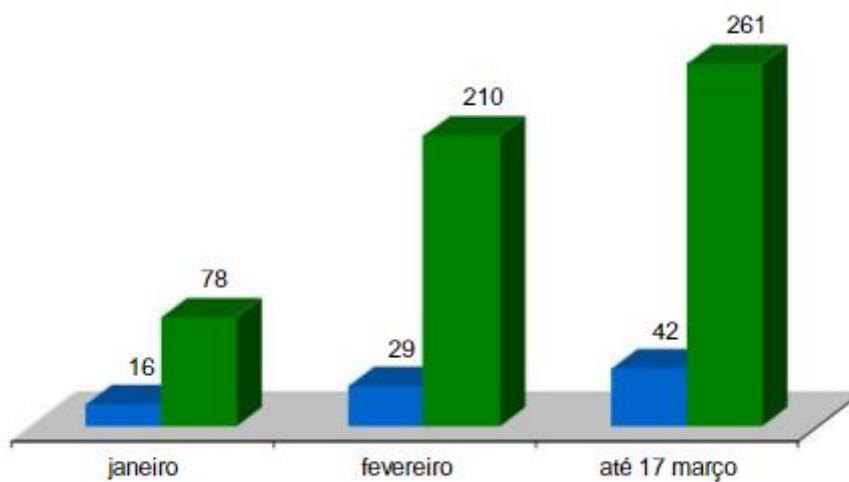
Fonte: CAAD Notícias, 2014.

## ANEXO C – Sentido da Decisão – Resultados Favoráveis das Decisões Arbitrais



Fonte: CAAD Notícias, 2014.

**ANEXO D – Relação de processos ingressos quando considerados os períodos de 2013 e 2014**



Fonte: CAAD Notícias, 2014.

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, Paulo Osternack. Vantagens, Desvantagens e Peculiaridades da Arbitragem envolvendo o Poder Público. Arbitragem e Poder Público: Direito Processual. Coord. A. Guimarães Pereira, Eduardo Talamini - São Paulo: Saraiva, 2010.

ARAUJO, Nádia de. Arbitragem – A Nova Lei Brasileira e a Praxe Internacional. São Paulo, LTr, 1997, p. 91.

ARAUJO, Nádia de. A nova Lei de Arbitragem brasileira e os princípios uniformes dos contratos comerciais internacionais, elaborados pelo UNIDROIT. In: Arbitragem: lei brasileira e praxe internacional. CASELLA, Paulo Borba (coord.) São Paulo: LTR, 1999, p. 136.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. Curso de Direito Administrativo. 32ª Ed. São Paulo. Malheiros, 2015. Bruno T. Ribeiro; Pilar S.C.P. Elói. O contencioso tributário: um debate institucional sobre a jurisdição tributária brasileira. Revista Sinapse Múltipla, 6 (2), dez, p. 195-198, 2017. Disponível em: <http://periodicos.pucminas.br/index.php/sinapsemultipla>. Acesso em junho de 2018.

BASTOS, Susana Filipa Pereira. Arbitragem Necessária. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade de Coimbra. 2016, 54 p.

BRASIL, Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Organização de Alexandre de Moraes. 16.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_, Constituição Federal. 1988. Emenda Constitucional nº 66, de 13 de julho de 2010. Dá nova redação ao § 6º do art. 226 da Constituição Federal, que dispõe sobre a dissolubilidade do casamento civil pelo divórcio, suprimindo o requisito de prévia separação judicial por mais de 1 (um) ano ou de comprovada separação de fato por mais de 2 (dois) anos.

\_\_\_\_\_, Decreto nº 70.235 de 06 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm). Acesso em junho de 2018.

\_\_\_\_\_, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Denominado Código Tributário Nacional pelo art. 7º do Ato 62 Complementar nº 36, de 13.3.1967. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acesso em maio de 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.307 de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre a arbitragem. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9307.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9307.htm). Acesso em junho de 2018.

\_\_\_\_\_, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2015-2018/2015/lei/13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/13105.htm). Acesso em junho de 2018.

\_\_\_\_\_, Lei nº 13.129, de 26 de maio de 2015. Altera a Lei no 9.307, de 23 de setembro de 1996, e a Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para ampliar o âmbito de aplicação da arbitragem e dispor sobre a escolha dos árbitros quando as partes recorrem a órgão arbitral, a interrupção

da prescrição pela instituição da arbitragem, a concessão de tutelas cautelares e de urgência nos casos de arbitragem, a carta arbitral e a sentença arbitral, e revoga dispositivos da Lei no 9.307, de 23 de setembro de 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113129.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113129.htm) . Acesso em junho de 2018.

BRAZ, Mário Rui Antunes. O Regime da Arbitragem Tributária. Dissertação (mestrado em Direito). Instituto Politécnico de Lisboa. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, 2012. 100 p.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Projeto de Lei Complementar n. 469 de 20 de abril de 2009. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Disponível em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431262>. Acesso em junho de 2018.

CARMONA, Carlos Alberto. Arbitragem e processo: um comentário à Lei nº. 9307/96. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2009. Pág. 04.

\_\_\_\_\_, Carlos Alberto. O Processo Arbitral. Revista de Arbitragem e Mediação. vol. 1/2004, p. 21-31, Jan-Abr/ 2004. Doutrinas Essenciais Arbitragem e Mediação | vol. 3/2014, p. 133-144, Set/ 2014. (DTR\2004\8)

CARVALHO, Erick Leonardo Freire; LOPES, Marcelo Leandro Pereira. A LEI DA ARBITRAGEM E A CONVENÇÃO DE NOVA IORQUE À LUZ DO STJ: efeitos da Emenda Constitucional nº 45. Revista CEJ, Brasília, Ano XVII, n. 60, p. 16-28, maio/ago. 2013

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 27ª ed. 2016. São Paulo, Saraiva, p. 47.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Relatório Justiça em Números 2017 (Ano-base 2016)**. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2017/12/9d7f990a5ea5e55f6d32e64c96f0645d.pdf>. Acesso em junho de 2018.

CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA, Estatísticas CAAD. CAAD Notícias. Lisboa. mai/2014, p. 1-12. Disponível em: [http://issuu.com/caad.arbitragem/docs/caad\\_noticias\\_mar\\_2014?e=7377553/7138580](http://issuu.com/caad.arbitragem/docs/caad_noticias_mar_2014?e=7377553/7138580). Acesso em junho de 2018.

DIDIER JR., Fredie. A Arbitragem no Novo Código de Processo Civil (Versão da Câmara dos Deputados – Dep. Paulo Teixeira. Rev. TST, Brasília, vol. 79, nº 4, out/dez 2013.

EIRAS, Márcia dos Santos; CACHAPUZ, Rozane da Rosa. A sentença arbitral frente às novas alterações do código de processo civil brasileiro e sua impugnação nos casos de inexistência. Revista Scientia Iuris. V. 13. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/4101>. Acesso em junho de 2018.

\_\_\_\_\_. Dos princípios norteadores da arbitragem, seus aspectos processuais e medidas cautelares frente à lei 9.307/96. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Estadual de Londrina. Londrina: Programas de Pós-graduação da CAPES, 2009.

ESCOBAR, Marcelo Ricardo. Arbitragem na Administração Pública como pressuposto da arbitrabilidade tributária. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

\_\_\_\_\_. Arbitragem Tributária no Brasil. São Paulo: Almedina, 311 p., 2017.

FRANCISCO, Ana Mafalda Costa. Arbitragem Tributária. Dissertação em Direito Fiscal. Escola de Direito da Universidade Católica Portuguesa. Porto, 2012. GONÇALVES, Aroldo Plínio. Técnica Processual e Teoria do Processo. Rio de Janeiro, Aide, 1992, p. 12.

GUIMARÃES, Rodrigo Pereira. Solução de controvérsias que envolvem o poder público: a utilização de meios alternativos de resolução de conflitos. 2016. 98 f. Trabalho de conclusão do curso de Direito – Universidade de Brasília, Brasília, 2016. LEMES, Selma Ferreira. Oito Anos da Lei de Arbitragem. Estudos de Arbitragem Mediação e Negociação, vol. 3. André Gomma de Azevedo (org.) - Brasília: Grupos de Pesquisa, 2004. Palestra inaugural proferida no Seminário "8 Anos da Lei nº 9.307/96 - O Cenário Atual da Arbitragem no Brasil ", promovido pelo Centro de Arbitragem da Câmara Americana – AMCHAM em 24.05.2004, São Paulo.

LIMA, Sérgio Mourão Corrêa, 1971– Arbitragem: aspectos fundamentais / Sérgio Mourão Corrêa Lima – 1. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2008. 124p

LOBO, Carlos Augusto da Silveira. Revista de Arbitragem e Mediação. RARB. História e Perspectivas da Arbitragem no Brasil. v. 50. jul/set. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes e GUIMARÃES, Vasco Branco (Org). Estudos em homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Editora Fórum, p. 111-131, 2008.

MADEIRA, Cristiane Gonçalves et al. Estudo sobre o contencioso administrativo fiscal da federação brasileira; problemas e soluções. Grupo de Administração Tributária: Contencioso Administrativo Fiscal. Escola de Administração Fazendária (ESAF), 2013.

MAIA, Amanda M. S. Aguiar. Arbitragem Tributária: Uma análise do regime português. Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas, Pouso Alegre, v. 32, nº , p. 31-60, jan/jun. 2016.

MASCITTO, Andréa; PISCITELLI, Tathiane. Desafios e Limites da Arbitragem Tributária no Direito Brasileiro. CAAD – Arbitragem Tributária. Lisboa, 2018, p. 6 – 11.

MEDAUAR, Odete. O direito administrativo em evolução. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

MELLO, Rafael Munhoz. Arbitragem e Administração Pública. Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Estado do Paraná, Curitiba, n. 6 p. 47-81, 2015.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Arbitragem e transação tributárias. Coord. Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe - 1. ed. Brasília, DF. Gazeta Jurídica, 256 p, 2014.

\_\_\_\_\_. A Arbitragem em Matéria Tributária e o Sistema Normativo Brasileiro. In: BOSSA et. al (coord.). Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/15: contributos práticos para Ressignificar o Processo Administrativo e Judicial Tributário. São Paulo: Almedina, 2017, p. 329-347.

MIRANDA, Elisabete. Arbitragem tributária bate novo recorde em 2017. Jornal de Negócios, Lisboa, 08 de jan. 2018. Disponível em: [https://www.caad.org.pt/files/documentos/noticias/noticia\\_jnegocios\\_08-01-2018.pdf](https://www.caad.org.pt/files/documentos/noticias/noticia_jnegocios_08-01-2018.pdf). Acesso em junho de 2018.

MUNIZ, Tânia Lobo. Arbitragem no Brasil e a Lei 9.307/96. Curitiba: Juruá Editora, 2006, p.58.

NABAIS, José Casalta. Reflexão sobre a introdução da arbitragem tributária. Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, ano 1, n. 1, p. 19-43,2011. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/ano-i-numero-i/ano-i-numero-1-2011>. Acesso em maio de 2018.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria Barreto Borriello de Andrade. Constituição Federal comentada e legislação constitucional. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. Mutações do Direito Administrativo. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

NOGUEIRA, Daniel Jacob. O Árbitro. In: Manual de Arbitragem para Advogados. Confederação das Associações Comerciais e Empresariais do Brasil. Disponível em <http://www.precisaoconsultoria.com.br/manual-arbitragem.pdf>. Acesso em junho de 2018.

PACHIKOSKI, Silvia Rodrigues. Reforma da Lei de Arbitragem. In. Manual de Arbitragem para Advogados. Confederação das Associações Comerciais e Empresariais do Brasil; Comissão Especial de Mediação, Conciliação e Arbitragem.

PALMA, Clotilde Celorico. A experiência portuguesa da arbitragem tributária. In: VII Congresso Internacional de Direito Tributário do Paraná, 2014, Curitiba, Slides da palestra. Disponível em: <http://direitotributariodoparana.com.br/assets/clotilde-celorico-palma>.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. Parcerias na Administração Pública. São Paulo. Atlas, 2005, p.46.

PISCITELLI, Tathiane. Fio da Meada, decifrando as leis e os tributos do país. Entre a reforma do Carf e meios alternativos de resolução de conflito. **Valor Econômico**. São Paulo, 31 de out. 2017. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/5176244/entre-reforma-do-carf-e-meios-alternativos-de-resolucao-de-conflito>

PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves Portela. Direito internacional público e privado. 8ª Ed. Salvador: Editora JusPODIVM, 2016.

PORTUGAL, Decreto-Lei nº 10, 20 de janeiro de 2011. Regime Jurídico da arbitragem em matéria tributária. Disciplina a arbitragem como meio alternativo de resolução jurisdicional de

conflitos em matéria tributária. Diário da República. Disponível em: <https://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/codigos/rjat.pdf>. Acesso em maio de 2018.

\_\_\_\_\_, Decreto-Lei n° 425/86, de 27 de dezembro. Autoriza a criação de Centros de Arbitragem Voluntária. Diário da República. Disponível em: [http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=1443&tabela=leis&ficha=1&pagina=1&so\\_miolo=S](http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=1443&tabela=leis&ficha=1&pagina=1&so_miolo=S). Acesso em junho de 2018.

\_\_\_\_\_, Despacho n° Despacho n° 5.097/2009, de 12 de fevereiro. Autoriza a criação do Centro Arbitragem Administrativa. Diário da República. Disponível em: [http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=1444&tabela=leis](http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=1444&tabela=leis). Acesso em maio de 2018.

PRIA, Rodrigo Dalla. Teoria Geral do Processo Tributário. Dissertação (mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2010. 4. ed. Salvador: Editora JusPODIVM, 2012.

RABAY, Arthur. Princípios da Arbitragem. Revista da AGU. Brasília, Advocacia-Geral da União, Centro de Estudos Victor Nunes Leal, 2002. v. 12, n. 39, p. 89–108, jan./mar., 2014. Reforma da Lei de Arbitragem, Comentários ao texto completo / Belo Horizonte: Francisco Maia & Associados, 2015 192 p.

REZEK, J. Francisco. Direito Internacional Público – Curso Elementar. São Paulo, Saraiva, 1995, p. 353.

ROCHA, Caio Cesar Vieira. Arbitragem e Administração Pública: Nova Disciplina normativa após a Lei 13.129/15. Revista de Arbitragem e Mediação. Arbitragem Aplicada. v. 49. abr-jun.2016.

SANTIAGO, R.. Desjudicialização da Cobrança de Tributos: Um Caminho Para a Consolidação dos Direitos Humanos no Âmbito da Tributação. Revista Thesis Juris, Local de publicação (editar no plugin de tradução o arquivo da citação ABNT), 1, feb. 2013. Disponível em: <http://www.revistartj.org.br/ojs/index.php/rtj/article/view/1>. Acesso em: 30 Jun. 2018.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org). Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário - Homenagem ao jurista Carlos Mário sa Silva Veloso. Belo Horizonte: Fórum, 509 p., 2008.

SCAVONE JÚNIOR, Luiz Antônio. Manual de Arbitragem, Mediação e Conciliação. 5ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2014.

SERRA, Manuel Fernando dos Santos. A Arbitragem administrativa em Portugal: evolução recente e perspectivas. In: VILLA-Lobos, Nuno; Vieira, Mônica Brito (Org.) Mais Justiça Administrativa e Fiscal: arbitragem. Lisboa: Coimbra Editora, 2010. p. 19-29.

\_\_\_\_\_. Conselho Deontológico. In: CAAD Newsletter, n° 2, 2013, p. 3-5. Disponível em: [https://www.caad.pt/files/documentos/newsletter/Newsletter-CAAD\\_dez\\_2013.pdf](https://www.caad.pt/files/documentos/newsletter/Newsletter-CAAD_dez_2013.pdf). Acesso em junho de 2018.

SOARES, Guido Fernando Silva. A Arbitragem comercial internacional no direito brasileiro, nos termos da Lei nº 9.037 de 23/09/96: alguns aspectos. Primeiro Encontro Brasileiro de Mediação e Arbitragem, org. Centro de Ciências Jurídicas, Econômicas e Sociais da PUC-SP, Faculdade de Direito. Núcleo de Estudos Professor Hermínio Marques Porto, Sessão sobre Arbitragem Internacional. São Paulo, p. 475-499, 2001.

SOARES, Tamires de Almeida Damásio. As vantagens e desvantagens do procedimento arbitral e o limite mínimo da publicidade nas controvérsias que envolvem a Administração Pública. Revista de Direito Administrativo e Gestão Pública. e-ISSN: 2526-0073. Brasília. v. 2, n. 1, p. 37 - 55. Jan-Jun. 2016.

STRAUBE, José Frederico. A evolução da arbitragem no Brasil após a Lei 9.307/96. Revista de Arbitragem e Mediação. RARB, vol. 50, jul./set., 2016.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Boletim Estatístico**. Assessoria de Modernização e Gestão Estratégica. Coordenadoria de Gestão da Informação do Superior Tribunal de Justiça. Abril de 2018. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/Boletim/verpagina.asp?vPag=0&vSeq=314>. Acesso em junho de 2018.

\_\_\_\_\_. Conflito de Competência nº 111.230 da Segunda Seção, Relatora Ministra Nancy Andrigui. Diário da Justiça Eletrônico. Brasília, DF. 03 de abril de 2014.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Estatísticas do STF**. Acervo Atual. Listagem completa de processos. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/publicacaoBOInternet/anexo/acervostf2.pdf>. Acesso em junho de 2018

TORRES, Heleno Taveira. “Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa”. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, No. 86, 2002, p. 40-64.

\_\_\_\_\_. “Conciliação, Transação e Arbitragem em Matéria Tributária”. In: BOSSA et. al (coord.). Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/15: contributos práticos para Ressignificar o Processo Administrativo e Judicial Tributário. São Paulo: Almedina, 2017, p. 315-327.

VICENTE, Fabrizio Matteucci. Arbitragem e Nulidades: uma proposta de sistematização. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 194-244, 2010.