

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

ISABELLA IVANKIO

A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NA PERSPECTIVA BRASILEIRA

CURITIBA

2022

ISABELLA IVANKIO

A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NA PERSPECTIVA BRASILEIRA

TCC apresentado ao curso de Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Profa. Dra. Betina Treiger Grubenmacher

CURITIBA

202

TERMO DE APROVAÇÃO

A Arbitragem Tributária na perspectiva brasileira

ISABELLA IVANKIO

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

DocuSigned by:

Betina Treiger Gruppenmacher

426D82714D42410...

Betina Treiger Gruppenmacher
Orientador

Coorientador

DocuSigned by:

Dayana de Carvalho Uhdre

565B8D72849B4ED...

Dayana de Carvalho Uhdre
1º Membro

DocuSigned by:

Nayara Sepulcri de Camargo Pinto

6BCA36FC3073410...

Nayara Sepulcri de Camargo Pinto
2º Membro

Dedico este trabalho ao meu avô Antônio, meu querido Didi, que hoje me assiste lá de cima.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me permitir viver o sonho de, há 5 anos, estar cercada de tinta e lama, comemorando a aprovação no vestibular; e hoje, estar sob amparo de grandes mestres, encerrando a graduação ainda mais realizada do que poderia imaginar.

Aos meus pais e à minha irmã dedico a maior parte dessas linhas de agradecimento. Vivemos, durante minha trajetória da graduação, infinitas comemorações pela aprovação, saudades nas viagens acadêmicas e apoio incondicional diante das exigências universitárias. Recentemente, muito amor e esperança compartilhados em quase dois anos de isolamento social, que entre as adversidades e tristezas no mundo inteiro, tínhamos a certeza de que poderíamos contar com o ombro amigo e com a companhia para o café dessas quatro pessoas de mundos totalmente diferentes que passaram a ter a rotina igual.

Minha irmã é a parte mais importante de mim. Somos inseparáveis. Obrigada, Manoella, por permitir germinar em mim o mais puro amor de irmã, pelos conselhos avoados de irmã caçula e pelo melhor abraço do mundo. Te espero no próximo banho de lama!

Minha mãe é incrível. Nunca deixou que me faltasse carinho, incentivo e amor. Nem lanche. Nem casaco. Ela é a figura feminina que um dia eu pretendo me tornar. Obrigada, Cleuza, por nunca medir esforços para me ver realizar os meus sonhos. Você é a melhor mãe do mundo!

Meu pai é também o meu chefe. Compartilhamos a mesma carona, o mesmo escritório, os mesmos hobbies e as mesmas piadas. Tudo por culpa de uma camiseta que lhe dei quando criança, com a mensagem “papai, seguirei seus passos”. Ricardo, você é um exemplo para mim, tanto como pessoa quanto como profissional. Se a cada dia eu me tornar ainda mais parecida com você, sei que estarei no caminho certo!

Ao meu amor. Encontrei, entre prazos e trabalhos, um amor clichê inesperado que desde então só cresce e, de quebra, tive a sorte de vê-lo quase diariamente nas colunas do Prédio da Santos Andrade. Obrigada, Cristian, por sempre me fazer acreditar em mim, me incentivar e me acompanhar na caminhada da graduação.

À Baba e ao Benício, por serem, respectivamente, o meu mais antigo e o meu mais recente exemplo de amor.

Aos meus amigos do HC (o melhor grupo de amigos, na concepção do próprio HC). André, Bruno, Carlos Eduardo, Caroline, Diego, Estella, Gabriela, Guilherme, Isabela, João Ricardo, Kirstin, Leandro, Lucas, Malu, Marcos, Marcus, Mariana, Matheus, Renan, Tiago e

Victor. Em meio à rotina árdua de estudos e trabalho, pude contar com pessoas carismáticas, acolhedoras e de um humor inigualável que tornavam a rotina leve e divertida.

Aos meus amigos do GET, do GEAC, do PDU, do AQPC, do HK, dos corredores e do boulevard.

Ao Dr. Emerson Vioncek, quem me deu a oportunidade de ter meu primeiro contato com o Direito Tributário.

Aos grupos de estudo que participei. Ao GEAC – Grupo de Estudos em Arbitragem e Direito Comercial, que ao mesmo passo que fez parte dos dias mais trabalhosos da minha graduação, me proporcionou as experiências mais incríveis, além de muito crescimento pessoal. Ao GET – Grupo de Estudos Tributários, por ser o meu lugar e por ter despertado em mim a paixão pelo Direito Tributário. Esse trabalho de conclusão de curso é resultado, principalmente, de tudo que vivenciei e aprendi nesses dois grupos durante os últimos 4 anos.

Agradeço à sociedade brasileira por financiar meus estudos. Poucos acabam tendo a oportunidade de trilhar seus caminhos numa faculdade pública, gratuita e de qualidade. É meu dever retribuir à sociedade, no que me couber, todo o conhecimento adquirido para dentro dos pilares do Prédio Histórico.

Aos mestres, com quem tive a dádiva de aprender, debater e conviver nesses quase seis anos. Àqueles que se reinventaram diante da realidade virtual, que tomou cerca de dois anos da nossa formação durante o período de isolamento social. Àqueles que incentivaram a pesquisa e a extensão, despertando nosso interesse em ir além. Àqueles que fomentaram o senso crítico que deve ter todo profissional do Direito. Educar é um ato de coragem e amor. Admiro-vos grandemente.

Finalmente, à Dra. Betina Treiger Gruppenmacher, minha orientadora, professora e coordenadora do grupo de estudos que faço parte. Em sua nobre missão de ensinar, sempre recebi, além de seu notório conhecimento, carinho e simpatia únicos, tornando o momento leve e impecavelmente didático.

A justiça atrasada não é Justiça, senão injustiça qualificada e manifesta. Porque a dilação ilegal nas mãos do julgador contraria o direito escrito das partes, e assim, as lesa no patrimônio, honra e liberdade.

BARBOSA, Rui. Oração aos moços. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997, p.

RESUMO

O presente trabalho é resultado de uma análise sobre duas questões principais acerca da arbitragem tributária: a possibilidade de sua instituição no ordenamento jurídico brasileiro e, em caso positivo, de que forma o mecanismo deveria operar para garantir eficiência processual, segurança jurídica e respeito aos princípios constitucionais tributários. A análise parte, inicialmente, da história da arbitragem envolvendo o Poder Público no Brasil. Em seguida, é traçado um panorama da situação do contencioso fiscal brasileiro, paralelamente à nova demanda do sistema multiportas no que tange à abertura de novos métodos de solução de conflitos. Postas as questões iniciais, o trabalho expõe as características, história e críticas da arbitragem tributária em outras jurisdições, com especial destaque ao modelo português, pioneiro na utilização do método. Em segundo momento, são analisados os embates que permeiam a instituição da arbitragem tributária brasileira pelo viés constitucional-tributário, analisando os principais princípios constitucionais tributários que poderiam, em tese, ser afetados pela arbitragem tributária. Posteriormente, a pesquisa foca na perspectiva processual-arbitral, direcionando orientações para garantir celeridade, imparcialidade e tecnicidade ao procedimento e à sentença arbitral. O tópico é finalizado com uma coletânea de teses de juristas que apontam para possíveis modelos de arbitragem tributária no Brasil. Finalmente, o trabalho discorre sobre o trâmite legislativo do Projeto de Lei nº 4.257, que busca instituir a arbitragem tributária no Brasil.

Palavras-chave: 1. Arbitragem Tributária. 2. Princípios Constitucionais Tributários. 3. Arbitragem Tributária Portuguesa 4. Sistema Multiportas 5. Projeto de Lei nº 4.257

ABSTRACT

The present work is the result of an analysis of two main questions about tax arbitration: the possibility of its in the Brazilian legal system, and, if so, how the mechanism should operate to guarantee procedural efficiency, legal certainty and respect for constitutional principles. tributaries. The analysis starts, initially, from the history of arbitration involving the Public Power in Brazil. Then, an overview of the situation of Brazilian tax litigation is drawn, in parallel with the new demand of the multi-door system regarding the opening of new methods of dispute resolution. After the initial questions, the work exposes the characteristics, history and criticism of tax arbitration in other jurisdictions, with special emphasis on the portuguese model, the pioneer in the use of the method. Secondly, the conflicts that permeate the institution of Brazilian tax arbitration through the constitutional-tax issues are analyzed, analyzing the main tax constitutional principles that could, in theory, be affected by tax arbitration. Subsequently, the research focuses on the procedural-arbitral perspective, directing guidelines to ensure celerity, impartiality and technicality to the procedure and the arbitration award. The topic ends with a collection of theses by jurists that point to possible models of tax arbitration in Brazil. Finally, the paper discusses the legislative process of Bill No. 4,257, which seeks to establish tax arbitration in Brazil.

Keywords: 1. Tax Arbitration 2. Brazilian Constitutional Tax Principles 3. Portuguese Tax Arbitration 4. MultiDoor System 5. Bill No. 4,257.

LISTA DE ABREVIATURAS OU SIGLAS

ADI	- Ação Direta de Inconstitucionalidade
AGU	- Advocacia Geral da União
Art.	- Artigo
CAM-CCBC	- Câmara de Comércio Brasil Canadá
CARF	- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CCI	- Consumer Confidence Index
CF	- Constituição Federal
CNJ	- Conselho Nacional de Justiça
CPC	- Código de Processo Civil
CPPT	- Código Português de Processo Tributário
CSTAF	- Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais
CTN	- Código Tributário Nacional
DRJ	- Delegacia Regional de Julgamento
ETCO	- Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial
EY	- Consultoria Ernst Young
ICE	- Imposto sobre o Consumo Especial
IUR	- Imposto sobre o Rendimento
IVA	- Imposto sobre o Valor Agregado
LArb	- Lei de Arbitragem
LRF	- Lei de Responsabilidade Fiscal
Min.	- Ministro
OCDE	- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU	- Organização das Nações Unidas
PIB	- Produto Interno Bruto
PL	- Projeto de Lei
RE	- Recurso Especial
Rel.	- Relator
RJAT	- Regime de Arbitragem Tributária
STF	- Supremo Tribunal Federal
STJ	- Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	12
2. A ARBITRAGEM ENVOLVENDO O PODER PÚBLICO NO BRASIL	14
3. A REALIDADE DO CONTENCIOSO FISCAL BRASILEIRO	19
4. A ABERTURA DO <i>MULTIDOOOR SYSTEM</i> NO DIREITO TRIBUTÁRIO: UMA DEMANDA DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO.....	21
5. A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO DIREITO COMPARADO	25
5.1 O MODELO PORTUGUÊS	25
5.2 O MODELO DE CABO VERDE	29
5.3 A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NAS DEMAIS JURISDIÇÕES	31
6. O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	35
6.1 PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL-TRIBUTÁRIA.....	35
6.1.1 <i>O princípio da estrita legalidade em matéria tributária e a (des)necessidade de alteração de dispositivos pré-existentes.....</i>	<i>34</i>
6.1.2 <i>A (in)disponibilidade do crédito tributário</i>	<i>40</i>
6.2 PERSPECTIVA PROCESSUAL-ARBITRAL	43
6.2.1 <i>Prerrogativas e escolha do árbitro: caminhos para a efetiva isonomia.....</i>	<i>43</i>
6.2.2 <i>Precedentes judiciais vinculantes e o tratamento igualitário de contribuintes</i>	<i>47</i>
7. POSSÍVEIS MODELOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL.....	51
8. A EXPERIÊNCIA BRASILEIRA E O PROJETO DE LEI Nº 4.257	54
9. CONCLUSÃO.....	61
REFERÊNCIAS.....	64

1. INTRODUÇÃO

O mandamento constitucional do acesso à justiça tem dado abertura ao “Sistema Multiportas”, um instituto idealizado na jurisdição norte-americana e desenvolvido por Frank Sander – professor da Faculdade de Direito de Harvard – como resposta à ineficiência do Poder Judiciário. Na operacionalidade de tal sistema, o referido Poder Judiciário figuraria como um centro de resolução de disputas que consideraria os aspectos específicos de cada caso concreto para averiguar qual meio de solução de litígios seria adequado à questão. Desse modo, caberia ao magistrado não somente o julgamento dos casos levados ao tribunal estatal, mas também a fiscalização do litígio caso esse seguisse por outra via, outra “porta”¹.

A dinâmica da escolha pela “porta” que melhor se prestaria a solucionar o litígio possibilita a adoção de três métodos principais: a conciliação, a mediação e a arbitragem. A princípio, todos poderiam ser utilizados para a solução de conflitos fiscais. Entretanto, é sabido que o Direito Tributário possui especificidades inerentes à matéria, em especial o princípio da estrita legalidade, a partir do qual se extrai que não é possível dar margem à discricionariedade do fisco. Nesse sentido, a adoção de um método heterônomo de solução de litígios, como a arbitragem, acaba por se apresentar como a alternativa para controvérsias fiscais.

É nesse sentido que muitas jurisdições já deram abertura para a arbitragem em matéria tributária, dentre as quais destaca-se Portugal, pioneiro na experiência. A novidade surgiu pois buscava-se, naquela oportunidade, conter as contas do país e criar novas fontes de receita. A autorização legislativa para a instituição de arbitragem tributária se deu por meio do Art. 124 da Lei 3B/2010 de 28 de abril – um instrumento que dispõe justamente sobre o Orçamento do Estado para o ano de 2011, com foco nas questões econômico-financeiras do país.

Um ano depois, a regularização da arbitragem tributária foi lembrada no Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica, documento que visa equilibrar as contas públicas para aumentar a competitividade comercial lusitana. A iniciativa pretendia, em primeiro plano, conter gastos judiciais com processos morosos em matéria fiscal.

O momento social vivido em Portugal quando da instituição da arbitragem tributária muito se assemelha ao atualmente vivenciado no ordenamento brasileiro. Segundo o relatório Justiça em Números, do ano de 2018, foi constatado que 74% dos processos de execução

¹ LUCHIARI, Valeria Feriolo Lagasta. Histórico dos métodos alternativos de solução de conflitos. In: GROSSMAN, Claudia Frankel; MANDELBAUM, Helena Gurfinkel (org). *Mediação no judiciário: teoria na prática*. São Paulo: Primavera Editorial, 2011. P. 308-309.

tratavam de execuções fiscais.² Ainda que, seja ajuizada um número maior de processos de conhecimento, os processos de execução fiscal são 34,6% maior. Isso significa que os processos de execução são os grandes responsáveis pelo congestionamento processual, que atinge 92%.

Para além de uma opção mais célere aos litigantes, a arbitragem tributária é uma demanda do próprio Estado Democrático de Direito, justamente por significar uma abertura que se contrapõe ao monopólio do Estado na resolução de litígios – inquestionável até o virar do século XX. A título de exemplo, não é de longa data o Decreto-Lei 960, firmado por Getúlio Vargas em 1938³, que proibia a cobrança da Dívida Ativa da Fazenda por meio arbitral⁴. A realidade é evidente: o litigante brasileiro caminhou, por muito tempo, à sombra do conservadorismo judicial.

Dessa forma, o amadurecimento de uma possível arbitragem tributária no Brasil simboliza, a um só tempo, o abandono ao conservadorismo judicial e a superação da ideia de que o princípio da estrita legalidade tributária e a adoção de novos métodos de solução de conflitos são premissas de difícil coexistência.

Assim, é necessário pensar a arbitragem tributária adequando-a aos moldes constitucionais, tributários e processuais brasileiros, de modo a compatibilizar os pilares fundantes do sistema com a realidade prática do contencioso fiscal. Somente dessa forma é possível extrair eficiência da teoria, focando sempre em fornecer o melhor suporte para a prática e instituição da arbitragem tributária no Brasil. Afinal, como bem salientado por Teresa Arruda Alvim e Eduardo Talamini, “se a teoria não serve à prática, é inútil; se a prática nada tem a ver com a teoria, é porque se terá abastardado em demasia”⁵.

² CNJ. Justiça em Números. Brasília: CNJ, 2018. 2018.

³ BRASIL. Decreto-Lei nº 960, de 17 de dezembro de 1938. Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, em todo o território nacional. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/del0960.htm > Acesso em 23 mar 2022.

⁴ Art. 59. A cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda não poderá ser submetida ao juízo arbitral.

⁵ VASCONCELOS, Rita. *Impenhorabilidade do bem de família*. Coord.: ALVIM, Teresa Arruda. TALAMINI, Eduardo. 2ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p.11

2. A ARBITRAGEM ENVOLVENDO O PODER PÚBLICO NO BRASIL

A Arbitragem envolvendo o Poder Público já é matéria concretizada no ordenamento brasileiro. As discussões que permeiam o assunto passaram, há muito tempo, da esfera da validade para o âmbito da forma. Em outras palavras, não se questiona mais sua possibilidade; questiona-se, em verdade, de que modo se deve fazê-la.

Muito embora a superação dos impasses do tema, faz-se necessário realizar um levantamento histórico para entender a instituição e o sucesso da Arbitragem envolvendo o Poder Público para, assim, direcionar respostas às questões da arbitragem que verse sobre Direito Tributário. O direito guarda afinidade estreita e profunda com a sociedade que o produz⁶ e, portanto, imperioso destacar a evolução da arbitragem com o Poder Público em meio aos embaraços econômicos, sociais e políticos.

Na época que encerrava a República Velha, nos anos 30, o Brasil se desvencilhava do regionalismo excessivo, abrindo espaço para um movimento centralizador do Estado. Nesse cenário, a política e a economia se orientavam no sentido do nacionalismo e da industrialização. Todavia, a estatização provocada pelos ideais nacionais acabou endividando o país por conta da existência de empresas de capital essencialmente público, além de planos econômicos que não tiveram sucesso.

Getúlio Vargas efetivamente ratificou, por meio do Decreto 21.187 de 1932⁷, o Protocolo relativo à cláusula de arbitragem, firmado em Genebra em 1923. Embora Vargas tenha dado um passo à abertura da arbitragem, o instituto não era utilizado, pois a ideia de justiça à época baseava-se em costumes e tradições. Somado a isso, o processo legislativo se dava às escuras, gerando descrença na população e nos investidores que poderiam se valer da arbitragem⁸.

⁶ JUCÁ, Francisco Pedro. *Direito e Política*. In: Vários autores (Org.). Estudos Jurídicos em Homenagem ao Professor Silas Gonçalves. São Paulo: Scortecci, 2006, v. 01, p. 37-62.

⁷ BRASIL. Decreto nº 21.187, de 22 de março de 1932. Promulga o Protocolo relativo a cláusula de arbitragem, firmado em Genebra a 24 de setembro de 1923. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-21187-22-marco-1932-548999-publicacaooriginal-64245-pe.html#:~:text=Promulga%20o%20Protocolo%20relativo%20a,dos%20Estados%20Unidos%20do%20Brasil>> Acesso em 29 mar 2022.

⁸ DOS SANTOS, Luciano Alves Rodrigues; DA ROSA CACHAPUZ, Rozane. *Arbitragem na administração pública*. Scientia Iuris, v. 16, n. 1, p. 137-160, 2012.

Selma Lemes aponta, em pesquisa de sua autoria,⁹ que antes da Era Vargas, com a edição do Decreto 7.959¹⁰, muitos contratos de parceria público-privadas traziam cláusulas arbitrais expressas. Todavia, o presidente alegava desconhecimento da cláusula, chegando até a afirmar que o instituto ofendia a soberania estatal. A Administração Pública da época, que era constantemente embasada em contratos mal formados entre o Poder Público e os entes privados, contribuía para a propagação de oportunismos em virtude da falta de monitoramento político.

A situação só mudou após o Golpe Militar de 1964 e o vigor do Decreto-lei nº 200 de fevereiro de 1967¹¹, que marcava a Administração Desenvolvimentista. A autonomia conferida à administração pública pelos instrumentos normativos desencadeou um momento de alta industrialização. As trocas comerciais e industriais, por sua vez, eram regidas por contratos que regulamentavam todos os aspectos da relação, dentre eles, a previsão de solução de litígios. Os contratantes passaram a se interessar, assim, por propostas de resolução de conflitos de maneira negocial, evitando jurisdicionalizar as controvérsias¹².

Posteriormente, ao final do século XX, o Estado empresário dava espaço ao Estado Regulador, em que a Administração deveria possibilitar a paz e a justiça¹³. O ambiente era aberto à privatização e ao desenvolvimento da indústria; contudo, nessa nova perspectiva, priorizava-se o interesse público. De acordo com Luiz Carlos Bresser Pereira¹⁴, o modelo gerencial surgia com base em alterações em três dimensões: nas bases legais e constitucionais, nos valores e na gestão. O tripé favoreceu para que a arbitragem passasse a ser cada vez mais aceita.

O Código Civil de 1916 assegurou a possibilidade de os entes privados se valerem do juízo arbitral para resolverem seus litígios nos artigos 1.037 e 1.038¹⁵. Décadas depois, o

⁹ LEMES, Selma. *Arbitragem na Administração Pública: fundamentos jurídicos e eficiência econômica*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

¹⁰ BRASIL. Decreto nº 7.959, de 29 de dezembro de 1880. Aprova as cláusulas que devem regular as concessões de estradas de ferro gerais no Império. Disponível em: < <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-7959-29-dezembro-1880-547352-publicacaooriginal-62081-pe.html> > Acesso em 29 mar 2022.

¹¹ BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm#:~:text=DECRETO%2DLEI%20N%C2%BA%20200%2C%20DE,Administrativa%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAsncias > Acesso em 29 mar 2022.

¹² LEMES, Selma. Op. Cit. p. 25.

¹³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Parcerias na Administração Pública: concessão, permissão, franquia, terceirização, parceria público-privada e outras formas*. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2011. P 17-18.

¹⁴ BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. *Reforma do Estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional*. São Paulo: 34; Brasília: ENAP, 1998.

¹⁵ Art. 1.037. As pessoas capazes de contratar poderão, em qualquer tempo, louvar-se, mediante compromisso escrito, em árbitros, que lhes resolvam as pendências judiciais, ou extrajudiciais.

Código de Processo Civil de 1939¹⁶ reforçou tal possibilidade. Ainda que o texto legal fosse claro e permissivo, o conservadorismo judicial brasileiro ainda discutia a validade do instituto em razão de uma leitura restritiva do princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional, prevista no Art. 5º, inc. XXXV da CF¹⁷, que fazia parte da doutrina majoritária da época.

A arbitragem somente teve maior aceitabilidade pela comunidade jurídica e pelos litigantes com a edição da Lei de Arbitragem, em 1996¹⁸, tendo em vista que, a partir desse momento, o ordenamento contava com um diploma específico que delimitava o conteúdo e a aplicabilidade da arbitragem. Não obstante, o texto da lei não previu, desde logo, a possibilidade de arbitragem envolvendo a Administração Pública. Tal possibilidade foi surgindo de maneira gradual e singela, sempre acompanhando os interesses dos setores da economia.

A Lei Geral de Comunicações, de 1997¹⁹, previu o modo extrajudicial para a solução de litígios em conflitos entre empresas de telecomunicações e a autoridade pública reguladora²⁰. No mesmo ano, a Lei do Petróleo e Gás²¹ previu a arbitragem e a conciliação internacional para solução de litígios oriundos de contratos de exploração de petróleo e gás²².

Art. 1.038. O compromisso é judicial ou extrajudicial. O primeiro pode celebrar-se por termo nos autos, perante o juízo ou tribunal, por onde correr a demanda; o segundo, por instrumento público ou particular, assinado pelas partes e duas testemunhas.

¹⁶ Decreto-Lei nº 1608-39. Livro IX – Do Juízo Arbitral.

¹⁷ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

¹⁸ BRASIL. Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre a arbitragem. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19307.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.307%2C%20DE%2023,Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20arbitragem.&text=Art.,relativos%20a%20direitos%20patrimoniais%20disp%C3%ADveis.&text=Art.,-2%C2%BA%20A%20arbitragem> Acesso em 29 mar 2022.

¹⁹ BRASIL. Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997. Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19472.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.472%2C%20DE%2016%20DE%20JULHO%20DE%201997.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20organiza%C3%A7%C3%A3o%20dos,Constitucional%20n%C2%BA%208%2C%20de%201995.&text=Art.> Acesso em 29 mar 2022.

²⁰ Art. 120. A permissão será formalizada mediante assinatura de termo, que indicará: X - o foro e o modo para solução extrajudicial das divergências.

²¹ BRASIL. Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997. Dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19478.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.478%2C%20DE%206%20DE%20AGOSTO%20DE%201997&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20pol%C3%ADtica%20energ%C3%A9tica,Petr%C3%B3leo%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A4ncias.> Acesso em 29 mar 2022.

²² Art. 43. O contrato de concessão deverá refletir fielmente as condições do edital e da proposta vencedora e terá como cláusulas essenciais: X - as regras sobre solução de controvérsias, relacionadas com o contrato e sua execução, inclusive a conciliação e a arbitragem internacional;

Anos depois, a Lei 11.079, de 2004²³, que regulamentava licitações e contratações de Parcerias Público-Privadas previu a possibilidade de a Administração Pública valer-se da arbitragem para dirimir seus litígios com particulares²⁴.

Foi apenas em 2005 que o legislador decidiu finalmente incorporar, por questões de segurança jurídica, a permissão expressa da arbitragem com a Administração Pública na LArb, que se deu com as modificações trazidas pela lei 11.196 de 2005²⁵.

O legislador brasileiro demorou cerca de cem anos desde a previsão da arbitragem do Art. 1.037 do CC 1916 até a edição de dispositivo permissivo em legislação própria - a LArb. Todavia, a morosidade do legislador não é, de todo, injustificada.

O texto do CC de 1916 previa que *“as pessoas capazes de contratar poderão, em qualquer tempo, louvar-se, mediante compromisso escrito, em árbitros, que lhes resolvam as pendências judiciais, ou extrajudiciais”*. O vocábulo “pessoas” não indica se o mandamento se destina à pessoa física, jurídica, de direito público ou de direito privado. Todavia, se considerarmos tão somente a legislação cível, é imediato o entendimento da possibilidade de arbitragem envolvendo a Administração Pública. Tal entendimento, contudo, é descuidado, pois lê premissas de Direito Público pelo viés do Direito Privado.

A Teoria Clássica do Direito Administrativo distingue as pessoas jurídicas de direito privado e as pessoas jurídicas de direito público: enquanto as primeiras não podem ser obrigadas a fazer ou a deixar de fazer algo senão em virtude da lei, estas últimas devem agir em conformidade com as instruções legais, quer dizer: só podem fazer aquilo que está legalmente previsto²⁶. A interpretação busca assegurar a segurança jurídica, de modo que seja dada ao cidadão a devida tranquilidade, confiança e previsibilidade da aplicação das normas de direito público.

²³ BRASIL. Lei nº 11.079, de 30 de dezembro de 2004. Institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2004/lei/111079.htm> Acesso em 29 mar 2022.

²⁴ Art. 11. O instrumento convocatório conterá minuta do contrato, indicará expressamente a submissão da licitação às normas desta Lei e observará, no que couber, os §§ 3º e 4º do art. 15, os arts. 18, 19 e 21 da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, podendo ainda prever: III – o emprego dos mecanismos privados de resolução de disputas, inclusive a arbitragem, a ser realizada no Brasil e em língua portuguesa, nos termos da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, para dirimir conflitos decorrentes ou relacionados ao contrato.

²⁵ BRASIL. Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica e altera diversos instrumentos legais. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2005/lei/111196.htm Acesso em 29 mar 2022.

²⁶ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 27 ed, ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010. P. 100.

É em virtude da segurança jurídica que foram pensadas regras específicas para a arbitragem envolvendo a Administração Pública. Dentre elas, podemos citar: sede da arbitragem preferencialmente em solo brasileiro; a sentença deve ser sempre proferida no Brasil; idioma português ²⁷ - estes são aspectos que garantem a transparência de um procedimento que é, via de regra, público.

Outros aspectos, contudo, carregam maior carga polêmica, merecendo análise detalhada.

²⁷ QUINTÃO, Luísa. *Where the private meets the public: what to expect when arbitrating with Brazilian State entities*. In.: BOSCO LEE, João. LEVY, Daniel de Andrade. (coord.). *Revista Brasileira de Arbitragem*. Kluwer Law International 2017. Vol. XIV. pp. 7 - 22

3. A REALIDADE DO CONTENCIOSO FISCAL BRASILEIRO

Anualmente o Conselho Nacional de Justiça emite o “Justiça em Números”, um estudo publicado pelo órgão que reúne dados estatísticos relevantes acerca do contencioso judicial. O relatório traz evidências incontestáveis: o contencioso tributário e a celeridade do processo estão caminhando em sentidos opostos.

Conforme aduzido em notas introdutórias, o relatório Justiça em Números do ano de 2018 aponta dados significativos em relação à morosidade do contencioso brasileiro denunciando a grande carga de processos de matéria tributária que ingressam no Poder Judiciário. De acordo com o relatório, os processos de execução são os grandes responsáveis pelo congestionamento processual, ainda mais em se tratando de execução fiscal, cuja taxa de congestionamento atinge 92%²⁸.

O resultado de um estudo²⁹ publicado pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO) e pela Consultoria Ernst Young (EY) aponta que a conclusão de um processo tributário brasileiro leva cerca de 18 anos e 11 meses, a contar da etapa administrativa. O instituto chegou à conclusão de que a morosidade impacta ambos os lados da relação tributária: enquanto o fisco deixa de arrecadar, o contribuinte arca com elevados custos processuais.

O mesmo estudo constatou, ainda, que o contencioso tributário da União já ultrapassa a metade do PIB: em 2018 o estoque de crédito tributário contencioso da Receita Federal e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional alcançou o montante de R\$3,4 trilhões, atingindo 50,5% do PIB de 2018. Se as autuações fossem procedentes e os contribuintes recolhessem devidamente os débitos tributários, a arrecadação tornaria positivo o patrimônio líquido da União – o que não acontece desde 2015.

Em aspectos materiais, a legislação tributária parece não contribuir para a redução do congestionamento judicial. Por exemplo, de 1988 até 2018, foram publicadas 16 emendas constitucionais versando matéria tributária, além de outras 390.726 normas infraconstitucionais disciplinando impostos³⁰.

Além da legislação complexa, outros elementos contribuem para a nebulosidade do sistema tributário: a quantidade de obrigações acessórias, a alta carga tributária, as penalidades, a correção da dívida fiscal e os programas de regularização tributária.

²⁸ CNJ. Justiça em Números. Brasília: CNJ, 2018. 2018.

²⁹ ETCO. Os desafios do contencioso tributário no Brasil. ETCO. 2019.

³⁰ DO AMARAL, Gilberto Luiz et al. *Quantidade de normas editadas no Brasil: 25 anos da Constituição Federal de 1988*. Retrieved November, v. 22, 2013. p. 2019.

Ainda que parte da morosidade processual esteja ligada a questões materiais, utilizar dos mecanismos alternativos de solução de controvérsias pode ser uma alternativa eficaz e vantajosa para a Administração Fazendária e para o contribuinte, pois possibilita uma solução célere e justa através do pronunciamento de árbitros competentes e especializados.

Não à toa, Portugal, que foi a primeira jurisdição a adotar a arbitragem tributária, a instituiu em ambiente muito próximo do que o Brasil vivencia hoje: morosidade processual, litigância em massa e necessidade de captar recursos. O ordenamento brasileiro carece apenas de um impulso legislativo nesse sentido.

4. A ABERTURA DO *MULTIDOOR SYSTEM* NO DIREITO TRIBUTÁRIO: UMA DEMANDA DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

O professor Frank Sander explica, em artigo de sua autoria, que os advogados possuem uma crença absoluta de que os tribunais são os naturais, óbvios e únicos solucionadores de conflitos. Ainda que as cortes estatais possam resolver uma variedade de processos, Sander pontua que elas não podem continuar a se responsabilizar efetivamente por todas as demandas que necessitem de resolução rápida. Daí a essencialidade de se pensar em outras alternativas³¹.

Em matéria tributária, a dependência exclusiva do Poder Judiciário para solução de demandas é prejudicial à Fazenda Pública, uma vez que o percentual de recuperação do passivo através das execuções fiscais ajuizadas perante tribunais demanda elevadíssimos custos³². Justamente em razão da ineficiência da cobrança judicial do crédito tributário, é que se observa a necessidade de métodos aptos a frear o estoque do contencioso fiscal, possibilitando a arrecadação e o custeio das políticas públicas e do desenvolvimento do país³³.

O professor buscou, então, introduzir na justiça americana múltiplos mecanismos de resolução de litígios, os quais poderiam ser utilizados durante o curso do processo ou antes do ajuizamento da ação. O foco central do modelo, denominado *Multidoor Courthouse System* – Sistema Multi Portas – era oferecer soluções harmônicas de acordo com as particularidades de cada caso, sopesando efetividade, celeridade e razoabilidade de custo³⁴.

Conforme já mencionado em notas introdutórias, no Sistema Multiportas de solução de conflitos, o Poder Judiciário figuraria como um centro de resolução de disputas que indicaria qual o meio de solução de litígios seria o mais adequado para resolver algum caso em específico. Caberia ao magistrado não somente o julgamento dos casos, mas também a fiscalização do litígio caso esse seguisse por outra via, outra “porta”.

O novo Código de Processo Civil - CPC - adotou, em partes, a ideia do Sistema Multiportas de solução de conflitos, uma vez que optou por dividir o procedimento em duas fases: uma de esforço de solução consensual, por meio de mediação ou conciliação e outra propriamente litigiosa, desenvolvida no tribunal estatal. No procedimento comum, a audiência

³¹ SANDER, Frank. *The Multi-Door Courthouse: Settling Disputes in the Year 2000*. HeinOnline: Barrister, 1976.

³² MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Arbitragem e transação tributárias. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014. p. 37.

³³ DE OLIVEIRA, Bruno Bastos et al. A eficiência do Sistema Multiportas de Justiça e a aplicação nos conflitos envolvendo a Fazenda Pública. *Revista da Faculdade de Direito da UFG*, v. 43, 2019.

³⁴ DE MORAIS SALES, Lília Maia; DE SOUSA, Mariana Almeida. O sistema de múltiplas portas e o judiciário brasileiro. *Revista Brasileira de Direitos Fundamentais & Justiça*, v. 5, n. 16, 2011. p. 207.

de mediação ou conciliação é obrigatória, sendo dispensada apenas em hipóteses excepcionais³⁵.

Em que pese a adoção de um modelo que beira a obrigatoriedade de uma prévia resolução consensual da demanda, João Luiz Lessa Neto nos relembra a máxima de Carlos Drummond de Andrade: “As leis não bastam. Os lírios não nascem da lei”. Assim, o jurista aponta três desafios principais para a concretização da abertura do sistema multiportas no Brasil: o estrutural, o educacional e o cultural³⁶.

O desafio estrutural, no sentido literal do termo, diz respeito à estrutura física para recebimento de todos os processos judiciais, o que requer vasto credenciamento entre câmaras privadas de mediação e conciliação e o Poder Judiciário ou a criação de centros judiciários de solução consensual³⁷.

O desafio educacional se refere à preparação dos operadores do direito. Segundo o autor, a preparação deve ocorrer desde a reformulação da Teoria Geral do Processo lecionada nas universidades, que deve mencionar a Teoria Geral da Resolução de Disputas. Para os profissionais já atuantes, é necessário atualizá-los e reeducá-los conforme a nova dinâmica jurídica. Não basta formar mediadores e conciliadores, todos os profissionais jurídicos devem ser habilitados para buscar a máxima eficiência da resolução consensual de conflitos³⁸.

Por fim, o autor define o desafio cultural como o de mais difícil concretização – com o que devemos concordar. A questão cultural se relaciona diretamente com o desafio educacional, pois aquilo que não se conhece é repugnado. Lessa Neto menciona dois fatores culturais que dificultam o êxito do sistema: a noção de que a solução extrajudicial de conflitos seria uma justiça de segunda linha e a ideia de que os meios consensuais servem para desafogar o Poder Judiciário³⁹.

De fato, por muito tempo reinava a crença de que a arbitragem seria um método para desafogar o Poder Judiciário. Tal cenário só seria possível caso houvesse um considerável redirecionamento de demandas para o juízo arbitral, o qual teria que ter estrutura suficiente para recepcionar e julgar em tempo hábil uma infinidade de processos, o que não nos parece factível.

A arbitragem foi pensada como um instrumento de solução de controvérsias, que é uma faculdade da parte optar por um procedimento mais célere, com árbitros escolhidos pelos

³⁵ NETO, João Luiz Lessa. O NOVO CPC ADOTOU O MODELO MULTIPORTAS. E AGORA? *Revista de Processo*, v. 244, n. 2015, 2015. p. 248.

³⁶ NETO, João Luiz Lessa. Op. Cit. p. 430.

³⁷ NETO, João Luiz Lessa. Op. Cit. p. 431.

³⁸ NETO, João Luiz Lessa. Op. Cit. p. 432.

³⁹ NETO, João Luiz Lessa. Op. Cit. p. 433.

litigantes e, quando possível, de tramitação sigilosa, o que tem implica em custos, na maioria das vezes, mais elevados do que aqueles com os quais se arca na jurisdição estatal. Trata-se, antes de tudo, de uma opção de instrumento de solução de controvérsias, de modo que eventual desafoamento do contencioso judiciário em virtude de sua utilização não seria a concretização de seu objetivo, mas tão somente uma consequência do seu êxito.

A título exemplificativo, a Câmara de Comércio Brasil-Canadá (CAM-CCBC), uma das mais tradicionais câmaras arbitrais, mencionou em seu relatório anual que, no ano de 2019, recebeu 97 novos procedimentos arbitral⁴⁰. A quantidade de demandas arbitrais é absolutamente inexpressiva se comparada com o número de processos que ingressam anualmente na jurisdição estatal.

Nesse sentido comenta o Prof. Nabais⁴¹:

[...] Todavia, sempre diremos que não se podem depositar demasiadas esperanças na arbitragem tributária. Desde logo, é óbvio que a arbitragem não vai resolver o problema, verdadeiramente dramático para o Estado de Direito dos dias de hoje, da elevadíssima pendência nos tribunais fiscais, até porque parte muito significativa dessa pendência se reporta a processos insusceptíveis de solução arbitral, como é a relativa ao processo de execução fiscal. [...] Depois, entre as vantagens apontadas à arbitragem, referem-se as de proporcionar uma justiça mais célere e mais barata. Quanto à celeridade, não temos dúvida, embora não devamos esquecer que dessa celeridade beneficiarão basicamente os que puderem socorrer-se da arbitragem, que serão, em princípio, os que disponham de mais meios económicos, uma vez que o acréscimo de celeridade que o recurso à arbitragem vai proporcionar na justiça pública, em virtude dos processos que passarão a ser decididos pela arbitragem, será, a nosso ver, sempre relativamente diminuto. Já no tocante a ser mais barata, temos nossas dúvidas. [...], nos termos da autorização legislativa, a responsabilidade da Administração Fiscal com as custas judiciais e demais encargos pode ser limitada às custas e encargos que seriam devidos se o contribuinte tivesse optado pelo processo de impugnação judicial ou pela acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

Novos métodos de solução de litígios está mais ligada ao acesso à justiça do que com qualquer outra premissa. Trata-se, nas palavras de Cappelletti e Garth, do mais básico dos direitos humanos, um requisito fundamental de um sistema jurídico moderno e igualitário⁴².

O princípio do acesso à justiça, para além do disposto no inciso XXXV do Art. 5º da Constituição Federal, não se resume à mera garantia de acesso ao Poder Judiciário, mas está diretamente ligado a permanente busca pela redução de insatisfações com o sistema público de

⁴⁰ CAM-CCBC. Relatório anual da CAM-CCBC. Disponível em: https://ccbc.org.br/cam-ccbc-centro-arbitragem-mediacao/arbitragem-estatisticas/#flipbook-df_25372/13/. Acesso em 26 abr 2021.

⁴¹ NABAIS, José Casalta. *Reflexão sobre a introdução da Arbitragem Tributária*. in: Revista da PGFN, 2010. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-i-numero-i/revista.pdf>>. Acesso em 03 mai 2021.

⁴² CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. *Acesso à justiça*. Porto Alegre: SAFE, 1988. p. 12.

resolução de litígios⁴³. Não basta a garantia de acesso à ordem jurídica: ela precisa ser justa, efetiva, tempestiva e adequada⁴⁴.

Nesse cenário, é compromisso da justiça fiscal possibilitar que os contribuintes optem pelo método que melhor lhes aprouver para a resolução de suas demandas. Muito além de um mecanismo de um procedimento célere, a opção pela arbitragem tributária desempenha função essencial na justiça tributária: a efetivação da garantia fundamental de acesso à justiça.

⁴³ AZEVEDO, André Gomma. Desafios de Acesso à Justiça ante o Fortalecimento da Autocomposição como Política Pública Nacional. In: RICHA, Morgana de Almeida; PELUSO, Antonio Cezar (Coords.). *Conciliação e mediação: estruturação da política judiciária nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 11.

⁴⁴ WATANABE, Kazuo. Política Pública do Poder Judiciário Nacional para Tratamento Adequado dos Conflitos de Interesses. In: RICHA, Morgana de Almeida; PELUSO, Antonio Cezar (Coords.). *Conciliação e mediação: estruturação da política judiciária nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p.5.

5. A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO DIREITO COMPARADO

Algumas jurisdições já estão avançadas na temática da arbitragem tributária, tendo passado por embates muito parecidos com o que o ordenamento brasileiro enfrenta: questões relacionadas ao interesse público, indisponibilidade do crédito tributário, congestionamento do contencioso fiscal, entre outros. Nesse sentido, a análise das estratégias e respostas encontradas no Direito Comparado pode auxiliar o desenvolvimento da arbitragem tributária no Brasil. Afinal, o juscomparativismo, mais do que um diletantismo intelectual, é uma importante ferramenta prática e instrumental capaz de aperfeiçoar o regime jurídico nacional⁴⁵.

5.1 O MODELO PORTUGUÊS

Portugal é pioneiro na área da arbitragem em matéria tributária. Contudo, o ordenamento não acatou a ideia instantaneamente. A alternativa é resultado de um processo pensado aos moldes lusitanos e facilitado pelo sucesso Arbitragem Administrativa, que já era forte no ordenamento português⁴⁶.

O processo legislativo para a instituição da arbitragem tributária em Portugal é o elemento que facilita a compreensão do surgimento do instituto. A autorização legislativa expressa para a instituição de arbitragem tributária se deu por meio do Art. 124 da Lei 3B/2010 de 28 de abril⁴⁷ – dispositivo que dispõe, na verdade, sobre o Orçamento do Estado para o ano de 2010. A inserção dessa possibilidade em um instrumento legislativo cuja principal preocupação se debruça sobre questões econômico-financeiras do país torna claro o anseio do legislador: a necessidade de conter os gastos judiciais em matéria fiscal.

O presidente do Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD em Portugal, afirma que a experiência portuguesa surgiu através do reconhecimento dos problemas que afetavam a justiça fiscal em Portugal, que levou à necessidade de repensar o sistema, oportunizando

⁴⁵ OVÍDIO, Francisco. Aspectos do direito comparado. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo*, v. 79, p. 161-180, 1984.

⁴⁶ WERNER, Muller. HENRIQUES, Duarte Gorjão. Tax Arbitration in Portugal. In.: RISSE, Jorg. PICKRAHN, Guenter. (coord.) *German Arbitration Journal*. Kluwer Law International; 2016, Volume 14. p. 319

⁴⁷ PORTUGAL. Lei nº 3-B/2010. Orçamento do Estado para 2010. Disponível em <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/3-b-2010-609990> Acesso em 29 mar 2022.

mecanismos adequados de solução de controvérsias⁴⁸. Jorge Lopes de Souza⁴⁹, Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal Administrativo, acrescenta que a urgência da medida foi também justificada em razão de um número insuficiente de juízes para arcar com toda a carga contenciosa, o que dificultava a conclusão do litígio fiscal em tempo justo.

Um ano após a autorização legislativa, a regularização da arbitragem tributária foi relembrada no Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica, um acordo celebrado em maio de 2011 entre o Estado Português e o Fundo Monetário Internacional e a Comissão Europeia e o Banco Central Europeu⁵⁰. Também chamado de “Plano de Troika”, o documento visava equilibrar as contas públicas e, conseqüentemente, aumentar a competitividade da economia lusitana. O plano previa diversas medidas orçamentais estruturais, entre elas, a implementação da nova lei de arbitragem fiscal até o terceiro trimestre de 2011, prevista no item 3.35, iii.

Assim, o Decreto-Lei nº 10 de 20 de janeiro de 2011⁵¹ instituiu o Regime Jurídico de Arbitragem Tributária (RJAT), mantendo desde logo, em seu texto, seus três escopos centrais: “reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos”, “imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo” e “reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais”.

O RJAT prevê, em seu artigo 4º, n. 2, que “os tribunais arbitrais funcionam no Centro de Arbitragem Administrativa” – CAAD. A opção do legislador se deve, em grande parte, ao *know-how* do tribunal, cujo desempenho já era louvável em julgamentos de matéria administrativa desde sua criação.

O CAAD foi fundado em 2009 por meio do Despacho n. 5097/2009, do Secretário de Estado da Justiça, com três principais propósitos: a resolução de litígios de maneira célere, custos mais baixos em relação aos outros tribunais e a especialização na análise das questões. Posteriormente, os mesmos objetivos foram mantidos na arbitragem tributária.

O legislador português atribuiu exclusivamente ao CAAD a competência para solucionar conflitos fiscais por meio da arbitragem tributária, vedando a constituição de tribunais *ad hoc*. Segundo Domingos Soares Farinho, “o modelo institucional do CAAD, e em

⁴⁸ FONSECA, Isabel Celeste da. *A Arbitragem Administrativa e Tributária, Problemas e Desafios*. 2.ª Ed., Almedina, 2013. p. 364.

⁴⁹ SOUSA, Jorge Lopes de. Breve nota sobre a implementação da arbitragem em matéria tributária. Newsletter CAAD, outubro 2011.

⁵⁰ FREIRE, Ángel Sánchez. HENRIQUES, Duarte Gorjão. Arbitraje de disputas tributarias en Portugal. Spain Arbitration Review. *Revista del Club Español del Arbitraje*. Wolters Kluwer España 2015, vol. 2015. pp. 95 - 105

⁵¹ PORTUGAL, Decreto-Lei nº 10/2011. Dispõe sobre o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária. Disponível em: < <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2011-66008176> > Acesso em 29 mar 2022.

particular a relação com o Estado, constitui um caso singular no panorama da arbitragem institucionalizada em Portugal. [...] Do ponto de vista jurídico-institucional, o CAAD é uma associação privada”⁵².

Organicamente, o CAAD é constituído por um órgão colegiado de administração, formado por um presidente, um presidente fiscal e dois vogais; uma assembleia geral; um conselho de representantes e um conselho deontológico⁵³. O conselho deontológico é composto por um presidente nomeado pelo Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais (CSTAF) – órgão de gestão e disciplina dos juízes de jurisdição administrativa e tributária de Portugal – por juízes jubilados que tenham exercido função em tribunais superiores em matéria de arbitragem administrativa ou tributária e dois vogais, um sendo o diretor do CAAD e o outro nomeado por assembleia geral⁵⁴.

A importância do Conselho Deontológico para o desenvolvimento da arbitragem tributária lusitana está no seu papel garantista, pois assegura independência, imparcialidade e transparência no andamento do CAAD. Nesse sentido, Farinho ainda acrescenta que:

o conselho deontológico é o órgão que legitima e assegura que, dado o objeto de arbitragem do CAAD, não se levantem questões de neutralidade, transparência e imparcialidade. [...] uma vez que o Estado é simultaneamente parte interessada no centro e potencial parte do tribunal arbitral [...] poderiam levantar-se questões de confusão e influência entre a estrutura institucional de gestão e a estrutura funcional da arbitragem e mediação. cremos que o conselho deontológico cerce qualquer possibilidade de tal entendimento, ao mesmo tempo que se consubstancia como um importante órgão de legitimidade institucional e jurisdicional do CAAD.⁵⁵

O conselho deontológico tem a prerrogativa de designar e, ao mesmo passo, exonerar os árbitros que não se enquadrem ou desrespeitem os requisitos previstos na legislação. Ao conselho deontológico também fora atribuída a tarefa de elaborar um código deontológico para os árbitros, contendo regras de cumprimento restrito. Tais iniciativas garantem a qualidade técnica e idoneidade moral dos árbitros⁵⁶.

⁵² FARINHO, Domingos Soares. *Algumas notas sobre o modelo institucional do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)*. Mais Justiça Administrativa e Fiscal. Wolters Kluwer. Coimbra Editora, nov. 2010, p. 31-45.

⁵³ VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia de Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017, p.67.

⁵⁴ HAMMOUD, Leonardo Rocha. *Arbitragem tributária: a experiência portuguesa e a realidade brasileira*. Lumen Juris. Rio de Janeiro, 2019. P. 76.

⁵⁵ FARINHO, Domingos Soares. Op. Cit. p. 40.

⁵⁶ DOMINGOS, Francisco Nicolau. Estrutura do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD): funcionamento, escolha dos árbitros e limites institucionais. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli. *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. Revista dos Tribunais. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 85.

É cediço que a polidez dos árbitros é um fator determinante para sua atuação na arbitragem tributária. A exemplo, está codificado no Código do Processo Administrativo, no enunciado nº 1 do Art. 44º, que o árbitro está impedido de arbitrar casos em que tenha agido em nome de uma das partes nos últimos dois anos em relação ao procedimento. O Art. 2º do Código Deontológico do CAAD recomenda o dever de lealdade dos árbitros com o processo arbitral, com as partes e com os outros árbitros. Outras previsões, como a proibição do árbitro receber qualquer vantagem decorrente de sua função, também reforçam a preocupação do CAAD com a transparência e a ética.

É assegurado às partes o direito de impugnação do árbitro, que deve apresentar sua manifestação motivada em até 5 dias úteis após a sua aceitação, por meio de um processo próprio. Tal julgamento ocorrerá estritamente pelo direito posto, sendo vedado o julgamento por equidade – como também ocorre no julgamento de matéria tributária propriamente dita.

Via de regra, as decisões proferidas pelo CAAD são irrecorríveis, com exceção à duas situações peculiares. Quando o Tribunal Arbitral recusa a aplicação da norma por entender que ela é inconstitucional ou por já ter sido objeto de discussão, pode ser direcionado recurso para o Tribunal Constitucional. A segunda hipótese é no caso da decisão se confrontar com algum acórdão do Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo, cabendo recurso para esse último⁵⁷.

Os contribuintes e a Administração Pública demonstram confiar no Conselho Deontológico do CAAD, visto que de todos os casos submetidos à arbitragem tributária, em apenas 2% o árbitro foi indicado pelas partes e não pelo CAAD⁵⁸. Paralelamente, outro dado justifica essa confiança: 95,5% dos pedidos apresentam decisão arbitral e apenas 4,5% são arquivados. O tempo médio para a solução arbitral ao caso fiscal é de cerca de 4 meses e meio, uma diferença significativa em relação à jurisdição estatal.

Por fim, relativamente aos prazos, percebe-se uma desproporcionalidade marcante nos prazos da Fazenda Pública em relação aos que a jurisdição estatal lhe confere. A Fazenda Pública possui 15 dias para apresentar resposta à questão na esfera arbitral. Todavia, caso a demanda fosse processada na jurisdição estatal, o fisco teria 90 dias para apresentar contestação na impugnação judicial, conforme cita o Art. 110, nº 1, do CPPT⁵⁹.

⁵⁷ SOUTELINHO, Susana. “Arbitragem Tributária: uma realidade?”. In: FONSECA, Isabel Celeste (Coord.). *A Arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios*. Almedina: Coimbra, 2012, p. 217.

⁵⁸ MAIA, Amanda Monique de Souza Aguiar. ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DO REGIME PORTUGUÊS. *Revista da Faculdade de Direito Sul de Minas*, Pouco Alegre. v. 32, n.1: 31-60, jan/jun 2016. p. 53

⁵⁹ PEREIRA, Rui Ribeiro. “Breves notas sobre o regime de arbitragem tributária”. In: *A Arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios*. Ed. Almedina: Coimbra, 2012, p. 201.

Em que pese a celeridade conferida ao procedimento arbitral, o curto prazo para resposta conferido à Fazenda Pública não deve obstar que essa se defenda de maneira satisfatória, apresentando resposta devidamente formulada. Não à toa, o próprio exemplo da legislação processual brasileira confere prazo em dobro (às vezes, em quádruplo) às manifestações fazendárias.

De fato, não se pretende que seja dado à Fazenda Pública prazos em dobro, conforme garantidos pelo CPC. Todavia, se defende um aumento, ainda que mínimo, do prazo para as manifestações fazendárias. Assim, seria conferida a celeridade necessária à arbitragem e o tempo suficiente para o fisco se defender de maneira satisfatória.

5.2 O MODELO DE CABO VERDE

Em Cabo Verde, a opção do governo em possibilitar a arbitragem tributária adveio do objetivo de potencializar a competitividade empresarial do país pela via da internacionalização do mercado, sobretudo pela captação de investimento estrangeiro a fim de dinamizar a economia⁶⁰.

Cabo Verde tem nas raízes do seu sistema jurídico uma grande influência do período colonial, marcado pela ditadura portuguesa. Nas últimas décadas, a jurisdição buscou se desvencilhar da referida influência, passando por transformações legislativas a fim de resguardar a consolidação do Estado de Direito Democrático e Constitucional⁶¹.

O país era considerado, por muito tempo, como um sistema frágil e de baixa confiabilidade para investimentos estrangeiros. Com o grande crescimento econômico ocorrido na década de 90, Cabo Verde identificou a necessidade de uniformização de regras tributárias a fim de clarificar alguns aspectos e simplificar normas fiscais. Assim, a justiça fiscal passou por reiteradas reformas: em 1995, a reforma dos impostos sobre o rendimento (IUR), em 2002, a introdução do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) e os impostos sobre consumo especial (ICE)⁶², entre outras.

⁶⁰ PINTO, Gilson Eduardo Vaz Gomes. *Arbitragem tributária em Cabo Verde: um olhar sobre novos desafios*. 2018. Tese de Doutorado. p. 63.

⁶¹ GOUVEIA, Jorge Bacelar. *Direito constitucionais de Língua portuguesa caminhos de um constitucionalismo singular*. Editora Almedina, 2012. p. 37

⁶² PALMA, Clotilde Celorico. *Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado cabo-verdiano*. Cadernos IDEFF Internacional, n.º 4. Coimbra, Almedina, 2014. p. 17

A nova perspectiva financeira cabo-verdiana, que muito se deve às mudanças ocorridas na justiça fiscal, impulsionou o país de tal modo que, no decorrer do ano de 2007, Cabo Verde saiu da lista dos países menos desenvolvidos das Nações Unidas.

Dando continuidade à sólida gestão econômica, em 1 de julho de 2014 entrou em vigor o Código Geral Tributário⁶³, o Código de Processo Tributário⁶⁴ e o Código de Execuções Tributárias⁶⁵. O Código de Processo Tributário consolidou em seu último artigo a permissão da arbitragem para resolução de litígios em matéria tributária, nos termos que vierem a ser regulados por lei especial⁶⁶.

Apenas dois anos depois, em 28 de janeiro de 2016, o regime jurídico da Arbitragem Tributária em Cabo Verde foi regulado através da Lei nº 108/VIII/2016⁶⁷. O instrumento normativo prevê regras relativas ao objeto, competência material, procedimento, requisitos e impedimentos do árbitro e deveres dos órgãos arbitrais.

O diploma menciona, além disso, a aplicação subsidiária das normas do Código Geral Tributário, do Código do Processo Tributário, normas sobre a Organização e funcionamento da Administração Pública, o código do Procedimento e Processo Administrativo, bem como o código do processo civil nos casos omissos⁶⁸.

O Art. 2º da Lei nº 108/VIII/2016 elenca os assuntos arbitráveis de maneira muito ampla, abarcando impostos, taxas e contribuições especiais. O legislador optou por elencar de maneira taxativa apenas as matérias que não podem ser submetidas à arbitragem (Art. 2º, n. 2 da Lei nº 108/VIII/2016), cujas questões estão eminentemente ligadas a pretensões de direito aduaneiro ou de alto valor da causa.

⁶³ CABO VERDE. Código Geral Tributário - Lei nº 47 2013. Disponível em: https://mf.gov.cv/web/dnre/legislacao/-/document_library/kawUcttkhMXD/view_file/64364?com_liferay_document_library_web_portlet_DLPortlet_INSTANCE_kawUcttkhMXD_redirect=https%3A%2F%2Fmf.gov.cv%2Fweb%2Fdnre%2Flegislacao%2F-%2Fdocument_library%2FkawUcttkhMXD%2Fview%2F64342 Acesso em 29 mar 2022.

⁶⁴ CABO VERDE. Código de Processo Tributário - Lei nº 48 - 2013. Disponível em: https://mf.gov.cv/web/dnre/legislacao/-/document_library/kawUcttkhMXD/view_file/64376?com_liferay_document_library_web_portlet_DLPortlet_INSTANCE_kawUcttkhMXD_redirect=https%3A%2F%2Fmf.gov.cv%2Fweb%2Fdnre%2Flegislacao%2F-%2Fdocument_library%2FkawUcttkhMXD%2Fview%2F64342 Acesso em 29 mar 2022.

⁶⁵ CABO VERDE. Código das Execuções Tributárias - Lei nº 49 - 2013. Disponível em: https://mf.gov.cv/web/dnre/legislacao/-/document_library/kawUcttkhMXD/view_file/64356?com_liferay_document_library_web_portlet_DLPortlet_INSTANCE_kawUcttkhMXD_redirect=https%3A%2F%2Fmf.gov.cv%2Fweb%2Fdnre%2Flegislacao%2F-%2Fdocument_library%2FkawUcttkhMXD%2Fview%2F64342 Acesso em 29 mar 2022.

⁶⁶ Artigo 92º. Arbitragem. É permitida a arbitragem para a resolução de litígios em matéria tributária, nos termos que vierem a ser regulados por lei especial.

⁶⁷ CABO VERDE. Lei nº 108/VIII/2016. Estabelece o regime de arbitragem como meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária. Disponível em: <https://kiosk.incv.cv/V/2016/1/28/1.1.5.2136/p172> Acesso em 29 mar 2022.

⁶⁸ Art.º 32.º LAT CV.

Ponto interessante no modelo cabo-verdiano é a obrigatoriedade de o tribunal arbitral ser composto por três árbitros, tanto no caso dos tribunais arbitrais comuns quanto no caso dos tribunais arbitrais especiais (Arts. 6º e 7º da Lei nº 108/VIII/2016).

Da mesma forma que o regime português, a arbitragem m tributária cabo-verdiana deu especial importância aos requisitos de imparcialidade dos árbitros, tratando com delicadeza e de maneira extensa as questões atinentes aos impedimentos e requisitos (Arts. 8º, 9º e 10º da Lei nº 108/VIII/2016).

Por outro lado, a tramitação processual de acordo com o regime de Cabo Verde é essencialmente marcada pela informalidade, de modo que as partes podem, de maneira autônoma, fixar regras sobre a condução do processo – o que se diferencia substancialmente do regime português. Isso não significa que as partes estão desamparadas de qualquer obrigatoriedade normativa: o processo arbitral deve ser guiado por uma série de princípios, a exemplo do contraditório, da igualdade das partes, da cooperação e da boa-fé processual.

É suscetível de recurso para o Tribunal Constitucional a decisão cujo teor se recuse a aplicar norma com fundamento em sua inconstitucionalidade ou que aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido declarada (Art. 27º, n. 1 da Lei nº 108/VIII/2016). Ainda, é possível o recurso para o Supremo Tribunal de Justiça quando a decisão esteja em oposição à mesma questão fundamental de direito, com decisão proferida pelos Tribunais de Relação (Art. 27º, n. 2 da Lei nº 108/VIII/2016).

5.3 A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NAS DEMAIS JURISDIÇÕES

A partir da introdução pioneira da arbitragem arbitrária no ordenamento jurídico lusitano, outras jurisdições acabaram adotando a medida, moldando-a conforme suas peculiaridades culturais e jurídicas.

Na Itália, desde a legislação de 1992, os desentendimentos entre o importador e a Alfândega permitem que o caso seja julgado pela Comissão de Peritos, um órgão da Câmara de Comércio. A decisão não vincula a autoridade aduaneira, mas serve como parâmetro. De acordo com a legislação italiana, tal via não seria nem judicial nem administrativa, tratando-se de um júízo especial que determina que metade dos membros deveriam constar em listas de julgadores da Câmara de Comércio, os quais devem seguir uma série de exigências - cidadão italiano com

certidão negativa de impostos, com menos de 72 anos, formado, no mínimo, no segundo grau e residente no local da comissão⁶⁹.

Na opinião do jurista italiano Raffaello Lupi, a solução de litígios aduaneiros não era suficiente para abordar a temática tributária, a qual exige preparação e qualificação específicas⁷⁰.

Foi apenas após a edição do RJAT no ordenamento português que outras jurisdições, principalmente europeias, passaram a adotar a arbitragem tributária, seguindo quase os mesmos moldes lusitanos. Entre tais países, destacam-se a Itália, Alemanha e Reino Unido, países em que o instituto está sendo melhor utilizado⁷¹.

Nos Estados Unidos da América, há muitos casos em que assuntos tributários são discutidos indiretamente em arbitragens comerciais: disputas comerciais que misturam questões tributárias acessórias, disputas de investimentos transfronteiriços e, por fim, arbitragem em disputas envolvendo interpretação e aplicação em tratados de bitributação de imposto de renda⁷².

Na Venezuela, embora não existam relatos de arbitragens tributárias recentes, são recorrentes as arbitragens de investimento que, assim como no ordenamento americano, acabam tratando acessoriamente de questões tributárias. Todavia, um estudo realizado por Hernando Díaz-Candia propõe que a arbitragem tributária já pode ser introduzida na Venezuela pela leitura dos artigos 312 a 326 do Código Orgánico Tributario e dos artigos 253 e 258 da Constituição. O autor ainda pontua que, de acordo com as normas já vigentes no ordenamento venezuelano, o processo arbitral tributário deve ser independente e interno ao Poder Judiciário e o compromisso arbitral prévio, sendo vedado o julgamento por equidade⁷³.

Outro país de destaque é a França. A jurisdição francesa conta, desde os anos 80, com uma legislação vanguardista e favorável ao desenvolvimento do instituto da arbitragem, além de receber doutrina sólida e possuir a Câmara de Comércio Internacional de Paris⁷⁴. A

⁶⁹ MAGNANI, Corrado. *Le Commissioni Tributarie no Trattato di Diritto Tributario*. 3º v., Milão, Cedam, 1994. p. 321.

⁷⁰ LUPI, Raffaello. *Diritto Tributario*. Milão, Giuffrè, 1996. p. 214.

⁷¹ GEBARA, Gabriel Ulhôa Canto. *Arbitragem e transação no âmbito do direito tributário*. 2016. Monografia de curso de L.L.M.

⁷² PARK, William W. *Tax and Arbitration*. Oxford University Press, 2020. vol. 36. pp. 157 – 220.

⁷³ DÍAZ-CANDIA, Hernando. *Viabilidad y operatividad práctica contemporánea del arbitraje tributario en Venezuela*. Arbitraje: Revista de Arbitraje Comercial y de Inversiones. Centro Internacional de Arbitraje, Mediación y Negociación (CIAMEN), 2014. vol.7. pp. 745 – 767.

⁷⁴ GUIDONI FILHO, Antonio Carlos. DE LAURENTIIS, Thais. Arbitragem de questões prejudiciais de mérito: uma solução para o uso da arbitragem em matéria fiscal. p. 294. In.: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli. *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. Revista dos Tribunais. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

judicialização, assim como no Brasil, é muito presente na França. Todavia, o sistema francês proíbe expressamente, em seu Código Civil, a utilização da arbitragem para dirimir conflitos envolvendo matéria de ordem pública⁷⁵.

Em conformidade com o que se sustenta neste trabalho, para a doutrina francesa, as hipóteses de *remise gracieuse* (perdão ou atenuação do crédito tributário) ou *transaction* (transação) demonstram que o crédito tributário constituído é disponível pela Administração Pública.⁷⁶ Todavia, naquela jurisdição, a disponibilidade do crédito tributário por esses institutos não permite a utilização da arbitragem como meio de solução de litígios fiscais.

A arbitragem tributária também tem crescido em âmbito internacional. Até 2008, a Convenção Modelo da OCDE previa como método de resolução de disputas em tratados internacionais de bitributação tão somente o procedimento amigável. Com o passar dos anos, observando a ineficiência do procedimento amigável, a OCDE introduziu a arbitragem no Artigo 25 (5) de sua Convenção Modelo, o que foi posteriormente adotado pela Convenção Modelo da ONU, em 2011⁷⁷.

Em 1984, a CCI publicou um trabalho apontando as deficiências do procedimento amigável, pontuando a arbitragem como uma alternativa para a solução dessas controvérsias. À época, contudo, os representantes do governo se manifestaram negativamente, entendendo como sendo a prática uma “inaceitável renúncia de soberania fiscal”.

Foi apenas em 1995, através da publicação das Diretrizes da OCDE sobre preços de transferência, que a OCDE admitiu repensar a possibilidade da arbitragem, encaminhando a questão para o Comitê de Assuntos Fiscais - CAF. Assim, o CAF designou um grupo de trabalho em 2004 para apurar as deficiências do mecanismo amigável, buscando manter o método existente a partir da correção de suas distorções, bem como inserir outros mecanismos para garantir maior segurança na aplicação das normas internacionais.

A partir de uma série de reuniões do grupo designado para aprimorar os mecanismos de controvérsias fiscais internacionais, em 2005, as pesquisas desenharam um mecanismo integrado de solução de disputas - “*two step approach*”.

⁷⁵ Article 2060: On ne peut compromettre sur les questions d'état et de capacité des personnes, sur celles relatives au divorce et à la séparation de corps ou sur les contestations intéressant les collectivités publiques et les établissements publics et plus généralement dans toutes les matières qui intéressent l'ordre public. Toutefois, des catégories d'établissements publics à caractère industriel et commercial peuvent être autorisées par décret à compromettre.

⁷⁶ GUIDONI FILHO, Antonio Carlos. DE LAURENTIIS, Thais. Op. Cit. p. 296.

⁷⁷ SALEHIFAR, Alireza. *Rethinking the Role of Arbitration in International Tax Treaties*. Journal of International Arbitration. Kluwer Law International, 2020. Vol.37. pp. 87 - 130.

De acordo com o mecanismo, os países litigantes teriam o prazo de dois anos para solucionar sua controvérsia por meio do procedimento amigável. Findo o prazo, seria mandatória a submissão da controvérsia à arbitragem, cujas regras do procedimento seriam definidas ad hoc de acordo com cada caso. Tal previsão foi, assim, incluída no parágrafo 5º do Art. 25 da Convenção Modelo da OCDE⁷⁸.

⁷⁸ MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Direito Tributário Internacional. A Arbitragem nos Acordos de Bitributação Celebrados pelo Brasil*. Série Doutrina Tributária. Vol. XX. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 180-183.

6. O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

A arbitragem tributária é, atualmente, um dos temas mais discutidos pela doutrina em virtude da ausência de previsão legal expressa. Questões constitucionais e legais permeiam a possibilidade de inserir no ordenamento jurídico brasileiro a arbitragem tributária no Brasil. Quanto à seara processual-arbitral também não escapa de sopesamentos, pois é necessário pensar um procedimento eficaz para que a arbitragem tributária garanta a segurança das partes e a eficiência do mecanismo.

6.1 PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL-TRIBUTÁRIA

Luís Eduardo Schoueri explica que, no Direito Tributário, os princípios surgem com mais vigor, visto que não são apenas fruto da pesquisa do cientista, mas objeto da atividade do legislador. A partir do plexo de normas, extremam-se as que se prestam a indicar valores do ordenamento, cuja importância é reconhecida pelo legislador - inclusive o constituinte⁷⁹.

O Direito Tributário, cuja matéria se encontra eminentemente positivada no texto constitucional, requer cautelosa análise acerca da possibilidade de permitir que um tribunal alheio ao Poder Judiciário profira decisões atinentes à interpretação da legislação fiscal. Tal possibilidade esbarra em premissas principiológicas que circunscrevem os valores do ordenamento jurídico, de modo que qualquer iniciativa que diligencie a abertura da arbitragem tributária deve demonstrar a superação de qualquer impasse constitucional.

6.1.1 O princípio da estrita legalidade em matéria tributária e a (des)necessidade de alteração de dispositivos pré-existentes

Determinados mandamentos previstos em instrumentos legais vigentes – CTN, Lei de Execuções Fiscais e Lei de Responsabilidade Fiscal – possuem conteúdo considerado, num primeiro momento, incompatível com a dinâmica da arbitragem tributária. Nesse sentido, a doutrina levantou questionamentos acerca da necessidade de alteração dos dispositivos pré-existentes, a fim de corroborar eventual legislação arbitral tributária.

⁷⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 289.

O Código Tributário Nacional é o instrumento que disciplina a matéria tributária em razão do disposto no art. 146, inciso III, alínea b da Constituição Federal. Aliomar Baleeiro, ao emitir parecer relativo à aprovação do Projeto de Código Tributário Nacional de 1958, afirma que a edição do CTN constitui “a codificação que se pretende realizar em meio à dispersão de diplomas tributários”.⁸⁰ No mesmo sentido, Ruy Barbosa Nogueira ensina que o CTN buscou “codificar normas gerais, normas sobre leis tributárias, e não somente sobre os tributos”⁸¹.

Dada a unidade do CTN, é necessário indagar se a inserção da arbitragem tributária no ordenamento jurídico brasileiro deveria ensejar a alteração do referido diploma legal. Por um lado, há a interpretação de que não seria necessário, por conta da sobreposição de normas do CTN e da Lei de Arbitragem - LArb. Por outro, temos uma concreta necessidade de segurança jurídica e de observância do Princípio da Legalidade em matéria fiscal.

A primeira situação é defendida pela sobreposição do Art. 156 do CTN⁸², do Art. 31 da LArb e do Art. 515, inciso VII, do CPC. O Art. 156 do CTN elenca as hipóteses de extinção do crédito tributário, mencionando no inciso X a decisão judicial passada em julgado. No Art. 31 da LArb o legislador definiu que “a sentença arbitral produz, entre as partes e seus sucessores, os mesmos efeitos da sentença proferida pelo órgão do Poder Judiciário e, sendo condenatória, constitui título executivo”. Por fim, o Art. 515, inciso VII, CPC⁸³ assegura que a sentença arbitral é título executivo judicial.

A primeira impressão é a de que o arcabouço legislativo já permite a instituição de arbitragem em matéria tributária, como defende a jurista Ada Pellegrini Grinover⁸⁴. Contudo, em se tratando de matéria fiscal, a hipótese de extinção do crédito tributário não é a única preocupação ao se instaurar um novo método de resolução do litígio fisco-contribuinte.

Pela perspectiva do Fisco, há a preocupação com eventual caracterização de renúncia fiscal e violação à Lei de Responsabilidade Fiscal, indagações acerca da não interrupção do

⁸⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo (Ed.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. Dialética, 1998.

⁸¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. O Direito Tributário. *Sua codificação, estudo e ensino no exterior e no Brasil. Revista de Direito Mercantil: industrial, econômico e financeiro*, São Paulo, vol. 15, n. 24, nova série, 1976. p.15

⁸² Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - remissão; V - a prescrição e a decadência; VI - a conversão de depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado; XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

⁸³ Art. 515. São títulos executivos judiciais, cujo cumprimento dar-se-á de acordo com os artigos previstos neste Título: VII - a sentença arbitral.

⁸⁴ GRINOVER, Ada Pellegrini. *Ensaio sobre a processualidade. Fundamentos para uma nova teoria geral do processo*. Brasília-DF: Gazeta Jurídica, 2016.

prazo decadencial para a constituição do crédito tributário e prescricional para a execução e a possibilidade ou a necessidade de participação do Ministério Público nos procedimentos. Pela ótica do contribuinte, as preocupações versam sobre o prazo para a recuperação de tributos pagos indevidamente, se a arbitragem engloba a discussão do crédito tributário definitivamente constituído posteriormente à inscrição em dívida ativa e, principalmente, a segurança expressa da extinção do crédito tributário por sentença arbitral.

Todos esses entraves dão abertura para a discussão sobre a necessidade de alterações no CTN em relação: ao Art. 156, que trata sobre a extinção do crédito tributário; ao Art. 173 e 174, que tratam dos prazos decadenciais e prescricionais, ao Art. 168, referente ao prazo para repetição do indébito; ao Art. 170-A, cujo texto veda a compensação antes do fim do processo.

Ainda que necessários tais levantamentos, é certo que o mencionado embaraço referente ao Art. 156 do CTN já fora superado, de modo que a decisão que reconhece a inexigibilidade ou inexistência do dever de pagar determinada quantia em tributos extingue o crédito tributário, uma vez que a decisão arbitral produz os mesmos efeitos da decisão proferida em jurisdição estatal.

Quanto aos Arts. 173 e 174, imperioso lembrar que a Lei 13.129 alterou a LArb, indicando que o prazo prescricional cessa com a instauração de arbitragem. Pela analogia, evidente a aplicação ao caso de arbitragem tributária, ainda que a lei especial não discipline nesse sentido. O mesmo se aplica ao caso do prazo para a repetição de indébito, previsto no Art. 168 do CTN que, nesse caso, iniciará a contagem do momento da decisão arbitral ou da decisão de pedido de esclarecimentos da sentença. De igual modo, a compensação só será possível após a decisão arbitral.

Noutro giro, não podemos menosprezar as peculiaridades do Direito Tributário, fortemente atrelado ao Princípio da Legalidade. No entendimento de Paulo de Barros Carvalho, o referido princípio é “norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos”.⁸⁵ Sacha Calmon Navarro Coelho, por sua vez, defende que a legalidade do Direito Tributário é ainda mais rígida que a do Direito Penal, pois neste último ainda se permite que o juiz fixe uma sanção conforme o caso concreto, moldando a dosimetria da pena dentro dos moldes estabelecidos por lei; já no Direito Tributário, tal discricionariedade não ocorre⁸⁶.

Em comentários ao Princípio da Legalidade, mencionado no Art. 5º, inciso II da CF, Alberto Xavier defende que:

⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. P. 201.

⁸⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9 ed. Revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 220.

Em virtude da lei' é, na verdade, uma expressão suficientemente compreensiva para abranger não só os casos em que a lei formal regula, por si própria, completamente, todos os casos em que as pessoas são 'obrigadas a fazer ou deixar de fazer alguma coisa', mas também as hipóteses em que a lei autoriza o Poder Executivo - por via de regulamento - introduzir essas limitações, desde que nos limites impostos pela ideia de 'execução'.⁸⁷

Contudo, o Princípio da Legalidade não deve ser entendido como uma necessidade de precisão cirúrgica dos conceitos, de tal modo a não restar liberdade interpretativa aos aplicadores do direito. André de Laubadère ensina que, se guardados os limites objetivos para a segurança jurídica, a maleabilidade da atuação do Estado é assegurada, pois se lhe fosse imposta exacerbada rigidez seria impossível se adaptar às novas exigências eventualmente surgidas da mobilidade dos fatores econômicos.⁸⁸ No mesmo sentido, acrescenta Luís Cabral Moncada que tal maleabilidade não significa “um enfraquecimento da regra jurídica nestas matérias, mas simplesmente a procura de instrumentos dúcteis e adaptáveis às circunstâncias em ordem a potenciar rápidas alterações e o melhor aproveitamento da disciplina jurídica consagrada”⁸⁹.

Em recentes decisões do STF é possível observar uma tendência do mesmo entendimento. A exemplo, no RE 704.292/PR, o Min. Rel. Dias Toffoli pontuou que:

A corrente ortodoxa, capitaneada por Alberto Xavier, sempre apregoou a legalidade absoluta no direito tributário, exigindo da lei o tratamento, com elevado grau de precisão e profundidade, de todos os elementos da regra matriz de incidência tributária. Não obstante, atualmente, há uma clara tendência da doutrina em oferecer uma alternativa teórica à corrente formalista tradicional e em desfazer o dogma de que a segurança jurídica do contribuinte seria garantida pela tipicidade fechada. Aponta-se para um esgotamento do modelo, incapaz de garantir os direitos da maioria dos cidadãos.

Seguindo a tendência da Suprema Corte, entre os debates suscitados na ADI 4697, que versava sobre a fixação das anuidades cobradas por conselhos profissionais quando o legislador não fixa o valor exato, deixando a tarefa para os respectivos conselhos, enfrentava-se a questão da tipicidade cerrada. O Min. Rel. Edson Fachin, depois de citar extensivamente a doutrina que afirmava a existência de tal princípio, afirmou ser impossível concordar com ela, pois impossibilitaria a tributação no país e assumiria um “modelo de legalismo datado na evolução histórico-filosófico das ideias tributárias brasileiras”.

⁸⁷ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 31.

⁸⁸ LAUBADÉRE, André de. *Traité de Droit Administratif*. Paris, 1976, vol. I. p. 339.

⁸⁹ MONCADA, Luis S. Cabral. *Direito económico*. 3. Ed. Coimbra: Coimbra, 2000. p.62.

Andréa Mascitto defende também eventual ajuste no Art. 38 da Lei 6.830 (Lei das Execuções Fiscais), cujo texto define que “a discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei”⁹⁰. Novamente, a alteração não é imprescindível, vez que, com a edição de lei prevendo a arbitragem tributária para discutir o crédito tributário, a antinomia de normas seria aparente, podendo ser resolvida pelo critério cronológico ou, ainda, da especialidade, conforme aceção de Noberto Bobbio⁹¹.

Por fim, outro dispositivo que prevê regras atinentes ao Direito Tributário é a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal⁹². A LRF introduziu um marco na gestão pública do Brasil, prevendo mandamentos de eficiência direcionados aos administradores públicos que, caso os descumpram, são sancionados nos termos da lei.

O Art. 11 da LRF prevê que a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos de competência constitucional do ente da federação constitui requisito essencial da responsabilidade na gestão fiscal. Evidente que a receita a que se refere o artigo não guarda relação com o resultado de nenhum litígio administrativo ou judicial, de modo que a discussão do tributo pela via arbitral também não afetaria o dispositivo, visto que a arrecadação sempre ocorrerá se o crédito tributário for devido.

Seguindo, o Art. 12 da LRF estabelece que as previsões de receita observarão “alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante”. Não há confronto com o procedimento arbitral, mas tão somente, nas palavras de Helder dos Santos, a necessidade de alterar a previsão orçamentária caso exista decisão arbitral que acarrete grande impacto orçamentário⁹³. Ainda, o impacto orçamentário poderia ter origem em decisão proferida pela via administrativa ou judicial, pelo que não restam motivos para se insurgir em relação à arbitragem.

Tratando sobre o tema, Santos também menciona o polêmico Art. 14 da LRF, que estabelece que “a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto

⁹⁰ MASCITTO, Andréa. Requisitos institucionais para a arbitragem entre fisco e contribuintes no Brasil. In: PISCITELLI, Tathiane. MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli. Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. Revista dos Tribunais. São Paulo, 2018. P. 82- 84.

⁹¹ Nesse sentido: BOBBIO, Noberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Maria Celeste C. J. Santos, rev. téc. Cláudio de Cicco. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 6ª ed. 1995. pp. 86-96.

⁹² BRASIL. Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> Acesso em 31 mar 2022.

⁹³ SANTOS, Helder dos. Arbitragem e Lei de Responsabilidade Fiscal. In: PISCITELLI, Tathiane. MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli. Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. Revista dos Tribunais. 2ª ed. São Paulo, 2019. P. 254.

orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes”. O autor menciona que, ainda diante da possibilidade plausível de um procedimento arbitral prévio à constituição do crédito tributário, não se fala em renúncia de receita, vez que não é uma hipótese prevista no Art. 14, LRF, tampouco se trata de uma concessão do Poder Público ao particular⁹⁴. A arbitragem não determina a concessão de incentivos pelo administrador ao particular, mas se presta a direcionar uma decisão de tutela jurisdicional técnica, justa, célere e efetiva⁹⁵.

A doutrina e a sobreposição de dispositivos legais demonstram que a arbitragem tributária já pode ser recepcionada pelo arcabouço legislativo existente. Contudo, mister salientar as peculiaridades do litigante brasileiro, que caminha na sombra do conservadorismo judicial. Tanto o fisco quanto o contribuinte não possuem ainda a confiança necessária para a adoção da arbitragem. Eventual alteração do CTN seria, na verdade, uma estratégia para o incentivo à confiabilidade na arbitragem tributária.

6.1.2 A (in)disponibilidade do crédito tributário

Outro dogma que permeia as dificuldades para a aprovação de um regime de arbitragem tributária é a questão da indisponibilidade do crédito tributário. Isso porque a arbitragem só pode resolver litígios sobre direitos disponíveis. A própria Lei de Arbitragem consagra que “as pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis”⁹⁶.

A disponibilidade dos direitos se liga, conforme cita Luiz Antonio Scavone Junior, “à possibilidade de alienação e, demais disso e principalmente, àqueles direitos que são passíveis de transação”.⁹⁷ Contudo, conforme explica Eduardo Talamini, a indisponibilidade comporta gradações, de modo que determinados bens e atividades, devido ao seu absoluto caráter público, não podem ser dispostos, ainda que a legislação permita. De outro lado, outros valores constitucionais justificam a renúncia do Estado a certas derivações do bem indisponível⁹⁸.

⁹⁴ Ibidem, p. 255.

⁹⁵ Ibidem, p. 256.

⁹⁶ Art. 1º, Lei de Arbitragem.

⁹⁷ SCAVONE JUNIOR, Luiz Antonio. *Manual de arbitragem, mediação e conciliação*. 7ª ed. rev. e atual. Editora Forense. Rio de Janeiro, 2016. p. 16

⁹⁸ TALAMINI, Eduardo. *A (in)disponibilidade do Interesse Público: consequências processuais (composições em juízo, prerrogativas processuais, arbitragem, negócios processuais e ação monitória)*. Revista de Processo. 2017.p. 55

O STJ já caracterizou o crédito tributário como indisponível⁹⁹. No entanto, a premissa está longe de ser irrefutável. Isso por conta de uma importante diferenciação, realizada pelo próprio tribunal:

É imprescindível ponderar, também, a distinção entre interesse público primário e secundário. Este é meramente o interesse patrimonial da administração pública, que deve ser tutelado, mas não sobrepujando o interesse público primário, que é a razão de ser do Estado e sintetiza-se na promoção do bem-estar social.¹⁰⁰

Por ser um interesse eminentemente patrimonial da Administração Pública, pode-se dispor, em alguns casos, do crédito tributário. Diogo de Figueiredo Moreira Neto ainda acrescenta que são disponíveis todos os direitos “que tenham expressão patrimonial que possam ser quantificados monetariamente, e estejam no comércio”¹⁰¹. A acepção de Moreira Neto parece sobrepor-se cirurgicamente ao conceito de tributo constante no Código Tributário Nacional, cujo caput do Art. 3º aduz que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Na prática, se observa que as autorizações legislativas confirmam o entendimento favorável à disponibilidade do crédito tributário. O próprio CTN elenca hipóteses em que se dispõe do crédito tributário: o parcelamento, a anistia, a remissão e a isenção.

No parcelamento, o tributo é dividido em prestações periódicas, situação em que o fisco abre mão do recebimento integral da dívida à vista. Na remissão, o Estado dispensa o pagamento do crédito relativo ao tributo. Pela anistia, perdoa-se a penalidade pecuniária. Na isenção tributária, o ente federativo, mesmo possuindo competência para instituir um tributo, opta por dispensá-lo. Nas hipóteses descritas, é perfeitamente possível extrair indícios de disponibilidade do crédito.

Mas podemos ir além.

No parcelamento há apenas a divisão da dívida em parcelas a serem pagas periodicamente, dentro de condições acordadas entre a Fazenda e o contribuinte (as quais ainda limites dentro dos programas de parcelamento ou de recuperação fiscal). Não se dispõe do

⁹⁹ STJ. Recurso especial nº. 96691/PR 1996/0033433-1 no dia 13/12/04: “1. Sendo o crédito tributário caracterizado como direito indisponível, sobretudo diante do preceito inscrito no art. 97 e inciso do CTN, afigura-se inviável à Fazenda Pública, em sede de ação declaratória de inexistência de débito, os efeitos de revelia”.

¹⁰⁰ REsp 1356260/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 07/02/2013, DJe 19/02/2013.

¹⁰¹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Arbitragem nos contratos administrativos*. Revista de Direito Administrativo, vol. 209. Rio de Janeiro: RDA, jul.set., 1997.

crédito tributário, ele é recebido integralmente até o final do parcelamento. Há, em certa medida, uma negociação do modo de pagamento – dentro das possibilidades elencadas no programa de parcelamento. Pode-se afirmar, desse modo, que a Administração Fazendária estaria renunciando ao direito de receber o crédito tributário imediatamente, optando por oferecer ao contribuinte condições de parcelamento. Se questiona, assim, se tal renúncia importa na desconsideração da indisponibilidade do crédito tributário.

A remissão está positivada no Art. 172 do CTN, entre as hipóteses de extinção do crédito tributário. O enunciado legal permite a remissão total ou parcial da dívida, se considerada a situação econômica do sujeito passivo, por erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, à diminuta importância do crédito tributário, por considerações de equidade ou por condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante. Estamos diante de uma hipótese em que a Administração Pública se abstém de cobrar um crédito tributário certo, exigível e a ela devido. Dessa forma, é razoável questionar a higidez da indisponibilidade do crédito tributário nessa hipótese.

Fato é que toda relação tributária opera *ex lege* e, por conta disso, todo ato de cobrança, instituição e arrecadação de tributos deve ser amparado em lei prévia que a autorize. Todas essas ações da Administração Pública são, irrefutavelmente, intransferíveis, irrenunciáveis e, portanto, indisponíveis.

A indisponibilidade rígida é mito, em verdade, quando falamos no crédito tributário constituído. O crédito tributário já fora instituído por algum ente tributante (nas medidas de suas competências, elencadas constitucionalmente – estas sim, indisponíveis) mediante legislação prévia, possuindo então a legitimidade para cobrá-lo e arrecadá-lo. A atuação fazendária não foi prejudicada. O crédito tributário advindo dela poderá, eventualmente, ser parcelado ou perdoado. De qualquer modo, a disposição recai apenas à quantia pecuniária envolvida na relação, não afetando a competência e a legitimidade dos entes federativos na instituição, arrecadação e cobrança do tributo.

Não parece correta, inclusive, a afirmativa de que são arbitráveis somente as controvérsias cujo objeto é transigível. Marcelo Bonício afirma que, caso sigamos cegamente na prática a premissa de que só poderá ser arbitrável o direito material que é exercido livremente pelo seu titular, nenhuma controvérsia envolvendo o Estado poderia ser arbitrável, a não ser em casos em que a lei o confere determinado grau de liberdade¹⁰².

¹⁰² BONÍCIO, Marcelo José Magalhães. *Arbitragem e Estado: ensaio sobre o litígio adequado*. Revista de Arbitragem e Mediação, ano 12, abr/jun. v. 45. Revista dos Tribunais, 2015.

Assim, ao optar pela via arbitral, o contribuinte não estaria pondo em risco o interesse fazendário. Trata-se tão somente de uma via alternativa para discutir a matéria tributária em que um árbitro, revestido das mesmas exigências que um juiz estatal, profere uma sentença imparcial e motivada.

6.2 PERSPECTIVA PROCESSUAL-ARBITRAL

Para além da esfera constitucional-arbitral, os caminhos para a instituição da arbitragem tributária no Brasil também trilharam os impasses processuais-arbitrais, responsáveis pela maior parte das questões práticas recorrentes do contencioso. É necessário pensar em mecanismos que garantam operacionalidade e eficiência à arbitragem tributária, eliminando qualquer possibilidade de parcialidade de decisões e tratamento desigual entre contribuintes em situação semelhante.

Diante da temática, o presente trabalho aborda duas principais questões da perspectiva processual-arbitral: as prerrogativas e escolha de árbitros e a observância dos precedentes judiciais vinculantes na decisão arbitral.

6.2.1 Prerrogativas e escolha do árbitro: caminhos para a efetiva isonomia

A escolha do árbitro na arbitragem envolvendo a Administração Pública sempre foi um paradoxo permeado por questionamentos acerca da imparcialidade do julgador, o que poderia interferir diretamente na higidez do processo e das decisões do procedimento arbitral. Em se tratando de matéria tributária, a questão precisa ser analisada ainda com mais cautela, eis que é previsto constitucionalmente o princípio da igualdade tributária, segundo o qual é vedado à União, Estados, Municípios e o Distrito Federal instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente¹⁰³.

É fato que o dispositivo do Art. 150, inciso II, CF é direcionado aos entes federativos, não sendo expressamente mencionada a necessidade de observância do princípio por entes alheios, principalmente particulares, como é o caso de um tribunal arbitral. Contudo, não se pode garantir interpretação restrita ao princípio da isonomia tributária, pilar de todo o sistema

¹⁰³ Previsão do Art. 150, II, CF.

tributário brasileiro, mas sim sua concreta fidelidade por toda norma infraconstitucional, como é o caso de eventual Lei de Arbitragem Tributária. Nas palavras de Roque Antônio Carraza:

Será inconstitucional - por burla ao princípio republicano e ao da isonomia - a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas. O tributo, ainda que instituído por meio de lei, editada pela pessoa política competente, não pode atingir apenas um ou alguns contribuintes, deixando a salvo outros que, comprovadamente, se achem nas mesmas condições.¹⁰⁴

A isonomia a que se refere este capítulo não diz respeito tão somente à isonomia tributária, que garante tratamento tributário igualitário entre contribuintes em situação de equivalência. Há de ser observada, como em qualquer litígio processado ou não no Poder Judiciário, a isonomia processual, uma vez que o devido processo se desenvolve quando é assegurado às partes tratamento isonômico, contraditório e equilibrado¹⁰⁵. Nesse sentido, o Art. 139, I, CPC assegura a igualdade de tratamento das partes pelo juiz, o que deve ser observado em todas as fases do processo. De igual modo, há previsão nesse sentido no Art. 21, § 2º, LArb, segundo o qual “serão, sempre, respeitados no procedimento arbitral os princípios do contraditório, da igualdade das partes, da imparcialidade do árbitro e de seu livre convencimento”.

Se, em determinada causa tributária o árbitro é parcial, a decisão proferida tratará o contribuinte litigante de maneira desigual, seja em melhores ou piores condições que os demais em situação equivalente. Haverá, de igual modo, ofensa aos princípios processuais arbitrais que garantem a igualdade no procedimento, eis que um litigante foi beneficiado por situação ilegal. A igualdade e a isonomia são desrespeitadas em suas duas facetas: tanto no plano tributário, com o litigante na qualidade de contribuinte, quanto no plano processual, com o litigante na qualidade de parte.

A importância de garantir a imparcialidade do árbitro atravessa a própria validade do procedimento, eis que está intimamente associada com garantias constitucionais de igualdade. Selma Lemes, ao tecer notas acerca dos princípios do processo arbitral, menciona que:

Somente a instauração do juízo arbitral subtraído de influências estranhas pode garantir um julgamento justo; somente através da garantia de um árbitro imparcial, o procedimento arbitral pode representar um instrumento não apenas técnico, mas ético

¹⁰⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29ª ed. Editora Malheiros. São Paulo. 2013.

¹⁰⁵ THAMAY, Rennan Faria Krüger e RODRIGUES, Rafael Ribeiro. *Uma Primeira Análise Constitucional Sobre os Princípios no Novo Código de Processo Civil*. In: DIDIER JR., Fredie (coord.). *Doutrina Seleccionada: Parte Geral*. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2016. v.1, p. 362.

também, para solução da questão controvertida. "A independência é a base de toda a Justiça" prelecionava o maior estadista e jurista pátrio, Rui Barbosa.¹⁰⁶

A relação direta da imparcialidade do árbitro com a higidez do procedimento arbitral denuncia a necessidade de exigências jurídicas e técnicas na escolha dos árbitros, bem como a delimitação de um rol de prerrogativas a serem seguidas pelo julgador.

A arbitragem tributária portuguesa, ainda que pioneira na modalidade, já prevê a existência de um Conselho Deontológico responsável pela designação e atuação de árbitros. A prática portuguesa também adota um Código Deontológico que prevê os impedimentos exigentes e restritivos, contendo uma ancoragem robusta de requisitos de independência e imparcialidade a serem observados na designação dos árbitros¹⁰⁷.

Marcelo Ricardo Escobar, ao analisar a discussão da imparcialidade do árbitro, coaduna com a ideia de um código de conduta como o presente na experiência portuguesa, ao entendimento de que tal iniciativa seria uma ferramenta que visaria diminuir eventuais distorções¹⁰⁸. Em contrapartida, o autor tece pontuais críticas ao modelo português.

Primeiramente, Escobar rememora que a legislação lusitana elenca diversas atividades que poderiam comprovar a capacidade técnica do árbitro - requisito de admissão - como função pública, magistratura, advocacia, docência, entre outras¹⁰⁹.

Todavia, a tecnicidade, na visão do autor, deve ser estampada nas próprias decisões e não ser apenas um diferencial acadêmico. Eventualmente, árbitros qualificados podem ostentar parcialidade, quando sua especialidade derivar, direta ou indiretamente, da tendência de proteção aos interesses de um dos lados na relação fisco-contribuinte. É o caso, por exemplo, do advogado, cuja prática está voltada à análise de formas lícitas de não aplicação da lei tributária no dia a dia – planejamento tributário –, visando a pagar menos tributo¹¹⁰. Inconscientemente, o árbitro com experiência na advocacia tenderá, em potencial, a decidir em favor do contribuinte.

A sugestão de Escobar para a resolução do paradoxo é o que o autor chama de “parametrizar uma experiência de excelência”, modelo em que a prática seria aliada com

¹⁰⁶ LEMES, Selma M. Ferreira. *Arbitragem. Princípios jurídicos fundamentais*. Direito brasileiro e comparado. Revista de Informação Legislativa, Senado Federal. vol. 115, Julho/Setembro, 1992. p. 16.

¹⁰⁷ ESCOBAR, Marcelo Ricardo. *O paradoxo da escolha dos árbitros para a configuração de um processo tributário equitativo e a proposta de um sistema elástico-pragmático-acadêmico escalonado aberto de escolha dos julgadores*. In.: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. Coord. PISCITELLI, Tathiane. MASCITTO, Andréa. MENDONÇA, Priscila Faricelli. 2ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 329.

¹⁰⁸ Idem.

¹⁰⁹ Ibidem, p. 330.

¹¹⁰ Idem.

vivência acadêmica. Essa sistemática seria elástica, expandindo os ramos do conhecimento acadêmico, agregando não apenas profissionais do direito, mas também contadores, engenheiros, economistas e administradores¹¹¹.

O autor também defende um sistema escalonado de atuação de árbitros, a depender do valor da disputa. Nesse cenário, quanto maior o valor em disputa, maior a comprovação técnica necessária do árbitro¹¹². A indicação não parece, em todo, acertada, pois a indicação e escolha do árbitro deriva essencialmente da vontade das partes, de modo que exigências exacerbadas de comprovação técnica, acadêmica ou de experiência não podem limitar o desejo do contribuinte em indicar árbitro de sua confiança. De fato, não se pode permitir que a vontade da parte se sobressaia caso exista concreto impedimento, suspeição ou incapacidade técnica do árbitro. Por outro lado, ela deve ser efetivamente respeitada se o árbitro coaduna com questões éticas e minimamente técnicas exigidas pelo regimento do tribunal e pela LArb.

Relativamente aos impedimentos dos árbitros, Escobar sugere que o que deve limitar a atuação do árbitro é o local de trabalho onde sua experiência foi adquirida. O autor entende que o fato de um advogado possuir demandas em face de um Estado não o torna suspeito para julgar casos envolvendo o mesmo ente público, da mesma forma que um procurador federal não estaria impedido de atuar como árbitro em questões tributárias de competência federal¹¹³.

Há de se concordar com a primeira premissa do autor, eis que é agudamente comum que um advogado médio possua demandas contra um, dois ou mais entes federativos, de modo que se tal premissa interferisse na escolha do profissional enquanto árbitro julgador, ou os árbitros habilitados seriam escassos, ou os advogados iriam limitar demasiadamente sua atuação profissional.

Já a segunda hipótese merece maior cautela. Conforme explicitado pelo autor, há casos em que a especialidade deriva de prática voltada à proteção dos interesses de determinada classe. No caso do procurador de um ente federativo, a experiência prática é diretamente voltada à proteção de um ente estatal. Assim, considerando que a escolha de árbitros é, por excelência, a maior garantia da higidez do processo arbitral, há de ser tomada a devida cautela, pelo que se presume parcial o procurador de um ente federativo que atua em questões tributárias de sua competência.

¹¹¹ Idem.

¹¹² Ibidem, p. 331.

¹¹³ Idem.

Relativamente à escolha dos árbitros, entendemos, assim como Escobar¹¹⁴, pela aplicação das normas contidas na Lei de Arbitragem, segundo a qual, no caso em que os árbitros em número par indicados pelas partes não concordarem na escolha do terceiro árbitro, a controvérsia deve ser dirimida no Poder Judiciário¹¹⁵.

É fato que direcionar a escolha do árbitro ao Poder Judiciário pode tornar o procedimento moroso, em desencontro com uma das principais vantagens da arbitragem.

Caso a arbitragem tributária se desenvolva no Brasil, faz-se necessário repensar a possibilidade de dirimir os conflitos da escolha do árbitro por órgão do próprio tribunal arbitral, seja com recurso a um tribunal arbitral permanente, seja por escolha de órgão semelhante ao Conselho Deontológico de Portugal, seja pela escolha pelos próprios litigantes em detrimento dos árbitros por eles indicados individualmente, entre outros.

6.2.2 Precedentes judiciais vinculantes e o tratamento igualitário de contribuintes

O tema da vinculação do árbitro aos precedentes judiciais sempre foi muito debatido na doutrina brasileira. Na perspectiva do Direito Tributário, contudo, a temática ganha novos entornos, eis que analisada pela ótica dos princípios constitucionais tributários, principalmente aqueles ligados à igualdade e isonomia de tratamento entre os contribuintes.

É imprescindível, para o desenvolvimento deste tópico, a prévia definição de precedente.

Para Luis Felipe Salomão e Rodrigo Fux, o precedente é uma decisão judicial de um caso concreto, cujo núcleo essencial, a tese jurídica ou a interpretação da norma pode destinar-se à parametrização de julgamentos posteriores de casos análogos¹¹⁶. Guilherme Rizzo Amaral adota definição semelhante, adicionando, ainda, que os motivos determinantes são generalizáveis, podendo ser aplicados ao substrato fático análogo de um conflito futuro¹¹⁷.

¹¹⁴ Ibidem, p. 333.

¹¹⁵ Art. 13. Pode ser árbitro qualquer pessoa capaz e que tenha a confiança das partes. § 2º Quando as partes nomearem árbitros em número par, estes estão autorizados, desde logo, a nomear mais um árbitro. Não havendo acordo, requererão as partes ao órgão do Poder Judiciário a que tocara, originariamente, o julgamento da causa a nomeação do árbitro, aplicável, no que couber, o procedimento previsto no art. 7º desta Lei.

¹¹⁶ SALOMÃO, Luis Felipe; FUX, Rodrigo. *Arbitragem e precedentes: possível vinculação do árbitro e mecanismos de controle*. 2021. Revista CEJ. Disponível em: <[//revistacej.cjf.jus.br/cej/index.php/revcej/article/view/2585](http://revistacej.cjf.jus.br/cej/index.php/revcej/article/view/2585)> Acesso em 03 mar 2022.

¹¹⁷ AMARAL, Gustavo Rizzo. *O controle dos precedentes na Arbitragem Tributária*. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli. *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. 2ª ed. Revista dos Tribunais. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

O precedente não se confunde com jurisprudência, ao passo de que essa se refere a um conjunto de decisões, enquanto aquele referencia um caso específico e particular.¹¹⁸ Também se distingue da súmula vinculante, tese jurídica reiterada decidida pelo tribunal em casos semelhantes, que é exteriorizada por meio de enunciado que resume o entendimento. O precedente, por sua vez, é a própria fonte de direito em si¹¹⁹.

Os precedentes podem ser persuasivos ou vinculantes. Serão persuasivos quando apresentarem razões substanciais para alguém o seguir e vinculantes quando determinarem sua observância independentemente do convencimento do julgador¹²⁰. Para a análise da questão deste tópico, interessam os precedentes vinculantes, por se tratar de entendimento de aplicação obrigatória nas decisões proferidas no âmbito do Poder Judiciário.

O árbitro não faz parte do Poder Judiciário e não guarda qualquer hierarquia ou relação com os membros deste, inexistindo, num primeiro momento, razões para seguir entendimento proferido nesse âmbito. Todavia, a LArb, lida em conjunto com princípios constitucionais tributários, aponta para outro caminho.

É previsto no Art. 2º da LArb que a arbitragem poderá ser de direito ou por equidade, ficando a critério das partes. Contudo, exceção é feita pelo § 3º do artigo, que determina que a arbitragem que envolva a administração pública será sempre de direito, vedando-se a arbitragem por equidade. Nesse sentido, o árbitro deve guardar expressa vinculação ao direito aplicável à demanda, respeitando a expectativa das partes que, por obrigação legal, pretendem a observância da legislação definida.

Na arbitragem envolvendo a Administração Pública, tendo a lei determinado a arbitragem de direito, o árbitro deve seguir todos os dispositivos que integram o Direito brasileiro e, entre eles, os precedentes judiciais vinculantes. Nesse sentido, o árbitro está vinculado a todo precedente que vincula a última instância, considerando que, na via arbitral, usufrui da mesma posição. Gustavo Amaral Rizzo exemplifica¹²¹:

Exemplificativamente, se o contribuinte “A” questiona a atuação fiscal federal que lhe aplicou multa considerada indevida por precedente do TRF da 4ª Região, não havendo precedente do STJ ou do STF sobre a matéria, poderá o árbitro ser persuadido por aquele precedente, mas a ele não estará vinculado. Por outro lado, tratando-se de atuação fiscal com base em tributo municipal e havendo precedentes de Tribunal de

¹¹⁸ TARUFFO, Michele. DE TEFFÉ, Chiara Spadaccini. *Precedente e jurisprudência*. civilistica. com, v. 3, n. 2, p. 1-16, 2014.

¹¹⁹ FIORAVANTI, Marcos Serra Netto. *A arbitragem e os precedentes judiciais: observância, respeito ou vinculação?*. 2018. Dissertação de mestrado. Disponível em: <<https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/20834>> Acesso em 29 mar 2022.

¹²⁰ AMARAL, Gustavo Rizzo. Op. cit. p. 367.

¹²¹ AMARAL, Gustavo Rizzo. Op. cit. p. 374.

Justiça considerando tal atuação inconstitucional, estará o árbitro vinculado dado que, em matéria de tributo municipal, o Tribunal de Justiça será a última instância.

Além disso, a observância dos precedentes judiciais vinculantes nas decisões arbitrais em matéria tributária acompanha o mandamento constitucional de tratamento igual de contribuintes em situação equivalente, prevista no Art. 150, II, CF¹²². A desconsideração do conteúdo dos precedentes vinculantes poderia colocar o contribuinte em situação de vantagem ou desvantagem em relação aos demais, pois estaria sendo instituído tratamento diferenciado, ferindo diretamente o princípio da igualdade.

Ainda, se o árbitro decidir fora dos limites do direito aplicável – aqui consideradas todas as fontes do direito brasileiro, no caso de demandas tributárias – a decisão será nula, por mandamento do Art. 32, IV, LArb.¹²³ Ao optar pela adoção do direito brasileiro, os precedentes judiciais integram o direito aplicável e, se não seguidos, o árbitro estaria decidindo fora dos limites da convenção de arbitragem.

Gustavo Rizzo Amaral defende que, caso o árbitro reconheça o precedente, mas realize o *distinguish* de maneira equivocada, a sentença não seria passível de anulação, pois não se trata de uma negativa em aplicar o precedente, mas sim de um erro que o julgador cometeu no momento de interpretar a lei. Para o autor, o que gera a possibilidade de anulação é o julgamento que seja expressamente contra a lei, e não o equívoco quanto a sua aplicação¹²⁴.

Há que se discordar das ideias do autor. De fato, não há violação aos requisitos da sentença previstos na LArb, tampouco há indicação de possibilidade de anulação da decisão no rol do Art. 32 da lei. Todavia, em se tratando de litígio envolvendo matéria tributária, em que a maior parte das previsões legais se encontra na Constituição, não parece adequado se prender à legislação infraconstitucional, ignorando princípios de observância obrigatória.

O *distinguish* equivocado que deixa de aplicar precedente vinculante deixará o contribuinte em situação favorecida ou desfavorecida em relação aos demais que se encontram em situação de equivalência: a violação do Art. 150, II, CF é evidente. Ainda que o precedente não seja ignorado na decisão, mas sua aplicação tenha ocorrido de maneira incorreta, o tratamento desigual entre contribuintes subsiste.

¹²² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - 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.

¹²³ Art. 32. É nula a sentença arbitral se: IV - for proferida fora dos limites da convenção de arbitragem.

¹²⁴ AMARAL, Gustavo Rizzo. Op. cit. p. 374.

Os princípios constitucionais não podem ser lidos de maneira restritiva. Isto é, o entendimento equivocado do árbitro não justifica a possibilidade de tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação análoga. O texto constitucional não vedou o tratamento desigual instituído pelas pessoas políticas, mas também proibiu o tratamento diferenciado dado pelos aplicadores do direito.

Ainda, em consonância à menção do próprio autor de que, ao escolher a arbitragem de direito o litigante tem expectativa do direito a ser aplicado, há princípio constitucional tributário no mesmo sentido. Trata-se do princípio da segurança jurídica que, nas palavras de Roque Antonio Carrazza, desemboca no princípio da confiança na lei fiscal, de modo que “não há segurança jurídica onde se faz presente a incerteza acerca do Direito aplicável”. Para Carrazza, os contribuintes devem ter condições de antecipar objetivamente seus direitos e deveres tributários, que, por isto mesmo, só podem surgir de lei, igual para todos¹²⁵.

A defesa da nulidade dessas decisões guarda consonância, inclusive, com a prática já adotada pelas jurisdições que permitem a arbitragem tributária. Conforme já destacado neste trabalho, embora as decisões arbitrais tributárias sejam irrecorríveis, em Cabo Verde, há previsão expressa permitindo a recorribilidade em caso de manifesta inconstitucionalidade na sentença.

Assim, em que pese as discussões doutrinárias acerca da possibilidade de ação rescisória de sentença arbitral, defende-se aqui a possibilidade de utilização do remédio. Os títulos executivos judiciais¹²⁶ podem ser objeto de ação rescisória, conforme disposto no Art. 525, §15, CPC, caso seja inexequível ou inexigível, fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso. Desse modo, o contribuinte que receber tratamento desigual em virtude de equívoco no *distinguish* de precedente judicial vinculante poderá rever a decisão por meio de Ação Rescisória¹²⁷.

¹²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29ª ed. Editora Malheiros, 2013. p. 484-485.

¹²⁶ Nesse sentido, importante salientar o disposto no Art. 31 da LArb, que determina que “a sentença arbitral produz, entre as partes e seus sucessores, os mesmos efeitos da sentença proferida pelos órgãos do Poder Judiciário e, sendo condenatória, constitui título executivo.”

¹²⁷ Defende-se, aqui, a utilização do prazo de 2 (dois) anos para ajuizamento da Ação Rescisória, em detrimento do prazo de 90 (noventa) dias do Art. 33, § 1º, da LArb, eis que o prazo previsto na legislação arbitral se refere ao rol taxativo de hipóteses do Art. 32 da referida lei, enquanto o caso de inconstitucionalidade está previsto na legislação processual civil, devendo seguir as regras deste diploma normativo.

7. POSSÍVEIS MODELOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Antonio Carlos Guidoni Filho e Thais de Laurentiis aludem que “a perspectiva da utilização da arbitragem no direito tributário é um dos assuntos do momento, seja no âmbito acadêmico, nos projetos de alteração legislativa, seja na mídia dedicada aos assuntos jurídicos”¹²⁸. Não são poucas as contribuições doutrinárias que o ordenamento brasileiro recebe sobre o tema, as quais servem de base para uma possível futura estruturação de um sistema de arbitragem tributária eficiente, merecendo destaque.

Relativamente à “premissa falsa” de que o crédito tributário seria indisponível, Marcelo Barbi aconselha o diálogo do ordenamento brasileiro com a doutrina portuguesa a fim de que se rompa com falsos empecilhos que impedem a prestação de uma tutela jurisdicional especializada e tempestiva, mas privada, nos litígios fiscais¹²⁹.

Marcelo Ricardo Escobar indica a adoção de um modelo escalonado para a arbitragem tributária, com requisitos diferenciados a depender do valor da causa. Entre os requisitos, o autor menciona a comprovação técnica dos árbitros, que deverá ser maior de acordo com o valor envolvido no litígio¹³⁰.

Inovação doutrinária de destaque é a proposta de André Rodrigues Junqueira, que busca dar a transparência devida às arbitragens envolvendo a Administração Pública, dada a necessidade de se observar a publicidade do procedimento. O autor analisa a possibilidade do Ministério Público e do Tribunal de Contas intervirem no processo arbitral. Quanto ao Ministério Público, Junqueira conclui que sua intervenção não guarda respaldo no ordenamento jurídico, eis que se trata de um procedimento privado que discute direitos disponíveis. Por outro lado, o autor defende o papel do Tribunal de Contas na análise de editais de licitação ou no acompanhamento da execução contratual, desde que com âmbito de atuação restritíssimo e devendo se limitar às hipóteses de desvio de função no uso da arbitragem¹³¹.

A brilhante contribuição do Professor Luis Eduardo Schoueri é a proposta de uma arbitragem tributária desenvolvida no âmbito do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. A ideia do Professor é de que, após decidida a causa em primeira instância pela DRJ -

¹²⁸ GUIDONI FILHO, Antonio Carlos. DE LAURENTIIS, Thais. Op. Cit. 274.

¹²⁹ BARBI, Marcelo. *Arbitragem Tributária no Brasil: por que não?* In.: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli. Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. 2ª ed. Revista dos Tribunais. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

¹³⁰ ESCOBAR, Marcelo Ricardo. Op. Cit. 331.

¹³¹ JUNQUEIRA, André Rodrigues. *O papel das entidades de controle da Administração Pública na arbitragem que envolve o Poder Público: Tribunais de Contas e Ministério Público*. p. 336. In.: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli. Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. 2ª ed. Revista dos Tribunais. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

Delegacia Regional de Julgamento, vindo o recurso a ser encaminhado ao CARF, abrir-se-iam duas possibilidades: o tema poderia vir a ser examinado pelas turmas julgadoras em cada seção, cabendo, se for o caso, recurso à CSFR - Câmara Superior de Recursos Fiscais-, ou se abriria a possibilidade de celebração de compromisso arbitral, com julgamento por câmara arbitral na estrutura do próprio CARF¹³².

Na proposta de Schoueri, a câmara arbitral seria instaurada após a assinatura do compromisso arbitral, podendo o sujeito passivo indicar um árbitro entre aqueles previstos em lista elaborada previamente pelo Ministro do Estado da Fazenda. A Fazenda Nacional, por sua vez, também indicaria um árbitro. Ambos os árbitros indicados escolheriam um terceiro árbitro, também contido na lista elaborada pelo Ministro do Estado e da Fazenda. Por fim, constaria no compromisso arbitral a expressa renúncia, por parte do sujeito passivo, de recorrer do laudo arbitral ao Poder Judiciário¹³³.

Em atenção à celeridade que se pretende com a opção pelo juízo arbitral, Renato Maurício Porto Reis defende a antecipação de prova pericial contábil a fim de auxiliar a resolução da demanda. A proposta do autor considera que a contabilidade se presta a evidenciar aquilo que ocorreu em determinado momento e que foi refletido em uma escrituração contábil adequada. Tal espécie de investigação se assemelha à tentativa de reconstruir a história em um momento futuro, tornando-se evidência fática. Desse modo, a prova pericial isenta e técnica auxilia no deslinde célere da arbitragem tributária, esclarecendo os fatos ao julgador para que este forme seu convencimento¹³⁴.

Leonardo de Andrade Rezende Alvim, ao tecer comentários sobre um possível modelo de arbitragem tributária no Brasil, menciona que, para que a arbitragem tributária seja boa tanto para o fisco quanto para o contribuinte, ela precisa ser imparcial, rápida e de alta qualidade técnica, tudo isso em tempo gradual. Para a primeira premissa, Alvim destaca a necessidade de quarentena para o exercício da função de árbitro, a vedação do exercício da advocacia pública ou privada, aceite obrigatório do Fisco e deve-se começar aos poucos com a indicação de casos e valores sujeitos a arbitragem por meio de Portaria emitida pelo Ministério da Economia.

¹³² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ensaio para uma arbitragem tributária no Brasil*. p. 382. In.: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli. *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. 2ª ed. Revista dos Tribunais. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

¹³³ Ibidem, p. 383.

¹³⁴ REIS, Renato Maurício Porto. *Produção de Prova Técnica na Arbitragem Tributária*. pp. 211-221. In.: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli. *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. 2ª ed. Revista dos Tribunais. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

O autor também sustenta a necessidade de determinar prazo para os andamentos processuais e a renúncia ao direito de valer-se do Poder Judiciário, devendo o contribuinte informar por essa opção até o término do processo administrativo tributário.

Em relação à qualidade técnica, Alvim defende a constituição de centros de arbitragem privados, com participação do Estado na constituição, funcionamento e gestão. O autor sustenta, por fim, ser inviável com o modelo brasileiro a exclusividade de um único centro de arbitragem, sendo interessante a sujeição dos centros de arbitragem tributária aos procedimentos cabíveis de licitação¹³⁵.

¹³⁵ ALVIM, Leonardo de Andrade Rezende. *Arbitragem Tributária no Brasil: os motivos pelas quais ela é necessária, mas sua implementação deve ser gradual*. p. 414. In.: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli. *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. 2ª ed. Revista dos Tribunais. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

8. A EXPERIÊNCIA BRASILEIRA E O PROJETO DE LEI Nº 4.257

O Brasil, ao contrário do ordenamento lusitano, ainda não vislumbra um dispositivo legal aprovado para a utilização da arbitragem em matéria tributária. Apesar disso, há uma tendência do ordenamento brasileiro que, atento às demandas dos litigantes e à experiência internacional, dá pinceladas, ainda que singelas, sobre a temática.

A título de exemplo, podemos citar caso em que a matéria fiscal foi discutida indiretamente numa arbitragem. No Conflito de Competência 149.520/GO, julgado no STJ, tratava-se acerca da propriedade de grande quantidade de álcool, questionando se ela pertencia ao suscitante do conflito de competência, uma Usina de Goiás em recuperação judicial, ou à suscitada, a cooperativa que demandava a propriedade. No caso concreto, a discussão acerca da propriedade do álcool impactaria o acontecimento de um novo fato tributário, visto a vigência do Programa PRODUZIR, do Estado de Goiás, em que a Agência de Fomento de Goiás S/A financiava, por 15 anos, 73% do ICMS, com juros de 0,2% ao mês e outras garantias. O tribunal arbitral havia proferido decisão no sentido de reconhecer a propriedade do etanol em favor da suscitada e, tendo a suscitante recorrido ao Poder Judiciário, a decisão não pôde ser modificada pela jurisdição estatal. Nas razões do tribunal arbitral, a usina teria que retificar seus livros fiscais e contábeis para a apropriação do crédito tributário; caso contrário, tratar-se-ia de apropriação indébita.

A permissão da arbitragem tributária é mais concreta na Portaria AGU nº 1.281 de 27/09/2007¹³⁶, cujo texto dispõe sobre o deslinde, em sede administrativa, de controvérsias de natureza jurídica entre órgãos e entidades da Administração Federal, no âmbito da Advocacia-Geral da União. O referido instrumento enumerava a possibilidade de conciliação ou “arbitramento”, o mesmo conceito utilizado no Brasil Império, no Decreto nº 2.647, de 19 de setembro de 1860, para se referir à arbitragem¹³⁷.

Reiterando a portaria em comento, no mesmo ano o parecer AGU/SRG 01/2007¹³⁸ passou a permitir a arbitragem de matéria fiscal no âmbito da Administração Pública Federal. No processo que deu origem à portaria era discutida a incidência de contribuições previdenciárias em pagamentos de autônomos que prestavam assistência médica aos servidores

¹³⁶ BRASIL. Portaria AGU nº 1.281 de 27 de setembro de 2007. Dispõe sobre o deslinde, em sede administrativa, de controvérsias de natureza jurídica entre órgãos e entidades da Administração Federal, no âmbito da Advocacia-Geral da União. Disponível em: < <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=204064> > Acesso em 29 mar 2022.

¹³⁷ Artigo 577 e seguintes.

¹³⁸ BRASIL. Advocacia Geral da União. Parecer AGU/SRG 01/2007. Disponível em: < <https://www.gov.br/agu/page/atos/detalhe/idato/225001> > Acesso em 29 mar 2022.

do Banco Central do Brasil. No caso concreto, foi definido que a CCAF – Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal seria o órgão competente para o julgamento, em conformidade com a Portaria AGU nº 1.281 de 27/09/2007.

Em que pese os dispositivos mencionados, nenhum dos eventos efetivamente regula ou institui a arbitragem tributária. O dispositivo que busca exercer essa função é o Projeto de Lei nº 4257, de 2019, de autoria do Senador Antonio Anastasia. O PL modifica a Lei de cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, introduzindo a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária.

A própria justificativa do PL já demonstra a vontade do legislador em oferecer vias alternativas para a execução do crédito tributário para recuperar o crédito público dos entes federados. O conteúdo da norma abrange a fase executória, justamente onde se concentra a maior parte do congestionamento de processos fiscais.

O requisito para que o contribuinte possa valer-se do juízo arbitral no julgamento de embargos executórios é a garantia da execução por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia. Nota-se a preocupação do legislador não apenas em garantir que o fisco receba o valor do crédito tributário, mas que o receba imediatamente após a sentença. Contudo, a recíproca não é verdadeira. Se, ao final do julgamento, o contribuinte vence, a ele é devido o ressarcimento com despesas do tribunal arbitral e honorários advocatícios. Esse pagamento, contudo, entrará no regime de precatórios, podendo o contribuinte receber o valor em até dois anos após a sentença arbitral.

Relativamente aos árbitros, o texto inicial do PL foi insuficiente. O Art 16-B apenas define que, para arbitrar o embargo executório, o árbitro não pode decidir mais de um processo do mesmo particular ou de grupo econômico o qual este faça parte o particular por ano – exigência que foi, posteriormente ao relatório legislativo da Comissão de Assuntos Econômicos, majorada para dois anos após. Há um grande abismo entre uma previsão que efetivamente assegure a imparcialidade do árbitro e o referido dispositivo, sendo necessária uma iniciativa mais incisiva e garantista.

Como já referido no presente estudo, a legislação de Portugal prevê normas de imparcialidade do árbitro mais rígidas – o que contribui para o sucesso da arbitragem tributária. A título exemplificativo, naquela jurisdição dá-se ampla consideração à capacidade teórica do árbitro, devendo este ter atuação de pelo menos 10 anos na área. O rol de impedimentos também é extenso, determinando, por exemplo, que o árbitro não pode atuar em casos cujo sujeito passivo é entidade ou grupo econômico do qual ele fez parte no último biênio.

Ainda que eventual regime arbitral em matéria tributária no Brasil não siga exatamente os moldes portugueses, os requisitos de imparcialidade do árbitro não podem ser resumidos, restritivos ou mal formulados. Há, no PL, apenas menção à observância dos termos elencados na LArb – que dispõe sobre requisitos do árbitro -sem qualquer especificidade sobre deslindes tributários. O procurador federal poderia julgar arbitragem que trate de tributo federal? Advogado que defenda publicamente determinado ponto de vista pode atuar em arbitragem tributária relacionada exatamente à mesma matéria? Defende-se, quanto a este ponto, a a consideração como bom exemplo da lei portuguesa para o legislador brasileiro no sentido de que a matéria de requisitos e imparcialidade do árbitro seja melhor explorada.

O dispositivo seguinte, o Art. 16-C, foi alterado por emenda na Comissão de Assuntos Econômicos. Inicialmente, o texto previa apenas um processo arbitral público, de direito, conduzido por órgão arbitral institucional reconhecido. Com a modificação, proposta pelo senador Weverton Rocha¹³⁹, foi inserida, no *caput*, a obrigatoriedade de credenciamento prévio das câmaras arbitrais por cada entidade da Federação e a possibilidade de realização dos atos procedimentais de forma eletrônica. A alteração parece guardar relação, ainda que singelamente, com o modelo de arbitragem institucional lusitana, em que o CAAD é competente para julgar litígios fiscais. O senador justifica a emenda ao argumento de que é necessário que as câmaras garantam transparência, acessibilidade e publicidade. De fato, tais pressupostos são mais bem garantidos com o credenciamento prévio dos órgãos arbitrais, oportunidade em que se verifica as condições da câmara para exercer sua função: capacidade física, técnica, idoneidade, acessibilidade, entre outros.

Além disso, a emenda de Rocha adicionou dois novos parágrafos ao Art. 16-C. O primeiro parágrafo se ocupa de delimitar que será admitida a arbitragem “desde que a matéria litigiosa tenha repercussão econômica ou valor de causa inferior aos parâmetros normativos mínimos fixados por cada entidade da Federação para inscrição do débito em dívida ativa ou ajuizamento da execução fiscal”. Para os casos em que o valor é inferior ao parâmetro, o litígio seria direcionado para um órgão arbitral especializado.

O interessante de tal parágrafo é que se menciona a possibilidade de a arbitragem versar sobre débito inscrito ou não em dívida ativa, desde que não seja, por força de lei, elegível para execução fiscal. A justificativa do senador Rocha se pauta, principalmente, no princípio da economicidade.

¹³⁹ BRASIL. Senado Federal. Emenda Modificativa – CAE. Projeto de Lei nº 4.257, de 2019. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7990556&ts=1644319521281&disposition=inline>> Acesso em 31 mar 2022.

A previsão foi atacada no relatório do Senador Otto Alencar, ao argumento de não se justificar a previsão de uma câmara arbitral para cobrança de valores inferiores ao mínimo fixado, podendo o contribuinte, nesses casos, recorrer aos Juizados Especiais da Fazenda¹⁴⁰.

O segundo parágrafo da emenda determina que a Administração Pública deverá ser notificada sobre a instauração do procedimento arbitral e a celebração de convenção de arbitragem pela autoridade competente. O texto não definiu, inicialmente, de que modo se daria a notificação – se é pessoal, eletrônica, com aviso de recebimento, entre outros. Após o relatório legislativo, a redação Art. 16-C passou prever que a notificação será por autoridade competente e com a confidencialidade dos documentos considerados sigilosos pela legislação brasileira.

No texto original do PL, os Art. 16-D e 16-E parecem acertados, porquanto trataram de delimitar um teto de custos e honorários, iniciativa que pode incentivar os contribuintes a se valerem da arbitragem, dada a previsibilidade de gastos. Segundo o dispositivo, os honorários não podem ser superiores à metade do que seria arbitrado em processo judicial e as despesas adiantadas pelo contribuinte não podem exceder os honorários.

Outra iniciativa louvável foi a adição de um parágrafo único no Art. 16-E pelo senador Otto Alencar, deixando claro que caso o fisco reste vencido, o particular poderá requerer o reembolso das despesas adiantadas, observando os limites do artigo anterior.

Por fim, a matéria arbitral no PL se encerra com o Art. 16-F, cujo teor assegura o direito das partes de pleitear no Poder Judiciário a declaração de nulidade de sentença que contrarie enunciado de súmula vinculante, decisão do STF em controle concentrado de constitucionalidade ou acórdão proferido em incidente de resolução de demandas repetitivas ou repercussão geral.

Novamente um acerto do legislador, buscando estender para as vias privadas de jurisdição um enunciado constitucional que assegura a igualdade de tratamento entre os contribuintes. A partir disso, os litigantes ficarão amparados pela mesma decisão de órgão judicial caso a situação do litígio se encaixe nos enunciados de órgãos superiores.

O dispositivo parece se aproximar, inclusive, da opinião exposta anteriormente em relação à possibilidade de nulidade da decisão que, ao realizar o *distinguish* equivocado quanto

¹⁴⁰ Nas palavras do senador: “Acreditamos que não se justifica a previsão de uma câmara arbitral para cobrança de valores inferiores aos parâmetros mínimos fixados por cada ente da federação para inscrição do débito em dívida ativa ou ajuizamento da execução fiscal, pois não há previsão de fonte de custeio. Ademais, os contribuintes, em dívidas de pequeno valor têm opção de questionar a validade dessas cobranças no Juizado Especiais da Fazenda”. BRASIL. Senado Federal. Parecer SF nº 82, de 2019. Da COMISSÃO DE ASSUNTOS ECONÔMICOS, sobre o Projeto de Lei nº 4257, de 2019, do Senador Antonio Anastasia, que Modifica a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8028147&disposition=inline#Emenda2> Acesso em 31 mar 2022.

ao precedente vinculante, dá tratamento anti-isonômico ao contribuinte na demanda arbitral. Pela leitura do artigo, é clara a intenção do legislador em conceder importância à toda matéria que circunscreve o tratamento igualitário entre contribuintes, de modo que qualquer decisão em sentido contrário será nula, ainda que por aplicação errônea de precedente vinculante, ao contrário do sustentado por Gustavo Rizzo Amaral.

Após o relatório legislativo, foi adicionada uma limitação ao Art. 16-F. O texto passa a vigorar com a previsão de nulidade da sentença arbitral tão somente quando as decisões de órgãos superiores definidas no caput forem anteriores ao recebimento de notificação arbitral ou da decisão do pedido de esclarecimento. A alteração fixa o recebimento da notificação arbitral ou da decisão do esclarecimento como marco para a possibilidade de pedido de anulação, evitando dúvidas ao aplicador do direito e oportunismos das partes.

Na oportunidade do relatório legislativo, também foi adicionado o Art. 16-G, dispositivo de redação similar ao Art. 31 da Lei de Arbitragem, para validar a sentença arbitral em matéria fiscal, atribuindo a ela os mesmos efeitos da sentença proferida por órgão do Poder Judiciário. A alteração é indispensável para sanar o embaraço da necessidade de previsão legal que assegure a extinção do crédito tributário por meio de decisão arbitral que o reconhece inexecutível ou inexigível.

O trâmite do PL foi prejudicado pela pandemia de Covid-19 e as medidas de isolamento social, não tendo nenhuma movimentação durante 2020. O trâmite teve continuidade apenas no final do ano subsequente, em 28 de outubro de 2021, quando foi recebido o relatório do Senador Tasso Jereissati, pela aprovação do Projeto e pelo acatamento parcial das Emendas 1-T e 2-CAE.

Ao tecer elogios ao PL, mencionando que a iniciativa gerará benefícios imensuráveis a todo o País, Jereissati defende a constitucionalidade da arbitragem tributária:

Além da execução extrajudicial, a proposição assegura que, na execução fiscal, o devedor escolha se os seus embargos serão julgados pelo próprio Poder Judiciário ou por um juízo arbitral. Caso o devedor queira uma resposta mais rápida, pode optar pela arbitragem fiscal autorizada pela proposição. Não há qualquer inconstitucionalidade nessa solução, pois se trata de uma alternativa concedida pelo legislador ao cidadão. Ademais, é oportuno registrar que o art. 156, III, do Código Tributário Nacional prevê que a transação é uma forma de extinção do crédito tributário. Se é cabível transação, também é viável arbitragem autorizada expressamente em lei. A arbitragem é, a rigor, uma transação aprimorada: é um acordo em escolher um terceiro para dar uma solução.¹⁴¹

¹⁴¹ CCJ. Parecer da COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO, JUSTIÇA E CIDADANIA, em decisão terminativa, sobre o Projeto de Lei nº 4.257, de 2019, do Senador Antonio Anastasia, que modifica a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica.

Jereissati propõe, ainda, que a lei se refira à “arbitragem fiscal”, em detrimento de “arbitragem tributária”, buscando dar maior amplitude ao termo. Ainda, o senador acresce dois parágrafos no Art. 16-A para prever expressamente que a opção pelo juízo arbitral suspende a execução fiscal. Pela sobreposição de artigos da LArb e do CTN já era possível a leitura de que a arbitragem, ainda que em curso, suspenderia a execução fiscal. Entretanto, há de se aplaudir a indicação do senador, pois evita abusos por parte do Fisco e inibe entendimento contrário pela doutrina.

Além disso, o relator propõe facultar às Fazendas Públicas que assim desejarem a possibilidade de aceitação de garantia distinta das listadas na lei, caso o contribuinte demonstre a impossibilidade de apresentação. Novamente, Jereissati acerta em suas ponderações, pois ao permitir a apresentação de garantias distintas das listadas na lei para o contribuinte se valer da arbitragem, o instituto se torna muito mais convidativo.

Jereissati ainda indica a necessidade de, no lugar do termo “convenção de arbitragem”, alocar a expressão “compromisso arbitral”. O senador explica que o primeiro constitui gênero, composto pelas espécies “cláusula compromissória” e “compromisso arbitral”. Acerta novamente o senador, eis que tal diferença é comumente tratada em manuais de arbitragem¹⁴² e, inclusive, explícita no Art. 3º da Lei 9.307/1996¹⁴³.

Finalmente, Jereissati indica alguns ajustes no texto para evitar que se questione a validade da arbitragem como jurisdição alternativa à estatal para a solução de litígios em matéria tributária, além de outros ajustes para garantir maior clareza no texto, segurança jurídica dos enunciados e eficiência do método.

Ainda em trâmite, o PL sofreu consideráveis modificações desde o texto original. A maioria caminhando no sentido de aprimorar o procedimento, adicionando garantias às partes e requisitos ao procedimento. Contudo, ainda existem lacunas e peculiaridades não exploradas, a exemplo dos impedimentos e requisitos dos árbitros.

De um lado, o minimalismo legislativo que o projeto de lei ainda vislumbra não parece ser fator negativo para o deslinde da arbitragem tributária, visto que em diversos momentos faz-se menção à LArb, instrumento de texto robusto que aborda detalhes aplicáveis a arbitragens

Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9032841&ts=1644319521583>> Acesso em 30 mar 2022.

¹⁴² A exemplo, Luiz Antonio Scavone Jr menciona que: “Convenção de arbitragem é gênero do qual são espécies a cláusula arbitral (ou cláusula compromissória) e o compromisso arbitral”. SCAVONE JUNIOR, Luiz Antonio. Manual de Arbitragem. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, p. 74, 2014.

¹⁴³ Art. 3º : As partes interessadas podem submeter a solução de seus litígios ao juízo arbitral mediante convenção de arbitragem, assim entendida a cláusula compromissória e o compromisso arbitral.

de modo geral. De outro, observa-se, pela experiência estrangeira - em especial a de Portugal - que um instrumento legal de maior aprofundamento pode auxiliar no desenvolvimento e uso da arbitragem tributária.

Não obstante isso, no atual estágio o texto do PL é deveras satisfatório, bastando aguardar o final do trâmite legislativo para instituir a arbitragem tributária no Brasil.

9. CONCLUSÃO

A arbitragem tributária é um dos tópicos do direito que esbarra na recorrente intersecção entre Direito Público e Direito Privado. Em virtude das questões delicadas que circunscrevem o tema, qualquer iniciativa que diligencie sua instituição deve demonstrar, a um só tempo, a superação de qualquer impasse constitucional e a operacionalidade do mecanismo capaz de produzir efeitos de maneira válida e eficiente.

Os impasses constitucionais parecem superados, eis que as restrições dogmáticas defendidas pela doutrina minoritária se encontram ultrapassadas.

Em primeiro lugar, a alteração do Código Tributário Nacional não é indispensável, tendo em vista que, pela sobreposição de artigos do próprio CTN e da Lei de Arbitragem já é possível extrair que: (i) a decisão arbitral que reconhece a inexigibilidade ou inexistência do débito extingue o crédito tributário; (ii) a instauração da arbitragem cessa o prazo prescricional; e (iii) a discussão da Dívida Ativa da Fazenda Pública será admissível em juízo arbitral, para fins do Art. 38 da Lei de Execuções Fiscais, tendo em vista a vigência de lei posterior e mais específica.

Além da sobreposição dos dispositivos, também se extrai um entendimento favorável pelas decisões dos tribunais superiores, que apontam para um modelo de interpretação de normais mais dúcteis e adaptáveis a novas circunstâncias. A doutrina, no mesmo sentido, se posiciona majoritariamente aberta.

A indisponibilidade do crédito tributário, por sua vez, não constitui impasse à arbitragem tributária. Embora o STJ já tenha caracterizado o crédito tributário como indisponível, a indisponibilidade recai sobre o ato de tributar, de constituir o crédito tributário, de reavê-lo para si; não de cobrá-lo. Os próprios exemplos de remissão, anistia e parcelamento do crédito tributário demonstram que a indisponibilidade não constitui impedimento rígido, mas tão somente assegura o interesse patrimonial do Estado. Discuti-lo na esfera arbitral não coloca o interesse fazendário em risco, sendo apenas uma via alternativa de discussão da demanda fiscal.

No plano da operacionalidade, um regramento robusto acerca das prerrogativas e escolha de árbitros é o caminho para a efetiva isonomia. Qualquer brecha legal que oportunize a parcialidade do árbitro prejudicará a higidez do procedimento e da sentença. A proposta de Marcelo Ricardo Escobar soluciona o impasse, pois prevê um sistema escalonado em que se exige maior experiência e titulação dos árbitros conforme o valor da causa. Acrescenta-se, ainda, que a exigência deve observar, para além do mero valor da causa, sua complexidade e os direitos atingidos, principalmente aqueles consagrados na Constituição Federal.

Com relação aos precedentes judiciais vinculantes, defende-se seu total seguimento pelos árbitros em atenção ao princípio do tratamento igualitário entre contribuintes. A aplicação equivocada do precedente, ainda que não ignorado pelo árbitro, é passível de nulidade, novamente em atenção à isonomia.

A arbitragem tributária não é o instrumento adequado para desafogar o contencioso fiscal. A ela se vinculam muito mais as demandas do Estado Democrático de Direito de abertura aos meios adequados de resolução de conflitos, dando aos litigantes a oportunidade de escolher o método que melhor lhe aprouver para dirimir suas controvérsias. O monopólio do Estado na resolução de disputas deixa de ser a premissa vigente e abre espaço para opções mais especializadas na matéria, menos morosas e igualmente válidas.

A análise do desenvolvimento da arbitragem tributária nas demais jurisdições pode contribuir para a instituição e aplicação do instituto no Brasil. Inicialmente, verifica-se que o Brasil passa por momento semelhante ao de Portugal e ao de Cabo Verde quando da abertura da arbitragem tributária em seu país, marcada por uma alta carga de processos fiscais com longa duração e elevados gastos, além da necessidade de arrecadar receitas para suprir dívidas estatais. Trata-se, portanto, de momento oportuno para a abertura da arbitragem tributária no país.

A experiência portuguesa possui, entre as contribuições mais importantes ao tema da arbitragem tributária, o exemplo do vasto regramento direcionado aos árbitros, a fim de garantir sua imparcialidade. O CAAD, responsável pelo processamento e julgamento das arbitragens fiscais, demonstrou sucesso e aderência por muitos contribuintes.

Cabo Verde instituiu a arbitragem tributária em meio a uma reforma tributária na tentativa de atrair investimento estrangeiro, também com grande sucesso. O rol de matérias fiscais arbitráveis na legislação caboverdiana é extenso, de modo que o legislador optou por elencar apenas as matérias não arbitráveis, estando as demais autorizadas a serem objeto de arbitragem. A imparcialidade dos árbitros também é muito forte nesse regime, influência recebida diretamente do ordenamento lusitano.

Em países como os Estados Unidos da América e a Venezuela, muitas questões tributárias são discutidas indiretamente em arbitragens comerciais e de investimento, assim como ocorre, em menor quantidade, no Brasil. É possível que, num futuro próximo, ambas as jurisdições caminhem para a abertura à arbitragem fiscal.

Na França, por outro lado, em que pese a presença de dispositivos semelhantes aos do Brasil, em relação ao perdão e ao parcelamento de dívida, tais fatores não afastam a impossibilidade de, naquela jurisdição, a arbitragem ser utilizada para dirimir conflitos

tributários. Espera-se que o ordenamento brasileiro caminhe em direção oposta, eis que o entendimento é restritivo e não coaduna com a tendência de abertura do *MultiDoor System*.

Muitos juristas brasileiros se manifestaram propondo possíveis modelos de arbitragem tributária no Brasil. O modelo escalonado, proposto por Escobar, em que se exige maior experiência e titulação do árbitro conforme o valor da causa, garante maior tecnicidade à decisão. Contudo, há de se questionar se tal exigência é legal, pois a indicação do árbitro deriva da vontade das partes – assim como a opção pelo juízo arbitral. As exigências na indicação de árbitro devem limitar-se a questões de imparcialidade, suspeição, impedimentos e tecnicidade satisfatória, não podendo a lei exigir requisitos a mais única e exclusivamente em razão do mero valor da causa.

A proposta de Junqueira de acompanhamento do Tribunal de Contas no procedimento arbitral se apresenta praticável e de grande contribuição à transparência do procedimento arbitral envolvendo a Administração Pública. Igualmente praticável, embora restrita, pois destinada apenas ao âmbito do CAREF, é a proposta do Prof. Schoueri.

Quanto à proposta de Alvim, destaca-se concordância em relação à inviabilidade de importar do sistema português a exclusividade de um único centro de arbitragem, tendo em vista a prática brasileira.

Finalmente, pela análise do trâmite legislativo do Projeto de Lei nº 4.257, observam-se mudanças necessárias e satisfatórias no texto inicial. Nas próprias manifestações dos motivos e nas emendas ao PL, foram superados os impasses constitucionais impostos pela doutrina.

Conclui-se, assim, que os debates acerca da arbitragem tributária passaram do âmbito da validade para o viés da forma, de modo que o legislador deve preocupar-se com questões operacionais do procedimento a fim de aprimorá-lo, garantindo o sucesso da arbitragem fiscal no Brasil.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, André Gomma. Desafios de Acesso à Justiça ante o Fortalecimento da Autocomposição como Política Pública Nacional. In: RICHA, Morgana de Almeida; PELUSO, Antonio Cezar (Coords.). *Conciliação e mediação: estruturação da política judiciária nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 27 ed, ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Maria Celeste C. J. Santos, rev. téc. Cláudio de Cicco. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 6ª ed. 1995.

BONÍCIO, Marcelo José Magalhães. *Arbitragem e Estado: ensaio sobre o litígio adequado*. Revista de Arbitragem e Mediação, ano 12, abr/jun. v. 45. Revista dos Tribunais, 2015.

BRASIL. Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm > Acesso em 31 mar 2022.

BRASIL. Lei nº 11.079, de 30 de dezembro de 2004. Institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l11079.htm > Acesso em 29 mar 2022.

BRASIL. Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica e altera diversos instrumentos legais. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm Acesso em 29 mar 2022.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm#:~:text=DECRETO%2DLEI%20N%C2%BA%20200%2C%20DE,Administrativa%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A1ncias > Acesso em 29 mar 2022.

BRASIL. Decreto nº 21.187, de 22 de março de 1932. Promulga o Protocolo relativo a cláusula de arbitragem, firmado em Genebra a 24 de setembro de 1923. Disponível em: < <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-21187-22-marco-1932-548999-publicacaooriginal-64245-pe.html#:~:text=Promulga%20o%20Protocolo%20relativo%20a,dos%20Estados%20Unidos%20do%20Brasil> > Acesso em 29 mar 2022.

BRASIL. Decreto nº 7.959, de 29 de dezembro de 1880. Aprova as cláusulas que devem regular as concessões de estradas de ferro gerais no Império. Disponível em: <

<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-7959-29-dezembro-1880-547352-publicacaooriginal-62081-pe.html>> Acesso em 29 mar 2022.

BRASIL. Decreto-Lei nº 960, de 17 de dezembro de 1938. Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, em todo o território nacional. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/del0960.htm> Acesso em 23 mar 2022.

BRASIL. 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#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.307%2C%20DE%2023,Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20arbitragem.&text=Art.,relativos%20a%20direitos%20patrimoniais%20dispon%C3%ADveis.&text=Art.,-2%C2%BA%20A%20arbitragem> Acesso em 29 mar 2022.

BRASIL. Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997. Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995. Disponível em: < [BRASIL. Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997. Dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo e dá outras providências. Disponível em: < \[BRASIL. Advocacia Geral da União. Parecer AGU/SRG 01/2007. Disponível em: < <https://www.gov.br/agu/page/atos/detalhe/idato/225001> > Acesso em 29 mar 2022.\]\(http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9478.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.478%2C%20DE%206%20DE%20AGOSTO%20DE%201997&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20pol%C3%ADtica%20energ%C3%A9tica,Petr%C3%B3leo%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias.> Acesso em 29 mar 2022.</p>
</div>
<div data-bbox=\)](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9472.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.472%2C%20DE%2016%20DE%20JULHO%20DE%201997.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20organiza%C3%A7%C3%A3o%20dos,Constitucional%20n%C2%BA%208%2C%20de%201995.&text=Art.> Acesso em 29 mar 2022.</p>
</div>
<div data-bbox=)

BRASIL. Portaria AGU nº 1.281 de 27 de setembro de 2007. Dispõe sobre o deslinde, em sede administrativa, de controvérsias de natureza jurídica entre órgãos e entidades da Administração Federal, no âmbito da Advocacia-Geral da União. Disponível em: < <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=204064>> Acesso em 29 mar 2022.

BRASIL. Senado Federal. Parecer SF nº 82, de 2019. Da COMISSÃO DE ASSUNTOS ECONÔMICOS, sobre o Projeto de Lei nº 4257, de 2019, do Senador Antonio Anastasia, que Modifica a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8028147&disposition=inline#Emenda2> Acesso em 31 mar 2022.

BRASIL. Senado Federal. Emenda Modificativa – CAE. Projeto de Lei nº 4.257, de 2019. Disponível em: < <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7990556&ts=1644319521281&disposition=inline>> Acesso em 31 mar 2022.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. *Reforma do Estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional*. São Paulo: 34; Brasília: ENAP, 1998.

CABO VERDE. Lei nº 108/VIII/2016. Estabelece o regime de arbitragem como meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária. Disponível em: <<https://kiosk.incv.cv/V/2016/1/28/1.1.5.2136/p172>> Acesso em 29 mar 2022.

CABO VERDE. Código Geral Tributário - Lei nº 47 2013. Disponível em: https://mf.gov.cv/web/dnre/legislacao/-/document_library/kawUcttkhMXD/view_file/64364?com_liferay_document_library_web_portlet_DLPortlet_INSTANCE_kawUcttkhMXD_redirect=https%3A%2F%2Fmf.gov.cv%2Fweb%2Fdnre%2Flegislacao%2F-%2Fdocument_library%2FkawUcttkhMXD%2Fview%2F64342 Acesso em 29 mar 2022.

CABO VERDE. Código de Processo Tributário – Lei nº 48 – 2013. Disponível em: https://mf.gov.cv/web/dnre/legislacao/-/document_library/kawUcttkhMXD/view_file/64376?com_liferay_document_library_web_portlet_DLPortlet_INSTANCE_kawUcttkhMXD_redirect=https%3A%2F%2Fmf.gov.cv%2Fweb%2Fdnre%2Flegislacao%2F-%2Fdocument_library%2FkawUcttkhMXD%2Fview%2F64342 Acesso em 29 mar 2022.

CABO VERDE. Código das Execuções Tributárias – Lei nº 49 – 2013. Disponível em: https://mf.gov.cv/web/dnre/legislacao/-/document_library/kawUcttkhMXD/view_file/64356?com_liferay_document_library_web_portlet_DLPortlet_INSTANCE_kawUcttkhMXD_redirect=https%3A%2F%2Fmf.gov.cv%2Fweb%2Fdnre%2Flegislacao%2F-%2Fdocument_library%2FkawUcttkhMXD%2Fview%2F64342 Acesso em 29 mar 2022.

CAM-CCBC. Relatório anual da CAM-CCBC. Disponível em: https://ccbc.org.br/cam-ccbc-centro-arbitragem-mediacao/arbitragem-estatisticas/#flipbook-df_25372/13/ Acesso em 26 abr 2021.

CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. *Acesso à justiça*. Porto Alegre: SAFE, 1988.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29ª ed. Editora Malheiros. São Paulo.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CCJ. Parecer da COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO, JUSTIÇA E CIDADANIA, em decisão terminativa, sobre o Projeto de Lei nº 4.257, de 2019, do Senador Antonio Anastasia, que modifica a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9032841&ts=1644319521583>> Acesso em 30 mar 2022.

CNJ. Justiça em Números. Brasília: CNJ, 2018. 2018.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9 ed. Revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DE MORAIS SALES, Lilia Maia; DE SOUSA, Mariana Almeida. O sistema de múltiplas portas e o judiciário brasileiro. *Revista Brasileira de Direitos Fundamentais & Justiça*, v. 5, n. 16, 2011.

DE OLIVEIRA, Bruno Bastos et al. A eficiência do Sistema Multiportas de Justiça e a aplicação nos conflitos envolvendo a Fazenda Pública. *Revista da Faculdade de Direito da UFG*, v. 43, 2019.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Parcerias na Administração Pública: concessão, permissão, franquia, terceirização, parceria público-privada e outras formas*. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

DÍAZ-CANDIA, Hernando. *Viabilidad y operatividad práctica contemporánea del arbitraje tributario en Venezuela*. Arbitraje: Revista de Arbitraje Comercial y de Inversiones. Centro Internacional de Arbitraje, Mediación y Negociación (CIAMEN), 2014. vol.7. pp. 745 – 767.

DO AMARAL, Gilberto Luiz et al. *Quantidade de normas editadas no Brasil: 25 anos da Constituição Federal de 1988*. Retrieved November, v. 22, 2013.

DOS SANTOS, Luciano Alves Rodrigues; DA ROSA CACHAPUZ, Rozane. *Arbitragem na administração pública*. Scientia Iuris, v. 16, n. 1, p. 137-160, 2012.

ETCO. Os desafios do contencioso tributário no Brasil. ETCO. 2019.

FARINHO, Domingos Soares. *Algumas notas sobre o modelo institucional do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)*. Mais Justiça Administrativa e Fiscal. Wolters Kluwer. Coimbra Editora, nov. 2010, p. 31-45.

FIORAVANTI, Marcos Serra Netto. *A arbitragem e os precedentes judiciais: observância, respeito ou vinculação?*. 2018. Dissertação de mestrado. Disponível em: <
<https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/20834>> Acesso em 29 mar 2022.

FONSECA, Isabel Celeste da. *A Arbitragem Administrativa e Tributária, Problemas e Desafios*. 2.^a Ed., Almedina, 2013.

FREIRE, Ángel Sánchez. HENRIQUES, Duarte Gorjão. Arbitraje de disputas tributarias en Portugal. Spain Arbitration Review. *Revista del Club Español del Arbitraje*. Wolters Kluwer España 2015, vol. 2015. pp. 95 – 105.

GEBARA, Gabriel Ulhôa Canto. *Arbitragem e transação no âmbito do direito tributário*. 2016. Monografia de curso de L.L.M.

GOUVEIA, Jorge Bacelar. *Direito constitucionais de Língua portuguesa caminhos de um constitucionalismo singular*. Editora Almedina, 2012.

GRINOVER, Ada Pellegrini. *Ensaio sobre a processualidade. Fundamentos para uma nova teoria geral do processo*. Brasília-DF: Gazeta Jurídica, 2016.

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

JUCÁ, Francisco Pedro. *Direito e Política*. In: Vários autores (Org.). *Estudos Jurídicos em Homenagem ao Professor Silas Gonçalves*. São Paulo: Scortecci, 2006, v. 01, p. 37-62.

LAUBADÉRE, André de. *Traité de Droit Administratif*. Paris, 1976, vol. I.

LEMES, Selma. *Arbitragem na Administração Pública: fundamentos jurídicos e eficiência econômica*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

LEMES, Selma M. Ferreira. *Arbitragem. Princípios jurídicos fundamentais*. Direito brasileiro e comparado. *Revista de Informação Legislativa*, Senado Federal. vol. 115, Julho/Setembro, 1992

LUCHIARI, Valeria Feriolo Lagasta. Histórico dos métodos alternativos de solução de conflitos. In: GROSSMAN, Claudia Frankel; MANDELBAUM, Helena Gurfinkel (org). *Mediação no judiciário: teoria na prática*. São Paulo: Primavera Editorial, 2011.

LUPI, Raffaello. *Diritto Tributario*. Milão, Giuffrè, 1996.

MAGNANI, Corrado. *Le Commissioni Tributarie no Trattato di Diritto Tributario*. 3º v., Milão, Cedam, 1994.

MAIA, Amanda Monique de Souza Aguiar. ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DO REGIME PORTUGUÊS. *Revista da Faculdade de Direito Sul de Minas*, Pouco Alegre. v. 32, n.1: 31-60, jan/jun 2016.

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

MONCADA, Luis S. Cabral. *Direito económico*. 3. Ed. Coimbra: Coimbra, 2000.

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Direito Tributário Internacional. A Arbitragem nos Acordos de Bitributação Celebrados pelo Brasil*. Série Doutrina Tributária. Vol. XX. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 180-183.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Arbitragem nos contratos administrativos*. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 209. Rio de Janeiro: RDA, jul.set., 1997.

NABAIS, José Casalta. *Reflexão sobre a introdução da Arbitragem Tributária*. in: *Revista da PGFN*, 2010. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-i-numero-i/revista.pdf>>. Acesso em 03 mai 2021.

NETO, João Luiz Lessa. O NOVO CPC ADOTOU O MODELO MULTIPORTAS. E AGORA?. *Revista de Processo*. v. 244, n. 2015, 2015.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. O Direito Tributário. Sua codificação, estudo e ensino no exterior e no Brasil. Revista de Direito Mercantil: industrial, econômico e financeiro, São Paulo, vol. 15, n. 24, nova série, 1976.

OVÍDIO, Francisco. Aspectos do direito comparado. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo*, v. 79, p. 161-180, 1984.

PALMA, Clotilde Celorico. *Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado cabo-verdiano*. Cadernos IDEFF Internacional, n. ° 4. Coimbra, Almedina, 2014.

PARK, William W. *Tax and Arbitration*. Oxford University Press, 2020. vol. 36. pp. 157 – 220.

PEREIRA, Rui Ribeiro. “Breves notas sobre o regime de arbitragem tributária”. In: *A Arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios*. Ed. Almedina: Coimbra, 2012.

PINTO, Gilson Eduardo Vaz Gomes. *Arbitragem tributária em Cabo Verde: um olhar sobre novos desafios*. 2018. Tese de Doutorado.

PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli. *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. Revista dos Tribunais. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

PORTUGAL, Decreto-Lei nº 10/2011. Dispõe sobre o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária. Disponível em: < <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2011-66008176> > Acesso em 29 mar 2022.

PORTUGAL. Lei nº 3-B/2010. Orçamento do Estado para 2010. Disponível em <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/3-b-2010-609990> Acesso em 29 mar 2022.

QUINTÃO, Luísa. *Where the private meets the public: what to expect when arbitrating with Brazilian State entities*. In.: BOSCO LEE, João. LEVY, Daniel de Andrade. (coord.). *Revista Brasileira de Arbitragem*. Kluwer Law International 2017. Vol. XIV.

SALEHIFAR, Alireza. *Rethinking the Role of Arbitration in International Tax Treaties*. Journal of International Arbitration. Kluwer Law International, 2020. Vol.37. pp. 87 - 130.

SALOMÃO, Luis Felipe; FUX, Rodrigo. *Arbitragem e precedentes: possível vinculação do árbitro e mecanismos de controle*. 2021. Revista CEJ. Disponível em: < [//revistacej.cjf.jus.br/cej/index.php/revcej/article/view/2585](http://revistacej.cjf.jus.br/cej/index.php/revcej/article/view/2585) > Acesso em 03 mar 2022.

SANDER, Frank. *The Multi-Door Courthouse: Settling Disputes in the Year 2000*. HeinOnline: Barrister, 1976.

SCAVONE JUNIOR, Luiz Antonio. *Manual de arbitragem, mediação e conciliação*. 7ª ed. rev. e atual. Editora Forense. Rio de Janeiro, 2016.

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

SCHOUERI, Luis Eduardo (Ed.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. Dialética, 1998.

SOUSA, Jorge Lopes de. Breve nota sobre a implementação da arbitragem em matéria tributária. Newsletter CAAD, outubro 2011.

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

TALAMINI, Eduardo. *A (in)disponibilidade do Interesse Público: consequências processuais (composições em juízo, prerrogativas processuais, arbitragem, negócios processuais e ação monitória)*. Revista de Processo. 2017.

TARUFFO, Michele. DE TEFFÉ, Chiara Spadaccini. *Precedente e jurisprudência*. civilistica. com, v. 3, n. 2, p. 1-16, 2014.

THAMAY, Rennan Faria Krüger e RODRIGUES, Rafael Ribeiro. *Uma Primeira Análise Constitucional Sobre os Princípios no Novo Código de Processo Civil*. In: DIDIER JR., Fredie (coord.). Doutrina Seleccionada: Parte Geral. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2016. v.1.

VASCONCELOS, Rita. *Impenhorabilidade do bem de família*. Coord.: ALVIM, Teresa Arruda. TALAMINI, Eduardo. 2ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

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

WERNER, Muller. HENRIQUES, Duarte Gorjão. Tax Arbitration in Portugal. In.: RISSE, Jorg. PICKRAHN, Guenter. (coord.) *German Arbitration Journal*. Kluwer Law International; 2016, Volume 14. P

WATANABE, Kazuo. Política Pública do Poder Judiciário Nacional para Tratamento Adequado dos Conflitos de Interesses. In: RICHA, Morgana de Almeida; PELUSO, Antonio Cezar (Coords.). *Conciliação e mediação: estruturação da política judiciária nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.