



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO E GESTÃO**  
**CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU***  
**DIREITO TRIBUTÁRIO**

**RAFAEL MORBECK COELHO OLIVEIRA**

**ARBITRAGEM EM MATÉRIA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Salvador  
2017

**RAFAEL MORBECK COELHO OLIVEIRA**

**ARBITRAGEM EM MATÉRIA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada à Faculdade Baiana de Direito e Gestão como requisito parcial para obtenção de grau de Especialista em Direito Tributário.

Salvador  
2017

## TERMO DE APROVAÇÃO

**RAFAEL MORBECK COELHO OLIVEIRA**

### **ARBITRAGEM EM MATÉRIA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau Especialista em  
Direito Tributário, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_/\_\_\_/ 2017

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, ao meu lado em todos os momentos, proporcionando determinação, fé, força, sabedoria e paz não só ao longo dessa jornada acadêmica, mas durante toda a minha vida.

A minha mãe, Marlene, principal incentivadora e o meu grande exemplo a ser seguido, seja como pessoa, profissional ou mãe. Todo o amor compartilhado, todo conhecimento difundido e todo encorajamento dado ao longo de tantas e tantas conversas, indubitavelmente, resultaram nos maiores valores que irei levar comigo e que mais contribuiram na minha formação. A ti, o meu mais profundo amor.

Ao meu pai, Domingos, e a minha irmã Renata, que contribuem cotidianamente com o meu crescimento e que fazem parte de toda a minha caminhada. Tenham certeza que influenciaram e muito na pessoa que hoje eu sou e na pessoa que eu quero ser. Amo muito vocês.

Aos meus amigos, parte fundamental da minha vida, com quem eu também compartilho os mais diversos momentos. Amigos da rua, da faculdade, do colégio, enfim, amigos da vida, que estão sempre próximos, aos quais eu tenho muito o que agradecer. Sintam-se abraçados.

Aos mestres e profissionais que me ajudaram e que tanto me ensinaram, não só no meio acadêmico, mas também pelos conhecimentos e experiências pessoais que se leva para sempre em sua bagagem. São, sem dúvidas, grandes exemplos a serem seguidos.

## RESUMO

O trabalho tem como objeto a utilização da arbitragem, meio alternativo de resolução de conflitos, em matéria de Direito Tributário. Desse modo, busca-se demonstrar de que modo a arbitragem tributária pode superar os óbices à aplicação do instituto. Para tanto, analisou-se a arbitrabilidade objetiva e subjetiva das controvérsias tributárias, destacando-se a viabilidade e aplicação do instituto. A experiência única do direito português sobre a arbitragem tributária é de grande influência para o trabalho, pelo que o estudo do direito comparado será de grande importância. Ao fim, foram analisados aspectos específicos da arbitragem tributária. A adoção do instituto mostra-se vantajosa tanto para Fisco quanto para contribuinte, de onde se destaca a importância do presente trabalho, sobretudo diante da instabilidade político-econômica atualmente experimentada pelo país.

**Palavras-chave:** Arbitragem. Direito Tributário. Arbitragem tributária. .Arbitrabilidade.

## **ABSTRACT**

The work has as object the use of arbitration, alternative means of conflict resolution, in the area of tax law. Thus, it seeks to demonstrate how the tax arbitrage can overcome the obstacles to the implementation of the institute. To do so, it was analyzed the objective and subjective arbitrability of tax controversies, especially the viability and application of the institute. A unique experience of Portuguese law on tax arbitration is of great influence to work, so the study of comparative law will be of great importance. At the end, specific aspects of tax arbitration were analyzed. The adoption of the institute is shown advantageous for both tax authorities and for taxpayers, which highlights the importance of this work, especially given the political and economic instability currently experienced by the country.

**Keywords:** Arbitration. Tax law. Tax arbitrage. Arbitrability.

## LISTA DE ABREVIATURAS

CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CPC	Código de Processo Civil
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos de Natureza Financeira
CTN	Código Tributário Nacional
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TCU	Tribunal de Contas da União
UFRGS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	09
<b>2</b>	<b>ARBITRAGEM E DIREITO TRIBUTÁRIO</b>	12
2.1	BREVE INTRODUÇÃO À ARBITRAGEM NO BRASIL	12
2.2	DIREITO TRIBUTÁRIO	15
<b>2.2.1</b>	<b>Atual panorama fiscal</b>	18
2.3	ACESSO À JUSTIÇA	23
2.4	ARBITRAGEM: UMA SAÍDA À SOBRECARGA PROCESSUAL FISCAL	25
<b>3</b>	<b>OBSTÁCULOS ATUAIS À ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA</b>	30
3.1	ARBITRABILIDADE SUBJETIVA	31
<b>3.1.1</b>	<b>Possibilidade de a Administração Pública utilizar-se da arbitragem</b>	31
<b>3.1.2</b>	<b>Reforma à Lei de Arbitragem – Lei nº 13.129/15</b>	35
3.2	ARBITRABILIDADE OBJETIVA	37
<b>3.2.1</b>	<b>Interesse público em matéria tributária</b>	38
<b>3.2.2</b>	<b>Previsão expressa de disposição do crédito tributário no CTN</b>	44
<b>3.2.3</b>	<b>Princípio da legalidade</b>	46
<b>3.2.4</b>	<b>Da edição de lei complementar para atribuição de eficácia</b>	51
<b>3.2.5</b>	<b>Irrenunciabilidade do direito na submissão ao juízo arbitral</b>	54
<b>4</b>	<b>ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: ASPECTOS ESPECÍFICOS</b>	57
4.1	O DIREITO COMPARADO: EXPERIÊNCIA PORTUGUESA	58
4.2	ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO BRASILEIRO	66
<b>4.2.1</b>	<b>Delimitação do objeto da arbitragem tributária</b>	67
<b>4.2.2</b>	<b>Convenção de arbitragem</b>	71
<b>4.2.3</b>	<b>Arbitragem de direito</b>	74
<b>4.2.4</b>	<b>Efeitos da submissão da controvérsia tributária à arbitragem</b>	76
<b>4.2.5</b>	<b>Sentença arbitral</b>	78
4.3	VANTAGENS DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA	82
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO</b>	85
	REFERÊNCIAS	87
	ANEXO A	91

## 1 INTRODUÇÃO

No decorrer do trabalho, busca-se a resolução de uma pergunta principal: a arbitragem em matéria de Direito Tributário é possível no ordenamento jurídico brasileiro?

A simples indagação, por si só, já é tormentosa. Entretanto, ainda se faz necessário incorrer em outras discussões relacionadas ao tema para que este seja devidamente explorado, como a suposta indisponibilidade do crédito tributário, o princípio da legalidade à luz da Administração Pública e do Direito Tributário, os aspectos específicos de uma provável arbitragem tributária, dentre tantos outros temas.

Nesse sentido, o trabalho irá verificar, sob uma perspectiva prática e teórica, a possibilidade de aplicação da arbitragem em matéria tributária, de modo a proporcionar a resolução das controvérsias postas de modo alternativo aos contenciosos judiciais e administrativos, buscando-se, ao fim, a celeridade, simplicidade, tecnicidade e eficácia das decisões.

Dessa sorte, utilizar-se-á da análise da situação atual de morosidade e ineficiência enfrentada pelo Poder Judiciário, paralelamente ao crescimento e reconhecimento da arbitragem – sobretudo após a promulgação da Lei de Arbitragem – no ordenamento jurídico pátrio. Dessa leitura, simples constatar que a utilização de um maneira mais ampla dos meios alternativos de solução de conflitos, no intuito de desobstruir as vias judiciais, é uma realidade, da qual se percebe a atualidade do tema da arbitrabilidade, na qual se procura estender a aplicação da arbitragem para áreas de atuações ainda desconhecidas. Nessa esteira, a Lei nº 13.129/15, que reformou a Lei de Arbitragem, expressamente prevê a possibilidade da Administração Pública se utilizar da arbitragem o que, como será visto, aumenta as possibilidades em torno do âmbito de aplicação da arbitragem, principalmente no tocante ao presente estudo, que envolve a relação jurídico-tributária, em que são partes Fisco e contribuinte.

Portanto, tem como principal matriz orientadora a intenção de utilização de meio alternativo de resolução de conflitos, que não pela seara administrativa e judicial, diante da sobrecarga de processos que atravancam a máquina judiciária brasileira. Sob uma outra perspectiva, importante ainda atentar para a instabilidade político-financeira pela qual passa o país, na qual se torna imprescindível uma

captação de recursos financeiros para a revitalização do mercado e manutenção de políticas públicas.

Superada a investigação do atual quadro do sistema jurídico brasileiro com relação à arbitragem e o Direito Tributário, será dada atenção especial ao objeto do estudo, devendo ser observado os óbices hodiernamente encontrados para a implementação da arbitragem em matéria de Direito Tributário e, conseqüentemente, como superá-los.

Cabe aqui ressaltar, antes mesmo do começo do estudo, que a arbitragem tributária não se apresenta em favor de Fisco ou do contribuinte, sendo o litígio posto julgado por terceiro imparcial e independente, de capacidade técnica e idoneidade moral. Desse modo, buscar-se-á a segurança jurídica e o acesso efetivo à Justiça para o contribuinte, ao mesmo tempo em que se espera proporcionar maior efetividade à Administração Tributária na resolução de litígios e arrecadação de tributos.

Quando ultrapassadas as cortinas de preconceitos em torno do tema, bem como os obstáculos atualmente encontrados no ordenamento jurídico pátrio, mister se faz uma leitura acerca das características da arbitragem em matéria de Direito Tributário. Nesse ponto, é fundamental um estudo do direito comparado, aqui direcionado à arbitragem tributária no direito português, que hoje encontra acolhimento favorável na comunidade fiscal portuguesa, em que pese a ortodoxia enfrentada naquele país quando da discussão acerca da adequação e viabilidade da arbitragem tributária. Notar-se-á que em muito se assemelha o atual momento vivenciado pelo direito brasileiro com aquele experimentado pelo direito português anteriormente à Lei nº 3-B/2010, que autorizou a instituição da arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária.

Dando enfoque ao direito brasileiro, pretende-se a análise dos aspectos específicos da arbitragem tributária respeitando os princípios e normas do Direito Tributário e da arbitragem.

A metodologia utilizada pelo trabalho consiste na pesquisa doutrinária, legislativa e jurisprudencial, por meio de referências bibliográficas e via documentos eletrônicos, com conseguinte análise conceitual, a fim de que seja construída base teórica para o desenvolvimento do estudo. Desse modo, dá-se enfoque ao método analítico para exame dos institutos abordados.

Ao fim, deverá se conhecer das vantagens e desvantagens da instituição da arbitragem como meio alternativo de resolução de conflitos em matéria tributária, procurando responder sobre a sua adequação e viabilidade ao ordenamento jurídico brasileiro, partindo dos ideais de celeridade, eficiência, tecnicidade e simplicidade do juízo arbitral na resolução de litígios. Portanto, o trabalho pretende acrescentar ideias e argumentos à atual discussão em torno da arbitrabilidade de controvérsias tributárias, de modo a conferir-lhe atenção e reconhecimento da comunidade fiscal e jurídica nacional.

## 2 ARBITRAGEM E DIREITO TRIBUTÁRIO

Atualmente, no ordenamento jurídico brasileiro, arbitragem e Direito Tributário não se tangenciam, em razão de uma série de conceitos e normas do direito. Entretanto, constata-se no presente trabalho, – partindo de uma análise da aplicação da arbitragem no sistema judiciário brasileiro desde a publicação da Lei de Arbitragem nº 9.307/96 até os dias atuais, bem como da análise da situação precária de morosidade e ineficiência encontrada no judiciário, sobretudo nos processos fiscais, – que a utilização da arbitragem para a solução de controvérsias tributárias pode ser uma alternativa poderosa aos entraves experimentados.

Portanto, apesar de parecerem tão distantes, veremos ao longo deste estudo, o quão benéfico poderia ser a intercalação desse ramo do direito com o instituto da arbitragem, tendo em vista a importância e a evolução de ambos com o passar dos anos.

### 2.1 BREVE INTRODUÇÃO À ARBITRAGEM NO BRASIL

A arbitragem, antes de qualquer consideração, é um meio alternativo para resolução de disputas (*alternative dispute resolution – ADR*). Além da arbitragem, existem outros institutos alternativos de resolução de conflitos, tais quais a mediação, a negociação e a conciliação. Dentre os meios alternativos para solução de disputas, são mais comumente encontrados, tanto na prática como no espaço acadêmico, os institutos da arbitragem e da mediação, como bem assevera Francisco José Cahali (2014).

A arbitragem tem origem bastante remota, pois se trata de um meio heterocompositivo de resolução de litígios, no qual se nomeia um terceiro para solucionar uma lide posta. Não obstante o começo longínquo do instituto da arbitragem, nos últimos anos vem se atualizando de forma constante e questões cada vez mais recentes e voltadas à boa aplicação do direito vêm sendo levantadas, tal qual o objeto do presente estudo. Exemplo disso, é a novíssima reforma à Lei de Arbitragem, sancionada no dia 26 de maio de 2015, que traz inovações à legislação ordinária, objetivando ampliar e melhorar a aplicação e a utilização da arbitragem.

No entanto, antes mesmo de se destacar a extensão do alcance da arbitragem no direito pátrio, proporcionado recentemente pela reforma à Lei de

Arbitragem, deve ser dado, primeiramente, enfoque à edição e publicação da referida lei, que proporcionou uma reviravolta em relação à arbitragem no cenário nacional.

A chamada Operação Arbitrer marcou o início das alterações legislativas que iriam alçar a arbitragem dentro do ordenamento jurídico pátrio. Iniciativa de um advogado, Petrônio Muniz, após pesquisa realizada com empresários acerca da morosidade do judiciário e da possibilidade de submissão dos litígios a um método alternativo que respeitasse os princípios constitucionais do devido processo legal, de forma a dar mais celeridade, tecnicidade e eficiência ao processo. Foi constatada a necessidade de elaboração de uma legislação que impulsionasse a arbitragem no país.

Isso porque, nas palavras de Carmona (2009, p. 4), anteriormente a Lei nº 9.307/96 havia dois grandes obstáculos à utilização da arbitragem no Brasil, quais sejam: o Código Civil de 1916 e o Código de Processo Civil não tratavam de maneira adequada sobre a cláusula compromissória; e havia a necessidade de homologação judicial do laudo arbitral. Tais circunstâncias obstavam, e muito, a ampla utilização da arbitragem, tornando-a completamente inacessível aos cidadãos, além de não proporcionar qualquer vantagem.

Nesse contexto, foram convocados Carlos Alberto Carmona, Pedro Batista Martins e Selma Lemes para formarem a Comissão Relatora do Anteprojeto de Lei sobre Arbitragem. A Operação Arbitrer, portanto, partiu da iniciativa da própria sociedade, com o impulso do Instituto Liberal de Pernambuco, visto que as outras tentativas de elaboração de anteprojeto de lei de arbitragem, pelos setores governamentais, tinham sido frustradas. Com inspiração principalmente na Lei Modelo da UNCITRAL (LM) e na legislação espanhola em vigência (1988), a Lei nº 9.307/96 revolucionou o instituto da arbitragem no país que, muito embora presente desde a constituição imperial de 1824, “nunca foi prestigiada pelo legislador, bem como o judiciário não lhe emprestara interpretação favorável”, conforme ressalta Selma Lemes (2003). O projeto de lei foi apresentado em 1992 e sancionado em 1996.

Logo após entrar em vigência, iniciou-se calorosa discussão acerca da constitucionalidade da Lei de Arbitragem no Supremo Tribunal Federal (STF). Discutia-se a sua constitucionalidade frente ao disposto artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal de 1988 que prevê que “a lei não excluirá da apreciação do

Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Conforme bem enuncia Leonardo de Faria Beraldo (2014, p.5), a Lei nº 9.307/96 trouxe como uma das inovações a equiparação da sentença arbitral com a sentença judicial; ao tempo em que trazia a obrigatoriedade da aplicação da arbitragem quando da existência de cláusula compromissória no contrato. Nesse sentido, em razão das inovações trazidas, alguns pensavam estar havendo violação ao princípio da inafastabilidade da jurisdição, previamente citado.

Na SE 5.206/ES – AgR, prevaleceu o entendimento, por maioria dos votos, da constitucionalidade da Lei de Arbitragem, justamente por não haver ofensa ao princípio da inafastabilidade do Poder Judiciário, em razão da autonomia da vontade das partes ao se manifestarem na convenção arbitral acerca de suas vontades de se submeterem à arbitragem e renunciarem à jurisdição estatal.

Entendeu-se que, não há, na supramencionada lei, imposição da utilização da arbitragem, mas sim uma faculdade para as partes que, se assim desejarem, podem optar pela submissão da lide à arbitragem. Ademais, não se exclui de toda a atividade jurisdicional do Estado, vez que, se houver qualquer nulidade no procedimento arbitral, seja na convenção arbitral ou na sentença arbitral, caberá a invalidação da arbitragem realizada, não lesando os direitos das partes e, portanto, não havendo de se falar em não apreciação por parte do Poder Judiciário.

Acerca do tema, conclui Francisco José Cahali (2014, p.100-101) que a arbitragem, após passada a discussão e superada a dúvida acerca da constitucionalidade da lei, perdurou com vigor, passando a ser amplamente estudada a partir de 2002. Tendo como base tal afirmação, destaca a expressiva produção de texto científicos e acadêmicos acerca do tema, além do aumento do número de instituições arbitrais e também das arbitragens realizadas.

Superado os óbices e entraves enfrentados pela Lei de Arbitragem, o instituto da arbitragem passou a ser mais amplamente utilizado e difundido no país, perseguindo a tendência internacional, que já se beneficiava dos meios alternativos de solução de conflito há muito. Nesse sentido, no intuito de melhor entender a arbitragem e disseminar a sua aplicação no âmbito da comunidade jurídica brasileira, Carmona (2009, p. 31) conceitua o instituto:

A arbitragem – meio alternativo de solução de controvérsias através da intervenção de uma ou mais pessoas que recebem seus poderes

de uma convenção privada, decidindo com base nela, sem intervenção estatal, sendo a decisão destinada a assumir a mesma eficácia da sentença judicial – é colocada à disposição de quem quer que seja, para solução de conflitos relativos a direitos patrimoniais dos quais os litigantes possam dispor.

Nesse ponto, cabe uma observação à definição “meio alternativo de solução de controvérsias” que, como bem destaca o autor, numa visão mais moderna do tema, passa a ser terminologicamente tratado como meio adequado de solução de controvérsias, substituindo-se a palavra alternativa. Ora, nada mais oportuno tal alteração terminológica, uma vez que os então chamados meios alternativos de solução de conflitos vêm se mostrando cada vez mais adequados e oportunos no quadro fático atual do Judiciário brasileiro.

Desse modo, através da definição da arbitragem em um breve relato histórico do instituto no Brasil, percebe-se que, apesar de se tratar de um campo de atuação antigo no Direito, somente a partir da entrada em vigor da Lei de Arbitragem nº 9.307/96 passou a ter a força e a atenção devida, mostrando-se como um meio adequado de solução de controvérsias, comprovada a sua celeridade, eficiência e tecnicidade.

Além do mais, por serem princípios íntimos à arbitragem o devido processo legal, ampla defesa, contraditório, igualdade, imparcialidade dos árbitros, boa-fé e outros, mostra-se mais do que conveniente a ampliação da aplicação do instituto no direito brasileiro, respeitando-se, com razão, os requisitos de arbitrabilidade objetiva e subjetiva, que serão tratados mais adiante. Nesse sentido, como já comentado, a produção de inúmeras obras científicas intentadas a incrementar a qualidade da arbitragem realizada no país, bem como aumentar a quantidade de controvérsias levadas ao juízo arbitral.

Por esses motivos, no presente trabalho, acredita-se no potencial efetivo da arbitragem e, conseqüentemente, na possibilidade de sua aplicação no ramo do Direito Tributário, que será tratado com brevidade no próximo tópico, atentando-se para questões e problemas específicos ao estudo atual.

## 2.2 DIREITO TRIBUTÁRIO

Imprescindível destacar a importância da tributação para um Estado. A tributação aparece como a maior fonte de arrecadação de recursos financeiros, a

maior fonte das receitas públicas. E o Estado necessita de tais recursos para manter a sua estrutura e suas finalidades para com a sociedade, tornando o interesse tutelado pelo Direito Tributário um interesse público. Nas palavras de Hugo de Brito Machado (2010, p. 30), “a tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica”.

No Brasil, a carga tributária é uma das mais elevadas do globo e, no cenário político-econômico hoje enfrentado pelo país, a expectativa é que essa carga aumente ainda mais, conforme plano do governo federal de realizar o ajuste fiscal. Logo, é evidente a configuração da importância da atividade tributária como força motriz de determinado governo. Desse modo, o Estado, exercendo a sua soberania, tributa, caracterizando uma relação jurídica entre o Fisco e os contribuintes. Não pode ser concebida como uma simples relação de poder do Estado, mas da existência de uma relação jurídica, decorrente da estrita legalidade do Direito Tributário.

O Direito Tributário, nas palavras precisas de Eduardo Sabbag (2015, p. 37) “é ramificação autônoma da Ciência Jurídica, atrelada ao direito público, concentrado o plexo de relações jurídicas que imantam o elo ‘Estado versus contribuinte’, na atividade financeira do Estado (...)”. Dessa maneira, em sua atuação, regula a arrecadação, a fiscalização, bem como a instituição dos tributos.

De maneira mais direta, buscando-se não apresentar um conceito definitivo para o Direito Tributário, tendo em vista sempre a abrangência e as hipóteses de exceção às regras gerais trazidas no ramo, Luciano Amaro (2010, p. 24) define o Direito Tributário como “a disciplina jurídica dos tributos. Com isso se abrange todo o conjunto de princípios e normas reguladoras da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária”.

Destarte, não é de se questionar o relevante papel do Direito Tributário hodiernamente no ordenamento jurídico brasileiro e para o estado como um todo. É através da normatização das atividades de instituição, arrecadação e fiscalização que o Direito Tributário, ramo do Direito Público, atua no cenário fiscal. Há a preponderância do interesse coletivo, de onde vai derivar o caráter cogente de suas normas, “inderrogáveis pela vontade dos sujeitos da relação jurídico-tributária”,

conforme bem explica Luciano Amaro (2010, p. 27). Entretanto, importa destacar que, nas palavras de Hugo de Brito Machado (2010, p. 57):

O direito tributário existe para delimitar o poder de tributar, transformando a relação tributária, que antigamente foi uma relação simplesmente de poder, em relação jurídica. A finalidade essencial do Direito Tributário, portanto, não é a arrecadação do tributo, até porque esta sempre aconteceu, e acontece, independentemente da existência daquele. O Direito Tributário surgiu para delimitar o poder de tributar e evitar os abusos no exercício deste (grifou-se).

Já o tributo, por sua vez, tem finalidade diferente do Direito Tributário, qual seja a de suprir os cofres públicos dos recursos financeiros necessários ao custeio das atividades do estado. Nessa seara, o tributo deve preencher cinco critérios, com previsão expressa no artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), para caracterizar-se como tal. Caso contrário, a quantia será considerada dívida civil. São eles: ser prestação pecuniária, compulsoriedade, não constituir sanção de ato ilícito, ser instituído mediante lei e, por fim, ser atividade plenamente vinculada, não havendo discricionariedade.

De outra parte, a obrigação tributária surge quando da ocorrência do fato gerador, que é uma situação material descrita pelo legislador, e tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, extinguindo-se juntamente com o crédito que dela decorre, nos moldes do artigo 113, §1º, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). Tem como sujeito ativo aquele que tem a possibilidade de exigir o tributo, o ente estatal, e como sujeito passivo o contribuinte, praticante do fato gerador.

O crédito tributário, conforme artigo 39 do mesmo diploma legal, “decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”. É a quantia devida a título de tributo. E, em assim sendo, tem como finalidade atender aos cofres públicos e proporcionar recursos financeiros ao estado, como já comentado. Isso posto, tem-se que o crédito tributário é o objeto da obrigação jurídica tributária, caracterizando-se, desta maneira, elementar ao Direito Tributário.

Nessa senda, nada mais importante para o estudo do que a análise do crédito tributário que, em investigação a ser realizada em capítulo próprio, determinará a arbitrabilidade objetiva do Direito Tributário. Eduardo Sabbag (2015, p.819) destaca que o crédito tributário aponta para o instante da exigibilidade da relação jurídico-tributária. Nesse ponto, explica o momento de surgimento do crédito tributário, de

acordo com artigo 142 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), qual seja o lançamento tributário. Com o lançamento tributário, há a constituição do crédito tributário, passando então a obrigação tributária a ser caracterizada como uma obrigação tributária em estado ativo.

Desde já, nota-se que existe relevante, porém tênue distinção entre a obrigação tributária e o crédito tributário. Segundo Hugo de Brito Machado (2010, p. 129): “a obrigação tributária corresponde a uma obrigação ilíquida do Direito Civil, enquanto o crédito tributário corresponde a essa mesma obrigação depois de liquidada. O lançamento corresponde ao procedimento de liquidação”.

Os princípios, no Direito Tributário, em conjunto com as imunidades tributárias, são considerados limitações ao poder de tributar. Dentre os princípios que regem esse ramo autônomo do direito, merece destaque o princípio da legalidade, quer pela sua abrangência e aplicação recorrente, quer pela importância ao estudo em questão.

O princípio da legalidade, previsto nos artigos 150, I, da Constituição Federal (BRASIL, 1988) e artigo 97 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) preconiza a estrita legalidade do Direito Tributário, que implica que só serão cobrados tributos desde que haja previsão em lei e, ainda, não poderá a Administração Pública estender as hipóteses de incidência, num ato discricionário, mas tão somente o legislador. Ao princípio da legalidade, existem apenas poucas exceções. Sua pertinência para o tema abordado será vista adiante, aparecendo como condição *sine qua non* para a utilização da arbitragem tributária.

### **2.2.1 Atual panorama fiscal**

Tecidos breves comentários sobre o Direito Tributário, necessários ao desenvolvimento do raciocínio e da compreensão do problema a ser enfrentado, importa agora aprofundar-se na atual situação do Judiciário brasileiro, no que toca aos processos fiscais. Não é novidade o fato de que a máquina judiciária brasileira está emperrada, por um sem número de problemas que terminam por proporcionar o cenário já conhecido por todos: morosidade, ineficiência e elevados custos do processo.

Estudos procuram determinar os impactos das execuções fiscais no Judiciário, bem como da recuperação judicial do crédito tributário quando ajuizadas demandas pelo contribuinte no sentido de questionar determinada cobrança.

Conforme o estudo denominado “A execução fiscal no Brasil e o impacto no Judiciário”, em 2010, 32% dos 83,4 milhões de processo em trâmite no Brasil se tratam de execuções fiscais. No entanto, pouca atenção é dada ao tema, contrastando com a sua grande relevância quantitativa. Na breve introdução ao estudo, de logo, extrai-se a conclusão de que para debelar a morosidade no âmbito do Judiciário, deve haver extenso debate acerca dos procedimentos de execução fiscal, pois a situação atualmente posta demonstra-se insustentável.

Ou seja, claramente, busca-se outra opção, ainda que dentro do procedimento da execução fiscal, objeto do estudo, para que sejam impulsionadas as execuções fiscais no Judiciário pátrio. De logo, há a nítida percepção de insuficiência dos meios postos à disposição da Justiça para resolução de controvérsias tributárias. Entretanto, sabe-se que existem outros métodos adequados para solução de controvérsias possíveis a serem aplicados no âmbito do Direito Tributário.

No mesmo estudo, realizado pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), entre fevereiro e dezembro de 2010, chegou-se a uma série de considerações, quais sejam:

O poder judiciário nacional não está aparelhado para lidar com as demandas tributárias.

A falta de garantias inerentes à magistratura por parte dos membros da administração tributária encarregados do julgamento de lides tributárias gera desconfiança na isenção da Administração Pública e aumenta a demanda judicial.

A arrecadação pelo atual sistema de execução fiscal é uma demonstração cabal de sua ineficiência e uma das principais causas da aposta crescente dos contribuintes na vantagem de não pagar os tributos no prazo, dado que o Estoque da Dívida Ativa da União representa cerca de metade do valor de toda a Dívida Pública da União.

Há aumento de demanda na esfera administrativa, visto que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) passou de 30.000 processos em 2008 para 70.000 em 2010. (grifou-se)

Já em pesquisa realizada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), denominada “Custo Unitário do processo de execução fiscal” (CUSTO ...M

2011), em termo de cooperação técnica firmado entre o instituto e o Conselho Nacional de Justiça (CNJ), apurou-se que o tempo médio de tramitação de um processo de execução fiscal na Justiça Federal é de 8 anos, 2 meses e 9 dias, comprovando com dados empíricos a morosidade já conhecida pelos operadores do direito.

De acordo com os pesquisadores, o problema da morosidade não decorre exclusivamente dos prazos legais estipulados, das garantias postas para a defesa do executado ou da possibilidade de emprego de recursos, mas “fundamentalmente, é a cultura organizacional burocrática e formalista, associada a um modelo de gerenciamento processual ultrapassado, que torna o executivo fiscal um procedimento moroso e propenso à prescrição.” (CNJ, 2010)

Indo mais além, não foi constatada, na pesquisa, nenhuma variação significativa de desempenho entre varas que utilizavam diferentes suportes dos autos processuais (físicos, virtuais ou digitais); entre varas que empregavam o sistema BacenJud e as que se valiam do modo subsidiário; e entre varas com diferença quantitativa de servidores. Ou seja, as alterações procedimentais e institucionais mais próximas e possíveis não produziram o efeito esperado, de modo que deve ser adotada uma postura mais ativa e inovadora para alcançar os resultados pretendidos.

Dentre as considerações finais da pesquisa do IPEA, com relevantes conclusões para o estudo, destaca-se que:

Existe baixo grau de cooperação entre os atores intervenientes no processamento da execução fiscal (poderes Judiciário, Legislativo e Executivo e advocacia, pública ou privada).

A organização e a gestão administrativa da Justiça Federal de 1º Grau são ineficientes.

O combate aos problemas de morosidade e acúmulo de processos em estoque a partir de metas produtivistas não é o mais adequado.

Os mecanismos disponíveis para defesa são pouco acionados pelo devedor. Em regra, este prefere efetuar o pagamento, ou aguardar a prescrição do crédito. Logo, a simplificação dos procedimentos e o aumento da celeridade do processo de execução fiscal não comprometeriam as garantias de defesa do executado, mas resultariam melhoria na recuperação dos valores devidos. (grifou-se).

Da análise dos dados obtidos nas pesquisas ora trazidas, conclui-se, de logo, que a taxa de congestionamento das execuções fiscais revelam uma situação preocupante para o ordenamento jurídico pátrio e, como consequência da

importância da arrecadação de tributos, para o próprio Estado. Tais estatísticas, de acordo com os ensinamentos trazidos por Priscila Faricelli de Mendonça (2014, p.17), apontam para o quadro fático atual dos processos judiciais fiscais brasileiros, sendo constatada a baixa efetividade, uma vez que a recuperação do crédito tributário se demonstra insuficiente aos anseios governamentais. Desse modo, o Estado não consegue atingir suas metas de arrecadação tributária, visto que muito se perde ou no mínimo se prolonga por muito tempo em virtude da ineficiência aqui notada.

Indo além das preocupantes estatísticas já expostas, uma série de fatores também contribuem para determinar a alta litigiosidade no Direito Tributário. Ao lado da morosidade do Poder Judiciário, como também da ineficiência prática do contencioso administrativo, Dolizete Fátima Michelin (2008, p.333/334) destaca em artigo que “(...) a sucessão de Planos Econômicos, as constantes alterações pontuais na legislação, em especial em matéria tributária e processual, provocaram profundas mudanças na sistemática de recolhimento dos tributos (...)”.

Tais alterações revelam a necessidade constante do Estado brasileiro de estabilizar a economia através de inúmeras tentativas de manutenção da arrecadação. Num plano ainda mais contemporâneo, temos a recente tentativa de ajuste fiscal do governo, bem como o esforço empreendido pelo Executivo na recriação de novo imposto nos moldes da antiga CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos de Natureza Financeira), diante da desaceleração da economia.

As frequentes mudanças na legislação tributária proporcionam um elevado crescimento no número de demandas tributárias, provocadas pela dificuldade de interpretação do texto normativo e sua aplicação ao mundo fático. Nesse contexto, importa destacar que, na realidade político-social brasileira, tal situação continua presente e com ainda mais vivacidade, já que se busca cada vez mais remédios para o decréscimo vertical experimentado pela economia brasileira, principalmente no último ano, em razão dos escândalos políticos bem como perda de prestígio e confiança do mercado internacional. Veja-se como exemplo o ajuste fiscal, já citado, pretendido pelo governo, que busca alterar a legislação, de modo a aumentar a carga tributária e, conseqüentemente, a arrecadação de recursos financeiros para o Estado. Logo, não é uma conjuntura já experimentada, mas ainda atual e que poderá gerar um número maior de lides tributárias.

Ainda na análise da alta litigiosidade tributária e das consequências para o ordenamento jurídico, para os contribuintes como também para o próprio Estado, Carlos Yuri Araujo Moraes (2008, p.485) completa com outros fatores, como “(...) os atos normativos interpretativos sempre favoráveis ao aumento da arrecadação, a ausência de um controle e sistema eficazes para devolver valores pagos a maior pelo contribuinte”, como também as constantes interpretações pró-Fisco na seara administrativo-tributária, além das já mencionadas alterações na legislação tributária e outras questões mais específicas levantadas pelo autor.

Descaracterizada a relação tributária como uma relação de poder, e sim uma relação jurídica entre o Estado e o contribuinte, percebe-se que tal quadro fático insustentável e, infelizmente, muitíssimo atual, resulta em uma grande perda tanto para os contribuintes quanto para o próprio estado, já que aquele frequentemente sai prejudicado pela morosidade, ineficiência e custeio dos valores da lide quando da improcedência da demanda, enquanto este se frustra na arrecadação de recursos financeiros, maior fonte de receitas públicas para o Estado, impactando na qualidade das políticas públicas implantadas e na prestação de atividades e serviços prestados à sociedade.

Sob uma outra perspectiva, destaca-se o mais do que recente escândalo envolvendo o CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), órgão colegiado vinculado à estrutura do Ministério da Fazenda, no qual houve denúncia de um esquema bilionário de corrupção. Segundo informações trazidas pela Folha de São Paulo (2015), a Operação Zelotes da Polícia Federal investiga um dos maiores esquemas de sonegação fiscal do país, no qual quadrilhas atuavam junto ao CARF. Estima-se que o prejuízo aos cofres públicos já chega ao montante de R\$ 6 bilhões. Ora, inegável o fato de que mencionado escândalo desprestigia a resolução de lides tributárias através da via administrativa, e o novo regimento interno do CARF, aprovado logo após deflagrada a Operação Zelotes, indubitavelmente confirma a perda de confiança da sociedade e da comunidade fiscal, bem com o reconhecimento de tal fato pelo Ministério da Fazenda, que busca a reformulação interna do Conselho.

De outro modo, em artigo de revista que trata da possibilidade de meios adequados de resolução de conflitos no âmbito tributário, Martins Filho e Adams (2008, p. 37) ainda destacam que “a morosidade na resolução dos litígios tributários produz graves distorções nos mercados, sendo profundamente danoso para a livre

concorrência”. Isto porque não há qualquer benefício para as sociedades que cumprem pontualmente com as suas obrigações tributárias. Em contrapartida, as sociedades que procrastinam propositalmente o adimplemento do crédito tributário por meio de impugnações administrativas e judiciais não sofrem qualquer tipo de sanção, afetando, desse modo, a livre concorrência do mercado.

Portanto, não é surpresa a conclusão de que tal cenário é insustentável para a sociedade como um todo, e que a manutenção dessa gestão e estruturação judiciário-administrativa no que toca às controvérsias de natureza tributária continuará a impactar na eficiência da Administração Pública, devendo-se, portanto, trabalhar na busca de soluções que viabilizem mudanças ao cenário hoje encontrado.

### 2.3 ACESSO À JUSTIÇA

Nesse diapasão, mostra-se mais do que necessário introduzir ao estudo comentários a respeito do direito fundamental de acesso à Justiça do cidadão que, como demonstrado em capítulo anterior, resta completamente prejudicado diante do quadro atual de processos fiscais no Brasil.

O acesso à Justiça está previsto na Constituição Federal, artigo 5º, XXXV, que versa: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito”.

Indispensável destacar que o acesso à Justiça não significa apenas ter um Judiciário à disposição, mas também significa ter ao alcance do cidadão uma resposta completa, eficiente, exequível, dentro de um prazo razoável, sendo respeitados direitos fundamentais e tantos outros direitos do indivíduo. O acesso à Justiça é uma garantia constitucional.

Nesse sentido, a SE 5206 AgR, que julgou acerca da constitucionalidade da Lei de Arbitragem, dispõe que o destinatário da norma do artigo 5º, XXXV da Constituição se dirige ao legislador, e não ao jurisdicionado. As partes optam pela jurisdição arbitral, em detrimento da jurisdição estatal. Não há imposição da utilização da arbitragem pela legislação e não há a exclusão da apreciação pelo Poder Judiciário diante de vícios na arbitragem.

O princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional em tela não impõe o direito de ação, mas o garante (DINAMARCO, 1998, p.368). Ou seja, não significa

que as partes devem levar ao Poder Judiciário suas demandas. Dessa forma, destaca o autor que “(...) o valor da ação reside na aptidão que tenha a propiciar meios de acesso à justiça, para a efetiva tutela jurisdicional e remoção dos conflitos interindividuais que turvam a paz social (...)”. É, portanto, um direito de ação, e não um dever de ação; pelo que se explica que se dirige ao legislador, e não ao jurisdicionado.

Logo, optar por meios adequados à solução de controvérsias não significa violação ao princípio da inafastabilidade do Poder Judiciário, como foi demonstrado no julgamento da constitucionalidade da Lei de Arbitragem, mas sim optar pela renúncia à jurisdição estatal. Por conseguinte, possível entender que, como claramente explica Leonardo de Faria Beraldo (2014, p.7): “Estamos diante, portanto, do fim do monopólio da jurisdição, ou, como preferem alguns, da real efetivação de outros meios de realização de justiça”.

Nessa perspectiva, imprescindível lembrar dos modelos de acesso à Justiça teorizados por Mauro Cappelletti e Bryant Garth (1988, p.31), que ensinam, em suas palavras:

O recente despertar de interesse em torno do acesso efetivo à justiça levou a três posições básicas, pelo menos nos países do mundo Ocidental. Tendo início em 1965, estes posicionamentos emergiram mais ou menos em sequência cronológica (39). Podemos afirmar que a primeira solução para o acesso – a primeira “onda” desse movimento novo – foi a assistência judiciária; a segunda dizia respeito as reformas tendentes a proporcionar representação jurídica para os interesses “difusos”, especialmente nas áreas da proteção ambiental e do consumidor; e o terceiro – e mais recente – é o que nos propomos a chamar simplesmente “enfoque de acesso á justiça” porque inclui os posicionamentos anteriores, mas vai muito além deles, representando, dessa forma, uma tentativa de atacar as barreiras ao acesso de modo mais articulado e compreensivo.

Destaca-se já a mudança terminológica em relação ao acesso à justiça, que passa a ser tratado como acesso efetivo à justiça, englobando, dessa forma, a evolução do conceito teórico de acesso à justiça, caracterizada por uma abordagem nova, relativas às sociedades contemporâneas, e que inspira-se “no desejo de tornar efetivos – e não meramente simbólicos – os direitos do cidadão comum”. (CAPPELLETTI; GARTH, 1988, p.3).

Dentre os três modelos teorizados pelos autores, no que mais nos interessa é a terceira onda de renovação do acesso à justiça. Sob essa perspectiva, o direito passa a incentivar soluções que não são necessariamente estatais.

Na terceira onda de acesso à efetiva justiça, Cappelletti e Garth (1988, p. 25) denominam como “o enfoque do acesso à justiça, por sua abrangência”. Pretende-se, deste jeito, incentivar a utilização de novos procedimentos que possam colaborar para a efetivação dos direitos, conquanto o sistema judiciário estatal, por si só, não se mostra preparado ou com suporte suficiente para proporcionar tal anseio da sociedade.

Outrossim, constatada a fraca e insatisfatória qualidade dos serviços jurisdicionais à disposição dos cidadãos na tutela de seus direitos subjetivos, que restavam cada vez mais ameaçados, desponta a necessidade de utilização de métodos adequados de solução de controvérsia, que não a jurisdição estatal.

Sob esse prisma, insurge-se a arbitragem, como também a mediação, conciliação e outros meios adequados de solução de litígios que, cada vez mais, ganham espaço na realidade do ordenamento jurídico pátrio, diante da incapacidade estrutural e gestacional do Estado no provimento de acesso efetivo à justiça e na tutela dos direitos subjetivos dos indivíduos.

#### 2.4 ARBITRAGEM: UMA SAÍDA À SOBRECARGA PROCESSUAL FISCAL

Diante de tudo quanto foi exposto, fácil notar que a arbitragem, por ser um método adequado de solução de litígios, pode-se apresentar como um mecanismo de ampliação do acesso à justiça, tornando-se apta a responder de maneira satisfatória aos anseios da sociedade na tutela de seus direitos e interesses subjetivos.

É sabido que hoje, no Brasil, o costume, em matérias tributárias, é pela solução judicial, podendo-se, ainda, o contribuinte optar pelo contencioso administrativo. Entretanto, pelo quadro fático que vive o Judiciário no país, a tendência é de que, cada vez mais, passem a ser utilizados meios heterocompositivos e autocompositivos de resolução de litígios.

Assim, a arbitragem pode vir a ser utilizada como um meio complementar aos já existentes, mas não suficientes processos fiscais judiciais e processos administrativos fiscais, de modo que iria proporcionar uma válvula de escape à já comentada sobrecarga processual fiscal.

Com apurado senso crítico, Heleno Taveira Torres (2008, p. 304) salienta a importância de se estipular limites para a adoção dos regimes de arbitragem

tributários, “antes que uma cortina de preconceitos” se materialize. Nesse sentido, chama atenção para mudanças que aconteceram na legislação tributária e que antes eram vistas de modo temerário pelos juristas e operadores do direito, como a mudança nos mecanismo de arrecadação de tributos, “passando de um regime baseado exclusivamente em lançamentos de ofício ou por declaração, para um modelo típico de tributação de massa, como é o regime da antecipação do pagamento”. Na esteira dessa evolução, conclui com a ideia de que, ao fim, o que se pretende é o desenvolvimento de “medidas de simplificação fiscal”, como ocorreu com os exemplos por ele citados, sem que haja, destarte, qualquer implicação negativa às finanças públicas.

Há de se falar na citada cortina de preconceitos, levantada por aqueles temerários à utilização da arbitragem tributária. Nesse sentido, argumentos como a desnecessidade e inconveniência do estabelecimento da arbitragem diante da interpretação da norma jurídica pelos árbitros, “tendo em vista a notória especialidade e expertise de agentes administrativos, como procuradores e auditores” (SARAIVA FILHO, 2008, p. 80).

No mesmo sentido, ainda se questiona a eventual falta de imparcialidade numa possível arbitragem tributária, que “pode conspirar para influências e conseqüente predomínio do mais poderoso, econômica ou politicamente”. Ora, tal consideração tecida por aqueles contra a aplicação da arbitragem, por si só, mostra-se temerária e desprovida de qualquer elucidação jurídica. Não há dúvidas de que a jurisdição arbitral se rege pelos mesmos princípios constitucionais da jurisdição estatal, quais sejam o devido processo legal, contraditório, ampla defesa, imparcialidade e igualdade das partes.

Vale invocar os ensinamentos de Carlos Alberto Carmona (2009, p. 293) que enfatiza que o legislador, na Lei nº 9.307/96, destacou princípios gerais do processo capazes de proporcionar as partes respeito às garantias constitucionais de contraditório, ampla defesa e, sobretudo, do devido processo legal. “Exigiu, assim, que fosse respeitado, seja qual for o procedimento que as partes (ou o árbitro) criarem ou escolherem, o princípio do contraditório, o da igualdade, o da imparcialidade do árbitro e o do livre convencimento”.

Analisando sobre outro prisma os infundados receios trazidos na “cortina de preconceitos” à arbitragem em matéria de Direito Tributário, percebe-se, cada vez mais, que os mecanismos postos à disposição da sociedade para a tutela de direitos

subjetivos dos indivíduos, especificamente nas questões fiscais, não desempenham o resultado esperado e não respondem aos princípios constitucionais da Administração Pública, previstos no artigo 37 da Constituição da República Federativa do Brasil, quais sejam a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Destarte, percebe-se a atualidade do tema. Crise política, desaceleração da economia, escândalos de corrupção, fatores que, quando somados, implicam numa grande redução de receitas públicas, em contraponto à necessidade de maior utilização de políticas públicas. Com a arbitragem tributária, objetiva-se a ampliação do acesso efetivo à Justiça, na prestação de uma tutela jurisdicional mais célere, eficiente e técnica que beneficia tanto Fisco como contribuinte e que, se implementada, poderá contribuir para o aumento da arrecadação tributária, consequentemente providenciando maior comodidade para os cofres públicos.

Neste ponto, cabe salientar comentários articulados em nota prévia do livro “Guia da Arbitragem Tributária”, de Portugal, no que toca aos receios prévios a utilização do instituto objeto do presente estudo:

Há um par de anos a expansão da arbitragem ao domínio do direito tributário não figurava sequer como uma hipótese acadêmica. Quando pela persistência de uns frente à ortodoxia de muitos o tema da arbitragem tributária passou a merecer alguma atenção no debate público, o tom dominante foi de enorme pessimismo. Receios de privatização da justiça fiscal, de desjuridificação do processo tributário, de substituição de decisões legais por juízos de equidade, e de criação de uma justiça elitista de acesso limitado, com tendência a privilegiar os “grandes interesses”, tomaram a dianteira. A falta de exemplos ao nível do direito comparado, suscetíveis de funcionar como guia e referencia, avolumava a sensação, já de si forte, de caminhar-se à deriva, e de haver razões para tomar a noção “justiça arbitral tributária” como uma contradição nos próprios termos. Mas se a crítica podia facilmente ter tido um efeito paralisante, no caso da arbitragem tributária ela funcionou antes como fator de depuramento. Praticamente todas as objeções levantadas se haveriam de revelar fundamentais à ponderação e definição de aspectos centrais do novo regime jurídico da arbitragem tributária (...).

(...) Consciente dos desafios e resistências que enfrentava ab initio, a arbitragem tributária soube – e sabe – que para conquistar o reconhecimento da comunidade fiscal, e a confiança dos cidadãos apenas uma coisa serviria: a comprovação prática da capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público dos seus árbitros. Num domínio como o da fiscalidade, em que os mais importantes interesses da comunidade estão investidos, crer sem ver é confiança cega. (LOBOS; VIEIRA, 2013, p.12-13) (grifou-se).

De logo, mister destacar que a arbitragem tributária em Portugal, ainda que recente, se mostrou um sucesso, “com um ano e meio de funcionamento, 200 processos entrados e mais de 100 decisões proferidas com um prazo médio de 4 meses”, tendo, atualmente, repercussão favorável e nacionalmente conhecida pela qualidade técnica e grau de exigência alto.

Ademais, no caso da arbitragem em matéria de Direito Tributário no Brasil, não se pode falar em falta de exemplos em direito comparado, como aconteceu em Portugal. Ao contrário, a arbitragem tributária vem ganhando força internacionalmente e os exemplos que temos hoje no âmbito do direito comparado são inquestionáveis: não resta dúvida quanto a eficiência e grande utilização do instituto nos países que serão estudados em capítulo próprio.

Percebendo essa tendência, já ensinava Heleno Taveira Torres (2008, p.305) que o legislador possui liberdade constitucional para dispor de meios adequados para a extinção do crédito tributário através da resolução dos litígios provenientes da relação jurídico-tributária, devendo, contudo, delimitar de maneira cognoscível os limites que possibilitarão ao Fisco e ao contribuinte alcançar tal deliberação.

Não há impedimento constitucional à adoção de outros métodos adequados de solução de lides tributárias, havendo, assim, espaço para criação legislativa, nos termos e limites a serem definidos na atividade legislativa. Significa no respeito ao princípio da legalidade, garantia constitucional do contribuinte, intimamente ligado ao Direito Tributário.

A necessidade e possibilidade da arbitragem no âmbito de Direito Tributário são patentes. A tributação, o poder de tributar, é uma das maiores manifestações de poder estatal, se não a maior. O que resta, dessa maneira, é o contínuo debate e confronto com a classe dirigente, ainda relutante em abrir mão do monopólio da sua principal fonte de poder.

Com razão, pois, Leon Frejda Szklarowsky (2008, p.480), ao afirmar que “não há dúvida sobre a necessidade de reforçar a cultura da arbitragem, como remédio necessário e suasório, acompanhando o avanço econômico, científico e técnico do ser humano (...)”. Temos, então, segundo palavras do mesmo autor, que “o direito deve sempre andar de mãos dadas com a realidade”.

Desse modo, considerada a validade da aplicação da arbitragem em matéria de Direito Tributário, resta necessária a realização de uma análise minuciosa acerca da arbitrabilidade – objetiva e subjetiva – das controvérsias tributárias.

### 3 OBSTÁCULOS ATUAIS À ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

A partir do contexto já introduzido, resta conhecer da arbitrabilidade das controvérsias tributárias, uma vez que já conhecida da sua relevância, importando investigar a sua viabilidade perante o ordenamento jurídico pátrio.

Conforme ensina Francisco José Cahali (2014, p.111): “A arbitrabilidade é a condição essencial para que um determinado conflito seja submetido à arbitragem”. Dessa forma, segundo artigo 1º da Lei nº 9.307/9: “As peessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis.” (BRASIL, 1996) (grifou-se).

Analisando o preceito legal acima transcrito, retira-se que a arbitrabilidade pode ser objetiva e subjetiva, correspondendo, respectivamente, ao objeto e às partes envolvidas no litígio. Desse modo, imperativa a averiguação destacada da arbitrabilidade subjetiva e objetiva para se conhecer da possibilidade de utilização da arbitragem em questões de matéria tributária.

Nessa esteira, válido destacar posição adotada por Priscila Faricelli de Mendonça (2014, p.77) que vai além da verificação da arbitrabilidade subjetiva e objetiva:

A possibilidade de as controvérsias tributárias serem ou não solucionáveis mediante arbitragem encontra, numa análise superficial, óbice em razão da suposta indisponibilidade do crédito tributário; de outro lado, caberia avaliar se o poder público seria ou não capaz de eleger a solução arbitral de conflitos.

No entanto, essa análise não se mostra satisfatória ao quanto ora pretendido, na medida em que aspectos adicionais devem ser avaliados para se verificar a possibilidade ou não de se solucionar controvérsia tributária por arbitragem (...).

Nessa linha de ideias, deve ser visto, alinhado à questão principal da arbitrabilidade das controvérsias tributárias, o respeito ao princípio da legalidade quando da submissão da lide ao juízo arbitral, a irrenunciabilidade do direito quando da sujeição da controvérsia à arbitragem, da necessidade de edição de lei complementar para tratar do assunto, dentre outros pontos adicionais a serem vistos para validarem a arbitragem tributária dentro do sistema jurídico brasileiro.

### 3.1 ARBITRABILIDADE SUBJETIVA

A arbitrabilidade subjetiva diz respeito, nos moldes do artigo 1º da Lei nº 9.307/96, “as pessoas capazes de contratar”, que poderão se valer da arbitragem. Nesse sentido, é condição *sine qua non* para a utilização da arbitragem, conforme ensina Carmona (2009, p. 37).

A partir desse contexto, a grande questão que se afigura é da análise do conceito de capacidade. A capacidade jurídica se traduz na predisposição da pessoa em titularizar direitos e deveres. Tal conceito se encontra no artigo 1º do Código Civil de 2002. Quanto a isso, necessário explicar que, como bem elucida Flávio Tartuce (2012, p. 67), para uma pessoa possuir capacidade civil plena, deve possuir capacidade de direito (gozo) e capacidade de fato (exercício). A capacidade de gozo está prevista no supramencionado artigo 1º, “que é aquela para ser sujeito de direitos e deveres na ordem privada, e que todas as pessoas têm sem distinção”. Já aquelas que não possuem capacidade de fato são tratadas nos artigos 3º e 4º do referido diploma legal, denominadas de incapazes.

Coadunando com esse entendimento, Cahali (2014, p.111), enfatiza que “a titularidade do direito difere de seu exercício”. Por esta razão, sujeitos relativamente ou absolutamente incapazes dependem de assistência ou de representação para o exercício de seus direitos.

Sob essa perspectiva, deixa claro Carmona (2014, p. 112) que “a ressalva à utilização da arbitragem não se encontra na capacidade de firmar a convenção, pois podem contratar se assistidos ou representados”. Quanto à possibilidade de incapazes participarem de um juízo arbitral, outrossim, deve ser analisada a arbitrabilidade objetiva, ou seja, se averiguar a disponibilidade dos direitos postos.

No entanto, tal estudo se faz desnecessário ao presente trabalho, uma vez que aqui deverá ser investigado a arbitrabilidade subjetiva da Administração Pública, devido ao fato de fazerem parte da relação jurídico-tributária o Fisco e o contribuinte.

#### **3.1.1 Possibilidade de a Administração Pública utilizar-se da arbitragem**

Já se sabe que a arbitrabilidade subjetiva se refere à capacidade das partes em se submeterem à arbitragem. No entanto, quando se tratava da possibilidade de a Administração Pública utilizar-se da arbitragem, houve uma certa incerteza

doutrinária e jurisprudencial, que proporcionou muitos debates acerca do tema e vasta produção científico-acadêmica.

Selma Lemes (2007, p. 119), em brilhante análise acerca da arbitrabilidade subjetiva e Administração Pública, esclarece que “o que importa é a capacidade positiva (para contratar) e não falar em transigibilidade”. Ou seja, o enfoque deve ser dado na capacidade do Estado para contratar, e não na transigibilidade, que remota a análise do critério objetivo de arbitrabilidade.

Muitos defendiam a ideia de que a Administração Pública não podia se valer da arbitragem para a resolução de controvérsias em razão da indisponibilidade dos interesses públicos primários, que são verdadeiramente o interesse da coletividade. Da mesma forma, não poderia haver a utilização da arbitragem em atos de *jus imperii* do Estado. Tais argumentos possuem total validade e coerência.

No entanto, não se mostram suficientes para defender a impossibilidade da adoção da arbitragem pela Administração Pública porque, em verdade, o que se está verificando é a capacidade plena do Estado para ser sujeito de direitos e deveres, e não o objeto da relação envolvida. O enfoque aqui é na capacidade do Estado. Tal discussão a respeito do objeto será vista a partir do estudo da arbitrabilidade objetiva.

Sob esse prisma, fundamental esclarecer as distinções, de modo sucinto, entre o interesse público primário e secundário, como também a diferença dos atos *jus imperii* e dos atos *jus gestionis*.

Os interesses públicos primários coincidem com o interesse da coletividade, na realização de políticas públicas, objetivando-se satisfazer a sociedade como um todo. Já os interesses públicos secundários decorrem da personalidade jurídica que detém a Administração Pública, sendo sujeito de direitos e deveres. Nesse sentido, pode-se equiparar a um interesse individual do Estado. Quanto à distinção entre atos *jus imperii* e atos *jus gestionis*, os primeiros são atos de império, que coadunam com a soberania do Estado; já os segundos são atos de gestão, que relacionam-se com o interesse da Administração.

Com razão, pois, Cahali (2014, p.395) ao ensinar que: “advirta-se que os atos de império da administração, ao contrário, não são arbitráveis, pois refletem o interesse público primário, da coletividade.”. Mas destaca que, caso um ato de império venha a afetar interesse público secundário, poderá o conflito surgido ser

levado ao juízo arbitral, em razão da natureza patrimonial e disponível o interesse público secundário.

Isso posto, cabe informar ao leitor que a controvérsia tributária será vista em capítulo próprio, no qual será analisada a arbitrabilidade objetiva das questões envolvendo Fisco e contribuinte. No que toca a este capítulo, vale compreender a possibilidade do Fisco em submeter a lide à arbitragem.

Desse modo, resta aqui corroborar a viabilidade da Administração Pública sujeitar-se à aplicabilidade da arbitragem. Nesses termos, Selma Lemes (2007, p. 117) é categórica ao afirmar que:

A arbitrabilidade subjetiva refere-se aos aspectos da capacidade para poder submeter-se à arbitragem, que no âmbito do Direito Público Administrativo, seja como pessoa jurídica de Direito Público (União, Estados, Municípios, Territórios e Autarquias) ou de Direito Privado (sociedade de economia mista e empresa pública), qualificadas como entidades da administração pública direta e indireta, todas possuem capacidade para firmar convenção de arbitragem. (...) impedir que a Fazenda resolva divergências por arbitragem, representaria restrição à autonomia contratual do Estado, como pessoa capaz de contrair obrigações e deter direitos. (grifou-se)

Coadunando com esse entendimento, Cahali (2014, p. 392) completa que não é surpresa a abrangência de leis infraconstitucionais tratando da possibilidade, citando exemplos: “art. 43, X, da Lei 9.478/1997 (Lei do Petróleo); o art. 4º, §6º, da Lei.10.848/2004; e o art.11, III, da Lei 11.079/2004 (Lei das Parcerias Público-Privadas)”. Sob esse prisma, destaca ainda que não foi através de tais leis que a Administração Pública pôde se valer da arbitragem para resolução de conflitos, mas sim em razão do artigo 1º da Lei de Arbitragem.

Neste ponto, cabe lembrar o histórico de jurisprudência relacionada à matéria, partindo do julgado do pleno do Supremo Tribunal Federal (STF), o AI 52181 (BRASIL, 2015), chamado Caso Lage, ainda da década de 1970, que se tornou grande marco quanto à arbitrabilidade subjetiva da Administração Pública, concluindo pela “legalidade do juízo arbitral, que o nosso direito sempre admitiu e consagrou, até mesmo nas causas contra a Fazenda”.

Seguindo esse entendimento, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Mandado de Segurança nº 11.308 (BRASIL, 2008), entendeu pela possibilidade da sociedade de economia mista, entidade da Administração Pública

indireta, se submeter ao juízo arbitral, inclusive mencionando o Caso Lage em sua ementa, reconhecendo a importância do precedente fixado pelo Supremo Tribunal Federal, em que a própria União foi parte. Desse modo, fixa também jurisprudência acerca do tema.

Por outro lado, a questão ainda foi debatida no Tribunal de Contas da União (TCU) que, em que pese em outras oportunidades não ter entendido pela aplicação da arbitragem em contratos administrativos, como no acórdão 1.099/2006, do Plenário do Tribunal de Contas da União, cominou por conhecer, no AC. 2145, pela possibilidade de utilização da arbitragem, desde que respeitado os critérios da arbitrabilidade objetiva, verificando-se em cada caso concreto o objeto do contrato.

Evidentemente, constata-se que a arbitragem no direito público vem sendo admitida por doutrina e jurisprudência, visto que “não desrespeita os princípios constitucionais e traz segurança jurídica para investidores estrangeiros, bem como celeridade e tecnicidade para as decisões arbitrais de o Estado participa” (CAHALI, 2014, p. 393).

Oportuno ressaltar, desse modo, que o princípio constitucional da legalidade administrativa, previsto no artigo 37 da Constituição Federal, encontra respaldo no já mencionado artigo 1º da Lei de Arbitragem, pois afirma que pessoas capazes poderão pactuar pela utilização da arbitragem na resolução de controvérsias que disponham sobre direitos patrimoniais disponíveis. Como ensina Selma Lemes (2007, p. 95): “a norma é dirigida a todas as pessoas capazes de contratar, sem distinção, vale dizer, pessoas físicas e jurídicas, privadas e públicas”.

Outrossim, vale dizer que não seria necessária a previsão expressa de norma que autorizasse a Administração Pública a se valer da arbitragem para resolução de conflitos, já que o artigo 1º da referida lei é mais do que suficiente para possibilitar tal alternativa.

A negação de utilização da arbitragem pela Administração Pública provocaria uma ilegalidade, pois implica num reducionismo da norma em análise e afronta à princípios constitucionalmente previstos, como o da razoabilidade, proporcionalidade, economicidade e eficiência, essenciais à atuação administrativa. (LEMES, 2007, p. 99).

Por fim, superada as polêmicas envolvidas sob o ponto de vista de uma verificação estritamente permissiva, desvenda-se que o uso da arbitragem nos conflitos envolvendo Administração Pública e particular é compatível com os novos

valores que devem ser adotados pelo Poder Público no contexto atualmente experimentado pela sociedade. Como já comentado, os princípios da razoabilidade, proporcionalidade, economicidade e eficiência se relacionam intimamente com a arbitragem. Pode significar um avanço na prestação jurisdicional do Estado, uma vez constatada a notória celeridade, eficiência e tecnicidade do juízo arbitral. Por conseguinte, haveria uma redução da morosidade do Judiciário. Por outro lado, Selma Lemes (2007, p. 105) ainda destaca a manifestação de boa-fé e confiança entre Estado e instituições que promovem tais métodos adequados. Assim, “contribuiria com a progressiva educação dos cidadãos na utilização dos métodos extrajudiciários de solução de conflitos”.

Na esteira dessa constatação, pode-se aduzir que o artigo 1º da Lei de Arbitragem, por si só, autoriza a Administração Pública de dirimir conflitos por meio do instituto em estudo. Em assim sendo, de nada seria proveitoso afastar essa possibilidade do emprego de métodos adequados de solução de controvérsia, tendo em vista as constantes interações e manifestações diversas advindas da sociedade, que proporcionam a cada dia novas feições nas relações jurídicas, aqui destacada aquelas provenientes entre Estado e cidadão.

### **3.1.2 Reforma à Lei de Arbitragem – Lei nº 13.129/15**

Seguindo tais considerações expostas, o poder legislativo, conforme as tendências doutrinárias e jurisprudenciais favoráveis à arbitragem, editou supramencionada lei com dispositivos que visam modernizar a arbitragem no país. A Lei nº 13.129/15 foi promulgada com alguns vetos, é verdade, mais com inovações significantes para a arbitragem. Isto porque, decorridos mais de 15 anos da Lei nº 9.307/96, havia uma demanda por atualizações pontuais, que foram satisfatoriamente introduzidas na lei.

Sob essa perspectiva, em razão da importância para o presente trabalho, cabe aqui, tecer comentários a respeito das modificações trazidas no artigo 1º da Lei de Arbitragem. O referido artigo passou a ter o seguinte texto:

Art. 1º As pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis.

§ 1º A administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis. (Incluído pela Lei nº 13.129, de 2015)

§ 2º A autoridade ou o órgão competente da administração pública direta para a celebração de convenção de arbitragem é a mesma para a realização de acordos ou transações. (Incluído pela Lei nº 13.129, de 2015). (grifou-se)

De logo, percebe-se previsão expressa no parágrafo primeiro da Administração Pública se submeter à arbitragem. Portanto, comprova-se que as alterações realizadas seguiram a tendência doutrinária e jurisprudencial. Pretende-se, com isso, que se inaugure uma nova fase para a arbitragem frente ao ordenamento jurídico brasileiro. Assim como a Lei nº 9.307/96 foi um marco para a arbitragem no Brasil, proporcionando novas dimensões para o estudo, espera-se que as alterações realizadas pela Lei nº 13.129/15 tenham um mesmo efeito, provocando uma modernização do instituto e, conseqüentemente, a sua ampliação quantitativa e qualitativa em âmbito nacional.

Mister lembrar, entretanto, que conforme já visto, não havia a necessidade material de se trazer tal previsão expressa na Lei de Arbitragem, já que a autorização legal para a Administração Pública valer-se da arbitragem já existia pela interpretação da referida Lei de Arbitragem, antes mesmo da reforma da Lei nº 13.129/15. “Esse entendimento encontra-se reforçado à luz do princípio da legalidade na sua dimensão constitucional e de seus conceitos valorativos”. (LEMES, 2007, p.103).

Não obstante, totalmente louvável a iniciativa para a reforma da lei de arbitragem, diante da atualização e da modernização do instituto, visto que a sociedade como um todo não para de evoluir e produzir novos tipos de relação. Sob esse prisma, deve o Estado ficar atento às mudanças e aos anseios sociais que, numa leitura bastante específica acerca da prestação jurisdicional do Estado, demanda por métodos adequados para a solução de controvérsias, aptos a proporcionarem um devido apoio jurisdicional e de um acesso efetivo à justiça, com enfoque na celeridade, tecnicidade, economicidade e eficiência. É aqui que se insere a arbitragem.

Neste cenário, superada está a discussão acerca da arbitrabilidade subjetiva na arbitragem em âmbito do Direito Tributário, uma vez que sujeito ativo da obrigação tributária, segundo artigo 119 do Código Tributário Nacional, “é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”. A respeito do tema, Luciano Amaro (2010, p. 318) bem elucida que “dada a circunstância de que o sujeito ativo é, o mais das vezes, o Estado, é usual, mesmo na linguagem técnica, chamá-lo de Fisco, Tesouro, Erário, Fazenda Pública (Federal, Estadual, Municipal)”.

Acerca do assunto, merece rápida distinção competência tributária e capacidade tributária. Competência tributária significa aptidão para instituir o tributo. Já a capacidade tributária significa aptidão para ser titular do polo ativo da obrigação, “para figurar como credor da relação jurídica tributária” (AMARO, 2010, p. 319). Então, sujeito ativo da obrigação tributária deve ser aquele inserido da relação jurídica tributária, podendo ou não ser o criador do tributo.

Desta feita, claro está que o sujeito ativo – na grande maioria das vezes o Estado – da obrigação tributária está apto a utilizar-se da arbitragem para resolução de conflitos. Caberá agora, portanto, a análise da arbitrabilidade objetiva das controvérsias tributárias, o que será feito no próximo tópico.

### 3.2 ARBITRABILIDADE OBJETIVA

Como já visto, a questão da arbitrabilidade de determinada matéria não se resume à análise da capacidade da parte em submeter o litígio à arbitragem. Além do prisma subjetivo, deve ser investigado se a controvérsia trata de direito patrimonial disponível, como bem delimita o artigo 1º da Lei nº 9.307/96.

Acerca da matéria em debate, Leonardo de Faria Beraldo (2014, p. 12) ensina que “o direito patrimonial é disponível quando puder ser alienado ou cedido, pelo seu titular (que deve ser pessoa capaz), sem qualquer ressalva”.

Em assim sendo, deverá ser estudado em apartado a patrimonialidade do direito bem como a sua disponibilidade. A título exemplificativo acerca de direitos não arbitráveis, poderíamos citar direitos personalíssimos dos indivíduos e aqueles relativos a estado civil, nascimento entre muitos outros.

A patrimonialidade do direito significa dizer que se tratam de direitos de conteúdo econômico, passíveis de serem quantificados em dinheiro. Já a

disponibilidade do direito diz respeito àqueles direitos que as partes podem transigir, renunciar ou alienar. Carlos Alberto Carmona (2009, p. 39), explica que há a disponibilidade do direito quando podem ser livremente negociados ou alienados, visto que se encontram desimpedidos.

Mister saber que o tema da arbitrabilidade é de enorme importância no cenário atual da arbitragem, uma vez que sua aplicabilidade como método adequado de solução de conflitos nas mais diversas áreas é uma realidade. Cada vez mais surgem discussões acerca da possibilidade de utilização da arbitragem nas mais variadas matérias, o que mostra o crescimento da arbitragem no sistema jurídico pátrio. Francisco José Cahali (2014, p. 114) entende que a arbitragem hoje no país experimenta uma nova fase, chamada por ele de “segunda geração da arbitragem doméstica”, aproveitando toda a evolução do instituto principalmente a partir da edição da Lei de Arbitragem, comprovado o “amadurecimento, solidez, respeitabilidade, seriedade, eficiência e bagagem científica alcançada”.

Desse modo, avulta afirmar, como conclusão lógica e inarredável, que a verificação da arbitrabilidade objetiva para o presente estudo é de importância fundamental, uma vez superada, como já visto, a possibilidade da Administração Pública submeter um litígio à arbitragem.

Outrossim, resta informar acerca do objeto do estudo da arbitrabilidade objetiva que, em se tratando de arbitragem em matéria de Direito Tributário, será indubitavelmente o crédito tributário, objeto da obrigação tributária.

Discorrendo acerca do tema, Selma Lemes (2007, p. 125) destaca que, além da discussão já posta, ao “alocar a questão para a área pública, depara-se com o princípio da indisponibilidade, pela Administração, dos interesses públicos”. Desse modo, deverá, ainda, ser explorado a definição do interesse público envolvido na tributação, se primário ou secundário.

Nesse sentido, será investigada a disponibilidade e patrimonialidade do crédito tributário, objeto da obrigação tributária, para auferir a arbitrabilidade objetiva das controvérsias tributárias.

### **3.2.1 Interesse público em matéria tributária**

Para tratar acerca do tema da disponibilidade patrimonial do tributo, necessário trazer à baila o que seriam tais direitos patrimoniais disponíveis sob a

perspectiva da Administração Pública. Nesse sentido, necessário tratar a respeito do tema do interesse público.

A conceituação de interesse público, por si só, já se mostra tormentosa. A sua delimitação é uma tarefa árdua, ao menos incerta, motivo pelo qual se encontra grande produção acadêmica acerca do tema. A respeito do problema, Marçal Justen Filho (2012, p. 119) explica não ser simples a definição de interesse público, talvez pela sua própria natureza de conceito jurídico indeterminado.

Como já sucintamente exposto, o interesse público, na definição de Celso Antônio Bandeira de Mello (2010, p. 61) “é o interesse resultante do conjunto dos interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo simples fato de o serem”.

Discorrendo a respeito do tema, Priscila Faricelli de Mendonça (2013, p. 22-23), com propriedade, destaca o ponto central acerca do assunto, qual seja a “releitura da concepção tradicional da indisponibilidade do interesse público e do crédito tributário”, visto as mudanças nos modelos de Estado e do contexto econômico, social e político.

Na esteira dessa afirmação, notório destacar, nesse momento, a nova dimensão que se pretende possibilitar ao interesse público no sentido de dar atenção e prioridade aos anseios da sociedade como um todo, e não que o interesse público esteja unicamente voltado para as prioridades estatais, aqui sob o seu prisma institucional e burocrático.

Importa salientar que, assim como qualquer outro princípio, a indisponibilidade do interesse público é interpretada coerentemente, em harmonia com o ordenamento jurídico. Desse modo, não é possível a atribuição de valor absoluto, perene e imutável. Deve-se lhe dar “importância fundamental porque se julga que foi o ordenamento jurídico que assim os qualificou” (MELLO, 2010, p. 56).

O estudo deve ser visto como forma de entender a Administração Pública, que funciona e move-se no sentido de proteger e executar o interesse público, como bem ensina Selma Lemes (2007, p. 127). Ou seja, o Estado existe para o particular, e não contra ele.

Do acima exposto, extrai-se que sobrevém a demanda pela satisfação das carências coletivas, alcançáveis através da realização do interesse público pelo Estado, havendo, assim, a necessidade de adoção das melhores soluções possíveis às controvérsias postas. Nesse sentido, busca-se uma solução ideal nos litígios

envolvendo Estado e particular, diante das novas conjunturas sociais e relações jurídicas provenientes, de modo a tratar de modo satisfatório as pretensões de cada parte.

Com ênfase nos ensinamentos proferidos e evidenciados, resta claro que não há o porquê de sustentar uma indisponibilidade absoluta do interesse público, mas sim relativa, pois certo é que para a conquista das finalidades e objetivos do interesse público, “a Administração conta com certa parcela de liberdade para agir, dispor e contratar” (LEMES, 2007, p.128).

Cabe aqui a brilhante e pontual ressalva trazida por Daniel Sarmento (2007, p. 28) de que, diante da indeterminação conceitual do interesse público, é necessário extrema cautela na releitura do princípio e na sua relativização:

Até porque, é importante não perder contato com a realidade de um Brasil com costume políticos e administrativos ainda anacrônicos, que tem dentre as suas mais perniciosas disfunções a confusão perene entre o público e o privado, caracterizada pela gestão da *res publica* por agentes estatais como se privada fosse. Nesse quadro, torna-se recomendável adotar postura de precaução na abordagem da nossa questão, para que a destronação de um princípio que, mal ou bem, valoriza o interesse público, não possa converter-se num novo adubo para o nosso crônico patrimonialismo.

Tecidas considerações da necessária prudência em torno do assunto, prossegue-se entendendo não ser ideal no contexto contemporâneo da sociedade, das inovações jurídicas, bem como nas manifestações diversas de relações jurídicas, que ainda se mantenha um modelo de Estado imperial, colocando-se sempre acima dos particulares. A superioridade estatal ante o indivíduo há de deixar de ser absoluta, incondicional e, principalmente, inconteste. Até porque é evidente que o interesse do Estado não se confunde com o interesse público. Não existe uma coincidência necessária entre eles.

O que existe é uma notável distinção entre interesse público primário (originário) e interesse público secundário (derivado), já brevemente comentado quando da análise da arbitrabilidade subjetiva.

A fim de corroborar o que foi exposto, ensina Selma Lemes (2007, p. 130), que o interesse público primário ocorre quando o Estado atua como Poder Público, “no desempenho de suas funções políticas e legislativas”, relacionando-se diretamente com os anseios sociais, tais como saúde e segurança. Por outro lado,

no interesse público secundário o Estado atua na qualidade de órgão executor, na sua função administrativa, de natureza instrumental, para atingir os interesses públicos primários, tendo características patrimoniais, sendo, outrossim, “disponíveis e suscetíveis de apreciação arbitral”. Nesse diapasão, remata a autora que tal conclusão “traz à tona a solução com referencia à matéria suscetível de ser submetida à arbitragem: os interesses públicos derivados, de natureza instrumental e com características patrimoniais (...)” (grifou-se).

Sedimentado tal entendimento, válido mencionar a posição de Hugo de Brito Machado (2010, p. 30) relativamente à atividade de tributação exercida pelo Estado. Sabe-se que a atividade econômica é da iniciativa privada, salvo algumas exceções constitucionalmente previstas. Por conseguinte, tem-se que o Estado exerce atividade financeira, sendo esta o “conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos meios de pagamento de que necessita para atingir seus fins” (grifou-se). Seguindo o raciocínio, o brilhante autor não deixa dúvidas ao afirmar que a tributação é “o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver”, meio pelo qual o Estado possa realizar os seus fins sociais (interesse público primário). Ou seja, é através do crédito tributário, que é a quantia devida a título de tributo, que a Administração Pública busca atingir os seus objetivos primários.

Ora, resta irrefutável o fato de que o tributo serve de instrumento, de meio para alcançar determinada finalidade que, no âmago de um Estado Democrático de Direito, significa o interesse público primário, o interesse da coletividade, da sociedade como um todo. Celso Antônio Bandeira de Mello (2010, p. 29) conceitua a função pública como “a atividade exercida no cumprimento do dever de alcançar o interesse público, mediante o uso dos poderes instrumentalmente necessários conferidos pela ordem jurídica” (grifou-se).

Inquestionável o fato dos tributos serem o grande instrumento do Estado, conferido pelo ordenamento jurídico pátrio, para lograr êxito na satisfação do interesse público almejado por toda uma sociedade.

Nessa linha de intelecção, é que comporta realçar a ideia de que, em verdade, o que é indisponível para a Administração Pública é a atividade de cobrança do crédito tributário, e não o crédito tributário em si. Como bem destaca o Código Tributário Nacional no seu artigo 3º, bem como no seu artigo 142, parágrafo único, “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória”, devendo

sempre de ser constituído o crédito tributário. Ou seja, é indisponível na atividade administrativa, pela vinculabilidade e obrigatoriedade do ato administrativo de constituição do crédito tributário. Não existe a possibilidade de a Administração dispor da instituição, fiscalização e arrecadação do crédito tributário. Na esteira desse entendimento, conclui Priscila Faricelli de Mendonça (2014, p. 80) que “a plena vinculabilidade da atividade de arrecadação do tributo não significa supor que haja vedação para a disposição do crédito tributário”.

Invocando mais uma vez o escólio de Selma Lemes (2007, p. 133), “pode-se aferir que disponibilidade de direitos patrimoniais não se confunde com indisponibilidade de interesse público”. Assim poderá “dispor de direitos patrimoniais ‘sem que com isso esteja a dispor do interesse público, porque a realização deste último é alcançada mediante a disposição daqueles’.” (GRAU, 2002, p. 404 apud LEMES, 2007, p. 134).

Com razão, pois, James Marins (2001, p. 348), ao ensinar que

(...) não é lícito ao Estado pretender impingir derrotas ao direito subjetivo individual do cidadão contribuinte sob o pálio da defesa do interesse público ou do bem comum. Concretamente, podemos afirmar que certas garantias que assistem o contribuinte alcançam relevo tal que não podem ser sobrepujadas pelo sofisma consistente em afirmar-se o caráter de interesse público da arrecadação tributária.

Ademais, o Estado não pode meramente alegar a impossibilidade de utilização de métodos adequados de resolução de controvérsias em matéria de Direito Tributário em razão da indisponibilidade de bens e direitos por decorrência direta do interesse público. A invocação genérica da indisponibilidade do interesse público não merece acolhimento a fim de afastar a possibilidade de utilização da arbitragem.

O que deve ser feito é uma avaliação concreta dos interesses envolvidos no conflito e, a partir daí, se decidir pela solução que atenda de modo satisfatório o bem estar da coletividade (MENDONÇA, 2014, p. 36).

A esse propósito, ainda nos lembra Raquel Cavalcanti Ramos Machado (2004) que o maior interesse público a ser observado em um Estado é o respeito às leis pelo Poder Público. No contexto do presente trabalho, não é admissível recorrer sempre à indisponibilidade do interesse público para impedir a utilização da

arbitragem em matéria de Direito Tributário. À vista disso, as normas jurídicas – que serão justamente interpretadas em acordo com princípios constitucionais na arbitragem – são suficientes a demonstrar a validade ou não de determinado tributo.

Por fim, Hugo de Brito Machado (2008, p. 115), ao afirmar que é o crédito tributário – direito patrimonial do Estado, vez que tributo, como bem público em geral, é patrimônio deste – disponível, já que titular do patrimônio, dele poderá dispor, “desde que atuando pelos meios adequados para a proteção do interesse público, vale dizer, atuando pela via legislativa, e para a realização dos fins públicos”.

Nesse sentido, de acordo com o Código Tributário Nacional, o que é indisponível é a atividade de cobrança do crédito tributário. “No Brasil, onde a Constituição Federal discrimina competências prévias, prescrevendo os tributos que cada pessoa pode criar, isso permitira vislumbrar uma indisponibilidade absoluta da competência tributária; mas não do crédito tributário (...)”. (TORRES, 2008, p. 300).

Adentrando ainda mais no núcleo do tema, afirma Ana Paula Ointo Yurgel (2013, p. 9), que “entende-se que esse crédito se encontra entre os direitos públicos secundários, apesar do valor da arrecadação estar vinculado a efetivação de direitos públicos primários, como a educação, saúde e segurança”.

Isso posto, o tributo tem como finalidade a arrecadação de riquezas para o Estado. Em assim sendo, é totalmente possível a aplicação da arbitragem, uma vez que a geração de riqueza se trata de interesse público secundário, que visa objetivar os primários. Resta, portanto, a questão da natureza disponível do tributo, sob a perspectiva do interesse público.

Por tudo quanto foi exposto, fica perceptível a impossibilidade de se ter como indisponível o crédito tributário. Indisponível é a atividade administrativa de arrecadação do crédito tributário, por previsão expressa da lei. Como será visto no próximo tópico, este pode ser disponível para a Administração, mediante previsão legal, “ao isolar (a lei) os melhores critérios para constituição, modificação ou extinção do crédito tributário, bem como de resolução de conflitos, guardados os princípios fundamentais (...)” (TORRES, 2008, p. 300).

### 3.2.2 Previsão expressa de disposição do crédito tributário no CTN

Antes mesmo de adentrar o ponto referente à previsão expressa de disponibilidade do Código Tributário Nacional (CTN), fundamental destacar aqui a patrimonialidade do crédito tributário, que parece não haver qualquer dúvida, controvérsias ou posição contrastante acerca da sua natureza patrimonial.

O crédito tributário é a quantia devida a título de tributo. Ou seja, é a quantificação do tributo. O próprio Código Tributário Nacional, ao conceituar o tributo, em seu artigo 3º, prevê como primeira característica a sua natureza pecuniária (prestação em moeda).

Não obstante, o caráter patrimonial do crédito tributário não se mostra suficiente para, por si só, autorizar a utilização da arbitragem em litígios envolvendo Fisco e contribuinte.

Sendo inconteste a natureza patrimonial do crédito tributário, resta conhecer da sua disponibilidade expressa, tratada em mais de uma ocasião, no texto do Código Tributário Nacional.

Como já foi exhaustivamente explanado, na seara de Direito Tributário, o objeto do litígio é o crédito tributário, e este, sem devida autorização legal, não poderá ser objeto de renúncia. Como bem destaca Ana Paula Ointo Yurgel (2013, p. 7), “a indisponibilidade dos bens públicos impõe necessária previsão normativa para que a autoridade possa realizar concessões, que é a essência da transação.”

Não se olvide, nessa esteira, que uma constatação é evidente: a Administração Pública pode dispor do crédito tributário, desde que haja prévia autorização legislativa.

Nesta linha de intelecção, constata Priscila Faricelli de Mendonça (2014, p. 81) que:

(...) o próprio CTN traz a possibilidade de o crédito tributário ser anistiado, transacionado, remido ou mesmo parcelado, consoante permissão expressa dos artigos 151, 156, 171 e 180. Ou seja, a possibilidade de dispor-se do crédito tributário se encontra prevista no CTN. O que se entende por requisito essencial, de fato, é a plena vinculação das hipóteses de renúncia/disposição do crédito a criteriosos requisitos e critérios legais. (grifou-se)

Outrossim, inequívoca a conclusão pela disponibilidade do crédito tributário, respeitados os limites legais devidamente postos. Sob esse prisma, incoerente afirmar se tratar o crédito tributário de um direito patrimonial indisponível, uma vez que o próprio CTN, legislação específica acerca da matéria tributária, prevê hipóteses de disposição. Ratifica tal entendimento o artigo 150, §6º, da Constituição Federal, uma vez que preleciona que tais hipóteses de disposição do crédito tributário só serão possíveis mediante edição de lei específica. Portanto, deve haver, absoluto respeito ao princípio da legalidade, que será tratado em tópico próprio.

Ana Paula Ointo Yurgel (2013, p. 9) ainda lembra que, se de fato, fosse indisponível o crédito tributário, “a Fazenda Pública, nas três esferas – Federal, Estadual e Municipal -, não poderia oferecer parcelamentos ou incentivos fiscais, pois estaria incorrendo em ilegalidades”.

A fim de melhor abordar o tema, Aliomar Baleeiro (2013, p. 1326), entende a remissão como o “ato de remitir ou perdoar a dívida, por parte do credor benigno, que renuncia ao seu direito”. Ora, inquestionável a possibilidade expressa de disposição do crédito tributário, presente no próprio Código Tributário Nacional. Mediante a prévia autorização do CTN, pode a autoridade administrativa remitir totalmente ou parcialmente a dívida, conforme seu artigo 172. Ainda mais categórico é Hugo de Brito Machado (2010, p. 228) ao afirmar que “remissão é perdão. Remissão é dispensa. (...) A remissão é dispensa do crédito tributário”.

Sob uma outra perspectiva, a transação, prevista no artigo 171 do supramencionado diploma legal permite que seja regulado e extinto o litígio tributário posto mediante concessões mútuas dos sujeitos ativo e passivo, da mesma forma que a remissão, desde que a lei faculte, ou seja, desde que com prévia previsão legal. Então, o Fisco, sujeito ativo da relação jurídico-tributária, dispõe do crédito tributário ao realizar concessões para o sujeito passivo, o contribuinte.

Aliomar Baleeiro (2013, p. 1342), classifica como exonerações exógenas à norma que estabelece o dever tributário as remissões, compensações, transações, decadência e prescrição, devolução do tributo legitimamente pago e dação em pagamento. O autor as classifica como exógenas uma vez que extinguem a obrigação tributária pelo fato da ocorrência de causa superveniente ao seu surgimento, causa esta prevista em lei. À vista disso, “não alteram a estrutura interna da norma tributária, quer a hipótese, quer a consequência, nem negam a tributabilidade da hipótese (...)”. São normas que dependem do nascimento da

obrigação tributária, conseqüentemente do crédito tributário, extinguindo-as ou mesmo anulando os efeitos (caso da devolução do tributo pago).

Dessa lição, depreende-se que, mesmo após o surgimento da obrigação tributária, da constituição do crédito tributário, há a possibilidade legalmente prevista de o Fisco dispor do crédito tributário, se tratando de hipóteses de exoneração tributária.

Como já anteriormente explicado, a disponibilidade é entendida como aqueles direitos passíveis de renúncia, alienação ou transação. Nessa senda, resta indiscutível o fato de que o crédito tributário é disponível e, conhecendo-se da sua patrimonialidade, é evidente, também, a sua classificação como direito patrimonial disponível, desde que devidamente autorizado por lei, sendo, portanto, possível a utilização da arbitragem para resolver controvérsias tributárias, que tem como objeto de discussão o crédito tributário.

Desse modo, diante do reconhecimento do crédito tributário como um direito patrimonial disponível, agora em razão do tratamento expresso do Código Tributário Nacional, indispensável analisar com maior profundidade o princípio da legalidade, já que tais hipóteses de disposição necessitam de prévia autorização legal.

### **3.2.3 Princípio da Legalidade**

Antes de adentrar no tópico pertinente ao objeto deste trabalho, necessário se faz primeiro uma breve análise do princípio da legalidade dentro do próprio Direito Tributário, para que depois possa se estender à aplicação do princípio ao tema da arbitragem.

O princípio da legalidade se encontra expressamente previsto na Constituição Federal de 1988, no seu artigo 150, I, como também no próprio Código Tributário Nacional, no artigo 9º. Ambos traduzem o mesmo conceito, corretamente transcrito na Constituição: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...) exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Segundo Aliomar Baleeiro (2013, p. 77), não há, no atual ordenamento jurídico pátrio, como até na Constituição anterior, exceções efetivas ao princípio da legalidade estrita tributária, “pois todo o tributo somente pode ser disciplinado em seus aspectos substanciais (material, temporal, especial, subjetivo e quantitativo),

por diploma legal, emanado do Poder Legislativo”. Na mesma linha de raciocínios, o mestre Hugo de Brito Machado (2010, p. 37), ensina que o princípio da legalidade serve de verdadeira garantia de que nenhum tributo será criado ou majorado, a não ser através de lei, como constitucionalmente previsto.

O princípio da legalidade, dentre outros conectados ao âmbito do Direito Tributário, apresenta-se como limitação ao poder de tributar. Notório é que o mais universal desses princípios é o da legalidade. Como bem ensina Aliomar Baleeiro (2013, p. 77), tal poder de tributar, que se limita pela existência dos princípios rígidos que tem, “deitam raízes nas próprias origens históricas e políticas do regime democrático (...)”.

Corroborando com a grandeza do princípio, Luciano Amaro (2010, p. 133), instrui que a legalidade no Direito Tributário segue os ideais de justiça e de segurança jurídica, “valores que poderiam ser solapados se à Administração Pública fosse permitido, decidir quando, como e de quem cobrar tributos”.

Destarte, resta afirmar que o princípio da legalidade se demonstra, dentre os limites ao poder de tributar, como o mais importante e mais louvável, diante da sua faceta asseguradora e garantista.

Nesse ponto do trabalho, merece breve observação quanto à interpretação do Direito Tributário. Já foram superadas as concepções de se proporcionar uma interpretação baseada em critérios apriorísticos, nos quais deve ser sempre alcançado os objetivos pretendidos pelo Fisco e a realização de seus interesses, sustentada no interesse público, ou que atendesse aprioristicamente os interesses do contribuinte, com suporte no respeito à propriedade do indivíduo (AMARO, 2010, p.233).

Não é possível, nos moldes atuais da sociedade, bem como num Estado Democrático de Direito, utilizar-se de critérios apriorísticos, desprovidos de fundamentação jurídica, para procurar atender o interesse do Fisco ou do contribuinte. Nesse sentido, o Direito Tributário “interpreta-se consoante as regras e técnicas de interpretação aplicáveis ao direito em geral, sem que haja lugar para a aplicação de critérios apriorísticos”. Logo, não pode existir um modelo de interpretação voltado para Fisco ou contribuinte. O que existe é o conjunto de regras e princípios postos do Direito Tributário, que devem ser analisados conforme o ordenamento jurídico nacional, sem buscar vantagens para um ou para outro

Tecidas breves e sucintas considerações pontuais acerca da interpretação dos princípios e regras do Direito Tributário, cabe agora o exame do princípio em tela com relação às exonerações tributárias, grupo onde se inserem as hipóteses de remissões, isenções, transações, parcelamentos entre outras possibilidades em que pode a Administração Pública dispor do crédito tributário mediante autorização legal.

Da mesma forma que a instituição e majoração de um tributo só poderá se realizar através da edição de lei, determinados benefícios ao contribuinte, como remissão e isenção, dependerão de lei específica. Nesse sentido, o artigo 150, §6º da Constituição:

Art. 150: § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Do mesmo modo, o Código Tributário Nacional também determina, no artigo 97, VI, que somente a lei pode estabelecer “as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades”.

Outrossim, estende-se o princípio da legalidade específica também à todos subsídios e causas de extinção ou de exclusão do crédito tributário (BALEEIRO, 2013, p.81). Nessa linha de ideias, o autor, com habitual clareza, ensina que a Emenda nº 3/1993, que alterou o artigo 150, §6º da Constituição Federal, consagrou “a exclusividade da lei para conceder quaisquer exonerações, subsídios e outros benefícios, redutores, extintivos ou excludentes do crédito tributário”, pondo um fim a oportunismos parlamentares na aprovação de leis estranhas ao Direito Tributário, que traziam em seu conteúdo hipóteses aqui previstas.

Desse modo, avulta afirmar, como solução lógica e inarredável, através da própria conceituação do princípio da legalidade, seu respaldo no ordenamento jurídico e da sua finalidade, que em existindo autorização e previsão legal da possibilidade de utilização da arbitragem tributária para dirimir controvérsias tributárias, esta será possível.

Ives Gandra da Silva Martins (2001, p. 144), em um primeiro instante, ao tratar da arbitragem no âmbito tributário, instruía que “o direito tributário brasileiro,

conformado e fechado em seus inflexíveis princípios, não admite que as autoridades tributárias optem pela arbitragem, na medida em que só podem agir de acordo com a lei”. Com razão o autor, se analisada a situação atual do ordenamento pátrio. Mas a viabilidade da arbitragem tributária é matéria de *lege ferenda*. Nesse sentido, dando continuidade à sua linha de raciocínio, ensina que caso a lei permitisse a adoção dessa solução alternativa de resolução de conflito, “a renúncia à discussão judicial dar-se-ia nos exatos termos da lei, o que, vale dizer, não estaria o poder impositivo, ao optar pela solução arbitral, abrindo mão do interesse público, antes agindo neste interesse.” Para aqueles que entendem pela impossibilidade de tal flexibilidade, caberia observar a Constituição, em seu artigo 150, §6º, que prevê, mediante lei específica, possibilidade de renúncia ao crédito tributário.

De forma categórica, arremata, pois, Ives Gandra da Silva Martins (2001, p.153):

Ora, se pode o Fisco abrir mão, através de lei, das obrigações tributárias dos contribuintes (remissão) ou de multas (anistia), que significa renúncia maior, por que não poderia admitir renúncia menor que é a submissão – para solução rápida – da pendência a árbitro de notório saber jurídico e indiscutível imparcialidade?

Sob essa perspectiva, não há atualmente nenhum óbice para que a lei possa elencar as melhores hipóteses de constituição, modificação e extinção do crédito tributário, como também os métodos adequados para resolução de litígios, tendo como grande objetivo a celeridade, economicidade e eficiência da administração tributária (TORRES, 2013).

Acerca do tema, enfatiza o supramencionado autor sobre a liberdade constitucional que dispõe o legislador para a apresentação da arbitragem como método adequado para a solução de litígios tributários, descrevendo de maneira clara e precisa os limites imperativos para que os sujeitos envolvidos na relação jurídico-tributária logrem êxito na dissolução do conflito posto.

Portanto, desde que haja previsão legal sobre a possibilidade de aplicação da arbitragem na solução de controvérsias tributárias, não resta violada a legalidade em sentido estrito.

Nesse ponto, invocando mais uma vez o escólio de Heleno Taveira Torres (2008), e sabendo-se ser possível a utilização da arbitragem tributária, desde que

devidamente prevista em lei autorizante, não havendo violação do princípio da legalidade estrita, brilhantemente arremata o autor:

O procedimento de arbitragem aplicado em matéria tributária, para ser adotado na exigência de créditos tributários ou mesmo na solução de conflitos em geral, teria que atender a todos os ditames de legalidade, como: a) previsão por Lei, a definir a arbitragem como medida de extinção de obrigações tributárias e indicar seus pressupostos gerais, limites e condições; b) edição de lei ordinária pelas pessoas de direito público interno para regular, no âmbito formal, o procedimento de escolha dos árbitros, bem como a composição do tribunal arbitral, a tramitação de atos, e bem assim os efeitos da decisão e do laudo arbitral, além de outros (artigo 37, da CF); e c) que ofereça, em termos materiais, os contornos dos conflitos que poderiam ser levados ao conhecimento e decisão do tribunal arbitral (artigo 150, CF). A legalidade deve perpassar todo o procedimento, reduzindo o campo de discricionariedade e garantindo plena segurança jurídica na sua condução. Como visto, esta é uma questão que só depende de esforço político.

Do acima exposto, importante destacar que será imprescindível a edição de lei ordinária tratando da arbitragem em matéria de Direito Tributário, para que se regule o referido instituto.

Como bem explica Ana Paula Ointo Yurgel (2013, p. 9), “deve haver uma lei ordinária determinando os pressupostos gerais, os limites e as condições, assim como, a forma de escolha dos árbitros, as matérias aplicáveis e os efeitos da decisão”.

A tal imperativo, será dada atenção específica quando do tratamento dos aspectos específicos da arbitragem tributária, que será visto em capítulo próprio.

Nessa perspectiva, é mais do que sensata a conclusão de que, em verdade, como bem destacou Torres (2008), a arbitragem no âmbito do Direito Tributário depende exclusivamente de esforço político, de esforço do Poder Legislativo para a elaboração de legislação adequada e autorizadora da arbitragem para solução de controvérsias fiscais.

Por conseguinte, resta agora procurar discutir quais alterações deverão ser feitas a fim de possibilitar o instituto da arbitragem como solução de controvérsias tributárias, conhecendo, desse modo, da necessidade de se editar lei complementar para atribuição de eficácia à arbitragem tributária, diante do quanto previsto no artigo 146 da Constituição Federal.

### 3.2.4 Da edição de lei complementar para atribuição de eficácia

O artigo 146 da Constituição brasileira prevê que “cabe à lei complementar: (...) III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (...)”.

As leis complementares foram introduzidas na Constituição com o objetivo de dar complementação à disciplina constitucional de determinadas matérias, havendo assim especificidades no seu nome, na sua função, como também no quórum necessário para aprovação (AMARO, 2010, p.192).

A respeito da importância do preceito legal trazido, o próprio Código Tributário Nacional, apesar de ter sido aprovado como lei ordinária, foi recepcionado como lei complementar, pois trata de matéria reservada tal espécie de lei (MACHADO, 2010, p. 87). Isso porque o referido Código foi estatuído em 1966, e a Constituição de 1967 definiu a figura da lei complementar. Como o CTN versava acerca de normas gerais de Direito Tributário, apesar de ser lei ordinária, só poderia passar a ser alterado através de lei complementar, em razão do advento da Constituição Federal de 1967. Dessa forma, por decorrência do princípio da recepção, o Código Tributário Nacional, lei ordinária, ganhou força de lei complementar (AMARO, 2010, p. 195).

Neste ponto, indaga-se sobre a necessidade da lei que tratar sobre arbitragem tributária ser editada como lei complementar, para ser devidamente recepcionada pelo ordenamento jurídico e ser capaz de, posteriormente, produzir os efeitos pretendidos.

Priscila Faricelli de Mendonça (2014, p. 97) chama a atenção de que o Código Tributário Nacional não dispõe sobre processo tributário ou métodos adequados à solução de controvérsias tributárias. Ademais, destaca ainda que, sobre as regras processuais tributárias, há tratamento pelo Código de Processo Civil, pela Lei de Execução Fiscal e o Decreto 70.235/72 (processo administrativo fiscal), leis ordinárias e decreto, respectivamente, sem força de lei complementar. Isto posto, conclui que “não é necessário que formas de solução de controvérsias tributárias venham previstas em lei complementar para ter validade, na medida em que o processo tributário é comumente tratado em legislação ordinária.” (grifou-se).

Portanto, não precisa que a lei que traga as regras acerca do processo arbitral tributário tenha o *status* de lei complementar, devendo ser analisado, por conseguinte, se há a real necessidade de edição de lei complementar para a legitimação da arbitragem tributária, e em quais hipóteses.

Como comentado acima, o Código Tributário Nacional, apesar de ter sido promulgado como lei ordinária, foi recepcionado como lei complementar, em razão do advento da nova Constituição. Por esta razão, o CTN só pode ser alterado por lei complementar. Em assim sendo, será necessária a aprovação de lei complementar, viabilizando a sentença arbitral – no âmbito no Direito Tributário e com previsão expressa no Código Tributário Nacional – como instrumento apto à extinção do crédito tributário. Desse modo, alterando-se o artigo 156 do Código Tributário Nacional, de forma a adicionar a sentença arbitral como decisão capaz de extinguir o crédito tributário.

Nessa seara, não é a arbitragem que extingue o crédito tributário, mas sim o laudo arbitral, que o poderá fazer ou não. Conforme bem ensina Alexandre Luis Moraes do Rêgo Monteiro (2009, p. 21), a arbitragem é “um meio pelo qual se introduz uma norma individual e concreta no sistema jurídico, resultado da subsunção do evento ao antecedente da norma tributária”.

Percebe-se, nesse contexto, que no campo da validade, não há a necessidade de lei complementar tratar sobre arbitragem tributária, cabendo tal tarefa à lei ordinária. Contudo, no campo da eficácia, é inafastável a elaboração de lei complementar para viabilizar a arbitragem como meio adequado de solução de controvérsias tributárias. Nesse sentido, louvável os ensinamentos trazidos por Priscila Faricelli de Mendonça (2014, p. 99), em trabalho acerca da arbitragem tributária:

A adoção de qualquer método de solução de controvérsias que não tenha respaldo legal necessário a conferir autoridade para extinguir ou suspender o crédito tributário, ou mesmo amparar o contribuinte de atos constritivos até que a solução seja definitivamente tomada, não será, portanto, eficaz. E para que a sentença arbitral seja dotada de tais predicados, imprescindível a edição de legislação com status complementar. (grifo nosso)

Coadunando com a lógica da autora, claro fica que ainda que editada lei ordinária tratando sobre a arbitragem tributária em todos os seus aspectos, sem que ao mesmo tempo seja editada lei complementar versando sobre a sua eficácia, tal lei ordinária de nada adiantaria para o sistema jurídico. Ou seja, deverão ocorrer alterações no Código Tributário Nacional, para que possa dar efetividade ao instituto

da arbitragem tributária, de sorte a extinguir o crédito tributário objeto da relação jurídico-tributária, pondo um fim à controvérsia instaurada.

Outrossim, da mesma forma em que há a previsão no artigo 156 do CTN sobre a possibilidade da decisão judicial passada em julgado e decisão administrativa irreformável extinguirem o crédito tributário, deverá também constar expressamente a possibilidade da sentença arbitral o fazer.

Seguindo essa concepção, sob o prisma da eficácia, é que se mostra adequado, além de lei complementar para alterar o rol do artigo 156, também existir disposição expressa para que a instauração da arbitragem interrompa a prescrição do crédito tributário, cujas hipóteses se encontram no parágrafo único do artigo 174 do Código Tributário Nacional. Do mesmo modo, necessário também aumentar as hipóteses do artigo 151 do diploma legal em análise, para que a arbitragem seja apta a suspender a exigibilidade do crédito tributário (MENDONÇA, 2014, p. 99).

Nessa senda, evidente que não se abandona a legalidade, mas busca-se condições para dar efetividade ao instituto da arbitragem tributária que, como já visto, mostra-se como uma questão puramente de esforço político, pretendendo-se a regulação do “modo adequado para a solução de conflito e conseqüente extinção do crédito tributário sem demoras ou excessos de procedimentos” (TORRES, 2008, p.306).

Ao fim, entende-se pela conveniência da edição de lei complementar – além da já necessária lei ordinária para tratar de aspectos formais e materiais da arbitragem tributária – para alterar pontualmente o Código Tributário Nacional, adicionando hipóteses de extinção do crédito tributário (artigo 156), suspensão da exigibilidade (artigo 151) e de interrupção da prescrição (parágrafo único do artigo 174), moldados à arbitragem tributária.

Tal medida se mostra imprescindível para que seja conferida eficácia ao instituto aqui defendido, vez que sem lei complementar, nos moldes do artigo 146 da própria Constituição Federal, de nada serviriam os esforços doutrinários e políticos para criação da arbitragem em matéria de Direito Tributário, já que este se mostraria infrutífero. Portanto, a simplificação fiscal ora pretendida deve, inevitavelmente, perpassar pela edição de lei complementar para que seja entendido pela sua viabilidade, coerência e harmonia com o ordenamento jurídico.

### 3.2.5 Irrenunciabilidade do direito na submissão ao juízo arbitral

Enfim, oportuno, a fim de subsidiar o presente trabalho, após conhecido da arbitrabilidade das controvérsias tributárias, fazer breves considerações acerca da submissão da controvérsia tributária ao juízo arbitral.

Como já foi visto ao longo do presente capítulo, entende-se atualmente pela possibilidade da Administração Pública utilizar-se da arbitragem para a resolução de conflitos, superando os impasses acerca da arbitrabilidade subjetiva; como também se mostraram equivocadas as compreensões sobre a indisponibilidade do crédito tributário, seja a partir do ponto de vista do interesse público, ou mesmo da própria natureza do crédito tributário, sobrepujando-se as dúvidas quanto à arbitrabilidade objetiva das controvérsias tributárias.

Não obstante, encontra-se com enorme frequência grande resistência a respeito dessa possibilidade de submeter litígios que versem sobre Direito Tributário à jurisdição arbitral, o que se mostra em total desconformidade com a situação atual de morosidade e ineficiência do Judiciário nacional, como também já visto. Tal resistência, conforme Heleno Taveira Torres (2008, p. 300) aparece em forma de obstáculos teóricos e culturais, “tendo em vista conceitos e valores que merecem novos sopesamentos, diante do atual quadro de evolução técnica dos ordenamentos e renovação científica da doutrina”.

E é justamente sobre essa perspectiva de evolução técnica e renovação científica que cabe aqui a consideração no sentido de que ao optar pela arbitragem, nem Fisco nem contribuinte estão dispendo do direito objeto da controvérsia tributária, mas sim “renunciando a solução jurisdicional estatal do conflito” (MENDONÇA, 2014, p. 84).

No mesmo sentido, Ana Paula Ointo Yurgel (2013, p.8) afirma que “em suma, na arbitragem, o Fisco não está abrindo mão do crédito tributário, está simplesmente optando por uma forma diversa de resolução da controvérsia”.

Nessa esteira, coadunado com o raciocínio posto, é que não figura indispensável a discussão sobre a disponibilidade do crédito tributário, a qual já foi estudada e compreendida, já que não há a disposição do direito em discussão quando da sua submissão ao juízo arbitral, mas, em verdade, a disposição por parte da Administração Pública e, do mesmo modo, o próprio contribuinte, em submeter

aquela controvérsia gerada em razão da relação jurídico-tributária à jurisdição estatal, optando, outrossim, pela jurisdição arbitral.

Como já visto, atualmente, não resta dúvida quanto à natureza jurisdicional da arbitragem, em que pese já ter havido discussão doutrinária a respeito do tema, influenciada pelos exemplos de autores italianos. Tais dúvidas mantinham-se, sobretudo, por decorrência do regime de homologação obrigatória do laudo arbitral pelo Poder Judiciário, o que levantava dúvidas. Não obstante, com o advento da Lei nº 9.307/96, “que claramente arrola a sentença arbitral condenatória entre os títulos executivos judiciais (e não entre os extrajudiciais)”, não parece haver mais dúvidas quanto à natureza jurisdicional na arbitragem no ordenamento jurídico pátrio (CARMONA, 2009, p. 273).

Isto posto, continuando na esteira do raciocínio ora em estudo, não há previamente disposição do direito, ou então renúncia ao direito, mas sim a opção pela submissão daquele litígio para que um terceiro imparcial o decida, conforme a correta aplicação das leis em discussão. Ou seja, o que há, em verdade, é a renúncia à jurisdição estatal do conflito, o que se mostra mais do que necessário e benéfico hodiernamente, constatada a morosidade e ineficiência do Judiciário na solução de conflitos tributários.

Desse modo, mais uma vez, de forma acurada, Priscila Faricelli de Mendonça (2014,p. 86) assevera:

Assim, irrelevante averiguar acerca da possibilidade de verificar se o Fisco pode dispor do crédito tributário como requisito essencial viabilizador da submissão da controvérsia tributária a solução arbitral. Isso decorre não só do fato de a lei já trazer situações consolidadas nas quais o Estado pode dispor do crédito tributário e, desse modo, não basta tal avaliação para se conferir pela possibilidade ou não de adoção da arbitragem como ora se cogita, mas também pela desnecessidade de se tratar de direito disponível para fins de instauração da arbitragem.

Assim, resta fundamental destacar para os efeitos pretendidos pelo presente trabalho que, independentemente do acatamento ou não da inovação aqui trazida – a arbitragem implica em renúncia à jurisdição estatal, e não em renúncia ao direito em discussão – a submissão da controvérsia tributária à arbitragem, ou seja, a possibilidade de arbitragem em matéria de Direito Tributário já se mostra evidente, tendo em vista os critérios tradicionais de arbitrabilidade de determinado litígio,

previstos expressamente no artigo 1º da Lei de Arbitragem, como amplamente discutido nos tópicos prévios.

Em outras palavras, quer pelo prisma da arbitrabilidade de litígios tributários sobre a ótica do artigo 1º da Lei nº 9.307/96, quer sob a perspectiva de que a arbitragem significa renúncia à jurisdição estatal, e não de direito, bastando o caráter pecuniário para conferir a admissibilidade objetiva da controvérsia à arbitragem, conclui-se, no presente capítulo, pela possibilidade de utilização da arbitragem em matéria de Direito Tributário.

#### 4 ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: ASPECTOS ESPECÍFICOS

Na esteira dessa evolução, restando evidente a viabilidade da utilização da arbitragem no campo de atuação do Direito Tributário, como foi exaustivamente estudado no capítulo anterior, concluindo-se, destarte, pela arbitrabilidade do crédito tributário, objeto da relação jurídico-tributária, imperativo se compreender acerca das características da arbitragem tributária no ordenamento jurídico tributário brasileiro. O trabalho tem como objetivo não só demonstrar a arbitrabilidade das controvérsias tributárias, mas também estudar a viabilização da sua instauração no sistema jurídico atual.

Desse modo, imprescindível é o estudo, já que tem como um dos objetos da discussão o Direito Tributário, matéria de especial sensibilidade, que quer pela sua relevância à nível nacional, quer por se tratar de ramo do direito público, deverá ser visto em minúcias, de modo a não haver violação à regras e princípios intrínsecos à arbitragem, ao Direito Tributário e à própria Constituição Federal.

Sedimentando tal entendimento, válido mencionar Priscila Faricelli de Mendonça (2014, p. 110), que ressalta que por abordar a tributação, que é direito do Estado, e de “competência exercida pelas pessoas jurídicas de direito público, torna-se necessário avaliar os diversos aspectos processuais da arbitragem, como forma de adaptá-los, restringi-los ou até mesmo mitigá-los do procedimento aqui delineado”.

Entretanto, necessário destacar aqui que, com escólio nas lições do mestre Hugo de Brito Machado (2010, p. 57), “a finalidade do Direito Tributário não é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado, mas o controle do poder de tributar a este inerente”. Em assim sendo, “a finalidade do Direito Tributário não se confunde com a finalidade do tributo (...)”. O tributo aparece com o objetivo de suprir os cofres públicos de recursos, para financiar as atividades do Estado. Já o “Direito Tributário existe para delimitar o poder de tributar, transformando a relação tributária, que antigamente foi uma relação simplesmente de poder, em relação jurídica”.

Com ênfase nos ensinamentos proferidos, arremata-se que a arbitragem tributária é a junção de arbitragem com o Direito Tributário, e não da arbitragem com o tributo que, como visto, não se assemelham, sendo, em verdade, de importância substancial o reconhecimento de tal distinção. Isto porque, a partir de tal constatação, pretende-se afastar o pessimismo que gira em torno da arbitragem

tributária, seja com receios de favorecimento aos interesses públicos ou aos interesses privados.

Portanto, analisar-se-á os aspectos próprios de uma arbitragem em matéria de Direito Tributário sob uma perspectiva deontológica, buscando-se o equilíbrio, harmonia e compatibilização de princípios da arbitragem e do Direito Tributário, de modo a proporcionar um processo arbitral que possibilite atingir as finalidades pretendidas pela instauração da arbitragem no campo tributário, quais sejam a celeridade, economicidade, simplicidade e especialidade na resolução de litígios tributários, viabilizando uma efetiva tutela jurisdicional ao contribuinte, tendo em vista princípios basilares da Administração Pública, como a legalidade, moralidade, eficiência e publicidade, respeitando-se, ao fim, o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório.

#### 4.1 O DIREITO COMPARADO: EXPERIÊNCIA PORTUGUESA

De tudo quanto foi exposto, não há dúvidas quanto à viabilidade de aplicação da arbitragem em matéria de Direito Tributário, sendo uma questão, desse modo, de esforço puramente político.

Para conhecer sobre o regime jurídico da arbitragem tributária (fiscal), como também detalhes da legislação e barreiras e obstáculos a serem superados, indispensável um estudo acerca do direito comparado que nos mostra, de modo claro, que a experiência em torno da arbitragem em matéria de Direito Tributário vem sendo bastante satisfatória, e cada vez mais debatida no plano internacional.

O direito comparado, para alguns, nada mais é, do que a comparação de direitos, sendo o “método comparativo no domínio das ciências jurídicas”. Dessa forma, não faz parte do direito positivado de determinado país, como o Direito Civil ou mesmo o Direito Tributário. Por outro lado, outros entendem direito comparado como sendo uma ciência. Melhor definição seria entendê-lo como disciplina jurídica, que tem como objetivo o estudo comparativo-sistemático de sistemas jurídicos distintos, a fim de se conhecer de pontos comuns ou diferentes, para, ao fim, “compreender a sua evolução e determinar os parâmetros para o seu aperfeiçoamento e reforma”. (OVÍDIO, 1984).

Dos ensinamentos acima trazidos, claro que o objetivo principal do presente trabalho no estudo do direito comparado é o melhor conhecimento e

aperfeiçoamento do direito nacional, a partir da leitura, experiência e casos já existentes em ordenamentos jurídicos alienígenas.

Portanto, será aqui estudado a experiência do direito português na arbitragem em matéria de Direito Tributário e que lições tal experiência poderá nos ensinar, uma vez que se mostram muito mais avançadas do que o direito aqui experimentado.

A arbitragem fiscal em Portugal resultou de uma série de circunstâncias político sociais, que demandaram pela prestação de uma melhor tutela jurisdicional. Nesse sentido, explica Diogo Leite de Campos (2007, p. 11), jurista português, em artigo escrito antes mesmo da autorização legal para a utilização da arbitragem no país, que a pressão da sociedade civil para legitimar os seus próprios conflitos só vinha aumentando, libertando-se do poder o Estado, no sentido de ter acesso a um maior diálogo. Desse modo, explica:

Esta pressão tem sido cada vez maior à medida que o afrouxar do tecido social, o aumento da conflitualidade, o crescimento da densidade técnica dos problemas e a incapacidade do sistema judicial para lhes responder têm vindo a pôr a nu as insuficiências deste (que não são insuficiências da generalidade dos juízes).

Seguindo adiante, havia dois grandes obstáculos para a instauração da arbitragem tributária em Portugal, não obstante o clamor doutrinário e social em sentido contrário: o monopólio da tutela jurisdicional pelo Estado e a indisponibilidade do crédito tributário que, diferentemente do Brasil, havia previsão expressa acerca da sua indisponibilidade (YURGEL, 2013, p. 2).

Verifica-se, portanto, enorme coincidência com o ordenamento jurídico pátrio atual e os óbices encontrados para aplicação da arbitragem tributária, sendo os óbices brasileiros ainda mais brandos, vez que não há previsão expressa acerca da indisponibilidade do crédito tributário e, ao mesmo tempo, existem hipóteses de extinção e redução deste, quando devidamente autorizado por lei, em respeito ao princípio da legalidade. Veja-se, contudo, que a partir da argumentação de juristas portugueses, tais óbices foram superados, sendo hoje a arbitragem tributária em Portugal um triunfo para o país.

O direito português já autorizava expressamente a possibilidade da Administração Pública celebrar convenção de arbitragem, em litígios que envolvessem matéria de direito privado ou devidamente autorizado por lei (YURGEL, 2013, p. 2). Verifica-se, desta feita, enorme semelhança com a atual legislação da

arbitragem, reformada pela Lei nº 13.129/15, que, da mesma forma, expressamente prevê a possibilidade da Administração Pública utilizar-se da arbitragem com relação a direitos patrimoniais disponíveis.

Naquele país, era “necessária a aprovação de lei para autorizar que os conflitos envolvendo o Direito Tributário fossem resolvidos por arbitragem” (YURGEL, 2013, p. 2). Desse modo, a Lei nº 3-B/2010 de 28 de Abril (Orçamento do Estado para 2010), autorizou de modo expresse, em seu artigo 124, a possibilidade do Governo “legislar no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária”.

Ora, fica evidente, mais uma vez, a enorme semelhança com o ordenamento jurídico pátrio que, conforme já esclarecido, depende apenas de lei autorizando o uso da arbitragem em matéria tributária, tratando dos seus efeitos através de lei complementar, e de seu regime jurídico por meio de lei ordinária.

No caso de Portugal, o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária é regulado pelo Decreto-Lei nº 10/2011 (Anexo A) que busca o cumprimento de três objetivos principais da adoção da arbitragem tributária no ordenamento jurídico português. Para o regime jurídico da arbitragem tributária, os três objetivos são: “reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos”, “imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõe a administração tributária ao sujeito passivo” e “reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais”. De novo, percebe-se que os três objetivos principais da adoção da arbitragem tributária no sistema jurídico daquele país se moldam perfeitamente à realidade brasileira, a qual necessita urgentemente de uma reestruturação dos meios legais previstos para a resolução dos litígios fiscais.

É nessa linha de raciocínio, baseado nesses três objetivos principais, que se buscou desenvolver o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária em Portugal, harmonizando o instituto da arbitragem típico do direito privado com o ramo do Direito Tributário, vinculado ao direito público.

Com o intuito de enriquecer a análise a respeito do regime jurídico da arbitragem tributária no direito português, investigou-se o primeiro comentário doutrinário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, intitulado de Guia da Arbitragem Tributária, primeiro instrumento teórico-prático acerca do tema, liderado por mestres do direito português, que expõem com precisão os contornos legais e fáticos do regime. Ademais, o preâmbulo do Decreto-Lei nº 10/2011 é louvável, uma

vez que determina com clareza e coerência os principais objetivos e aspectos da instituição da arbitragem em matéria de Direito Tributário.

Com ênfase nos ensinamentos proferidos, constata-se que o referido Decreto-Lei procura maximizar o potencial da arbitragem tributária. Para tanto, tendo em vista a celeridade intimamente relacionada ao procedimento arbitral, não se adotam formalidades especiais, em respeito ao princípio da autonomia dos árbitros (competência-competência). Do mesmo modo, é fixado o prazo de seis meses para que seja proferida a sentença arbitral, podendo ser prorrogado por no máximo mais seis meses.

Quanto aos árbitros, são competentes para decidir os tribunais arbitrais, que se vinculam ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD). Ana Paula Ointo Yurgel (2013, p. 4), destaca que “o procedimento arbitral tributário é muito similar ao procedimento arbitral institucional, já que os processos tramitam no CAAD, que está sobre a égide do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais”. Tal conselho se assemelha ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Caso o contribuinte opte por designar um árbitro, deverá o processo arbitral ser regido por um tribunal arbitral, com um conjunto de três árbitros, cabendo à administração tributária a nomeação de um árbitro, ao contribuinte a nomeação de outro, e aos árbitros designados a nomeação de um terceiro árbitro, que deverá ser o árbitro-presidente. Caso o contribuinte não opte pela nomeação de um árbitro, o processo será regido por apenas um árbitro, devendo-se atentar para que o valor do pedido “não ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo”, cabendo aos casos superiores a essa quantia um tribunal arbitral formado por três árbitros, que serão nomeados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

Na esteira dessa evolução, devem ser fixadas com rigor as matérias nas quais poderá o tribunal arbitral se pronunciar. Desse modo, bem elucida o próprio Decreto-Lei nº 10/2011 na sua introdução:

Assim, encontram-se abrangidas pela competência dos tribunais arbitrais apreciação da declaração de ilegalidade de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e os de pagamento por conta, a declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais e, bem assim, a apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao

projecto de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão anteriormente referida.

Veja-se que é imprescindível a delimitação da matéria para que seja possível a aplicação da arbitragem em matéria de Direito Tributário, de modo a possibilitar um melhor campo de atuação dos árbitros e conferir a celeridade, eficiência e tecnicidade esperada. Tal necessidade será tratada quando do estudo do regime jurídico da arbitragem tributária no Brasil.

Seguindo adiante, o regime jurídico de arbitragem tributária do direito português tem como regra geral a irrecorribilidade da decisão proferida pelos tribunais arbitrais. No entanto, existem exceções para essa regra geral, como nas hipóteses “em que a sentença arbitral recuse qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique uma norma cuja constitucionalidade tenha sido suscitada”. Ainda, em virtude da não especificação dos fundamentos de fato e de direito que justificam a decisão ou então na pronúncia indevida (YURGEL, 2013, p. 02). As hipóteses de exceção à regra geral de irrecorribilidade da sentença arbitral estão expressamente previstas nos artigos 27 ao 28 do Decreto-Lei.

São fixadas, ainda, regras sobre quem pode exercer as funções de árbitro na arbitragem tributária (artigo 7º do Decreto-Lei nº 10/2011). Nesse sentido, pessoas com capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público. Podem ser juristas com pelo menos 10 anos de comprovada experiência profissional, bem como árbitros licenciados em Economia e Gestão nas causas que exijam conhecimento especializado em outras áreas, desde que tenham como árbitro presidente os da hipótese anterior. Nessa esteira, ainda abrange o referido Decreto-Lei as hipóteses de impedimento dos árbitros, que seguem as normas de padrão internacional e que, alinhadas ao Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e o Regulamento de Seleção de Árbitros em Matéria Tributária, formam uma meritória legislação para as disposições técnicas, morais e éticas do árbitro.

Há, ainda, a possibilidade de contribuintes “submeterem aos tribunais arbitrais a apreciação dos actos tributários que se encontram pendentes de decisão há mais de dois anos, com um incentivo, que corresponde à dispensa de pagamento de custas”.

De outro modo, o Decreto-Lei ora em análise confere também que ao apresentar o pedido para constituir um tribunal arbitral, “tem os efeitos da apresentação de impugnação judicial a nível da suspensão e interrupção dos prazos de caducidade e de prescrição da prestação tributária” (SOUSA, 2013, p.182). Em outras palavras, ao apresentar o pedido de instauração de arbitragem tributária, suspendem-se ou interrompem-se os prazos de decadência e prescrição, de acordo com as hipóteses legais.

Importante destacar, como bem salienta o ilustre mestre Jorge Lopes de Sousa, a experiência de que a “arbitragem não significa desjuridificação do processo tributário, na medida em que é vedado o recurso à equidade, devendo os árbitros julgar de acordo com o direito constituído”. Tal ensinamento é mais do que louvável, no momento em que desmitifica os receios de muitos quanto à aplicação da arbitragem em matéria de Direito Tributário, temendo por decisões discricionárias ou influenciadas, seja pró-contribuinte ou pró Fisco.

Nesse contexto, deve ser dada, ainda, atenção especial ao artigo 16 do supramencionado Decreto-Lei, que versa sobre os princípios processuais da arbitragem tributária. Tais princípios são de fundamental importância para a legitimação da arbitragem em matéria de Direito Tributário no ordenamento jurídico brasileiro, pois abrangem os cuidados específicos que precisam ser observados quando da junção da arbitragem com o Direito Tributário. Nessa linha de raciocínio, eis o artigo 16 do Decreto-Lei nº 10/2011:

Artigo 16.º Princípios processuais Constituem princípios do processo arbitral: a) O contraditório, assegurado, designadamente, através da faculdade conferida às partes de se pronunciarem sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo; b) A igualdade das partes, concretizado pelo reconhecimento do mesmo estatuto substancial às partes, designadamente para efeitos do exercício de faculdades e do uso de meios de defesa; c) A autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas; d) A oralidade e a imediação, como princípios operativos da discussão das matérias de facto e de direito; e) A livre apreciação dos factos e a livre determinação das diligências de produção de prova necessárias, de acordo com as regras da experiência e a livre convicção dos árbitros; f) A cooperação e boa fé processual, aplicável aos árbitros, às partes e aos mandatários; g) A publicidade, assegurando-se a divulgação das decisões arbitrais devidamente expurgadas de quaisquer

elementos susceptíveis de identificar a pessoa ou pessoas a que dizem respeito. (grifou-se)

Ou seja, o referido artigo, ao mesmo passo em que traz princípios próprios da arbitragem, como autonomia da vontade e boa-fé, inova ao trazer como princípio da arbitragem tributária a publicidade, tendo em vista que a arbitragem, via de regra, é confidencial. Desse modo, pretende-se compatibilizar a arbitragem com o direito tributário. Indo mais além, não só o artigo 16 do Decreto-Lei ora em estudo busca viabilizar tal compatibilidade, mas todo o regime jurídico da arbitragem tributária, como o artigo 29, que se refere aos princípios da celeridade, da simplificação processual e da informalidade processual, de modo a proporcionar eficiência à inovadora prática da utilização da arbitragem como meio adequado de resolução de controvérsias tributárias, procurando-se dar uma resposta satisfatória às dificuldades sociais já brilhantemente trazidas pelo mestre Diogo Leite de Campos (2007), como “o aumento da conflitualidade, o crescimento da densidade técnica dos problemas e a incapacidade do sistema judicial”.

Indo além da análise estrita do regime jurídico da arbitragem tributária, bastante interessante ao estudo é a compreensão do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), entidade autorizada pelo Despacho nº 5097/2009 do Secretário de Estado da Justiça de Portugal, “com competência para promover a resolução de litígios em matéria administrativa e tributária”.

Num cenário contemporâneo do Judiciário brasileiro em que a Lei de Arbitragem foi recém-reformada pela Lei nº 13.129/15, autorizando expressamente a Administração Pública utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos, a criação de semelhante entidade – que é uma “pessoa colectiva de direito privado, sem fins lucrativos” – no Brasil seria de impactante contribuição, de modo a conferir credibilidade à arbitragem, enquanto meio adequado de resolução de disputas, “especialmente numa altura em que o domínio da arbitrabilidade estendia as suas fronteiras, para incluir as relações jurídicas de natureza administrativa e tributária” (SERRA, 2013, p.57).

A entidade apresenta-se hoje sendo mais do que um centro de arbitragem, mas um “centro de divulgação e conhecimento em matéria arbitral pública, ao serviço do Estado, dos cidadãos e das empresas, uma instituição precursora de um tipo de arbitragem inovadora (...)”. Ou seja, é entidade privada de vital importância

no ordenamento jurídico daquele país, diante da sua função de auxiliar em todos os sentidos a arbitragem envolvendo a Administração Pública, oportunamente credibilizando e legitimando a arbitragem administrativa e tributária que, como já exposto, atrai enorme pessimismo em relação à matéria, quer por receio de privatização da justiça fiscal, ou substituição de decisões legais por juízos de equidade, desjuridificação do processo tributário ou privilégio dos grandes interesses (LOBOS; VIEIRA, 2013, p.11)

Ademais, integra a estrutura do CAAD um órgão independente, o Conselho Deontológico, que articula o conjunto de regras para a regulação das condutas dos árbitros, assegurando qualidade e idoneidade (SERRA, 2013, p. 58). Assim, criou-se o Código Deontológico do CAAD, que em conjunto com o regime da arbitragem tributária, “configuram um regime de impedimentos exigente e restritivo, que presta uma ancoragem robusta aos requisitos de independência e imparcialidade a observar na designação dos árbitros (...)”. Mostra-se, portanto, de fundamental importância o Código Deontológico, trazendo em seu conteúdo regras ético-deontológicas, que promovem a “confiança das partes e de terceiros na arbitragem como meio idôneo, justo e expedito para a resolução de litígios em matérias sensível, como é a matéria tributária”.

Na esteira de tal experiência, é possível aduzir que, caso haja a intensificação do debate acerca da possibilidade da utilização da arbitragem em matéria de Direito Tributário no ordenamento jurídico brasileiro, principalmente diante do atual cenário político, social e econômico que vive o país, há de se levar em consideração a criação de uma entidade com a mesma natureza jurídica do CAAD, que traz consigo um robusto apoio à aplicabilidade e viabilidade para a arbitragem tributária propriamente dita, bem como para o alcance de seus objetivos, quais sejam a celeridade, economicidade, especialidade, simplicidade e eficiência na resolução de controvérsias tributárias.

A fim de subsidiar o presente estudo, cabe ainda a verificação de dados estatísticos em relação ao período em que a arbitragem tributária se tornou uma realidade no direito português que, como será visto, mostram-se bastante convenientes e vantajosos. Já entraram, até o ano de 2013, duzentos processos arbitrais tributários, desde o surgimento dessa possibilidade, em 2011. O valor total dos pedidos engloba uma quantia de € 53.528.665,17. Já foi decidido um valor total de € 29.437.246,34, no qual 56,4% foram em favor do contribuinte, e 43,6% em

favor da administração tributária. No total, as decisões foram 58,8% favoráveis ao contribuinte, e pró-administração tributária a porcentagem foi de 41,2%. Dos dados, constata-se que num curto período de tempo foram decididas questões de diferentes naturezas, através de tribunal arbitral coletivo ou singular, sem qualquer privilégio ao Fisco ou ao contribuinte, notando-se um equilíbrio nas decisões, comprovando a efetividade da arbitragem como método adequado à solução de controvérsias tributárias. Destarte, oportuno considerar que tais estatísticas positivas dizem respeito ao período de tempo logo após a entrada em vigor da arbitragem tributária, no qual ainda havia certo receio em relação ao instituto. Atualmente, onde foi derrubada a cortina de preconceitos que pendiam sobre o tema e, com o reconhecimento da comunidade fiscal e com a confiança dos cidadãos, comprovando-se a capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público dos árbitros, as expectativas são grandes quanto à efetividade da resolução das controvérsias advindas entre administração tributária e Fisco.

Desta feita, ao fim do estudo do regime jurídico da arbitragem tributária do direito português, e notando-se as semelhanças das realidades sócio jurídicas entre Brasil e Portugal, percebe-se que, através da adequada atividade legislativa, a arbitragem tributária não é só possível, mas totalmente adequável ao ordenamento jurídico brasileiro.

#### 4.2 ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO BRASILEIRO

A partir desse contexto, claro que se descortinam novos contornos e novos horizontes para a arbitragem tributária no Brasil. Resta evidente que o modelo de arbitragem em matéria de Direito Tributário em Portugal pode servir como espelho para a aplicação do instituto no país.

Antes de entrar nesse mérito, contudo, cabe ainda destacar que outros países adotam meios alternativos de solução de conflitos na seara do Direito Tributário. A esse respeito, Heleno Taveira Torres (2008, p. 304) bem destaca as experiências de “França (*Conciliation; Transaction; Régler autrement lês conflits*, de 1994), Alemanha, Itália (*accertamento con adesione e conciliazione giudiciale*), Inglaterra (*Alternative Dispute Resolution – ADR*) (...)”.

Note-se que não tratam, como bem fez Portugal, especificamente de arbitragem tributária, mas preveem outros métodos adequados de solução de

litígios, que se aplicam ao campo do Direito Tributário, utilizando-os como medida de simplificação fiscal, aplicando mudanças em seus ordenamentos jurídicos, sem que haja qualquer prejuízo para o Erário (TORRES, 2008, p. 304).

Nessa linha de raciocínio, imperioso destacar, recorrendo-se mais uma vez ao escólio de Heleno Taveira Torres (2008, p. 305), que “não se encontra em nenhum artigo da Constituição qualquer impedimento para a adoção de soluções pactícias em matéria tributária, cabendo à Lei decidir fazê-lo, nos termos e limites que julgar satisfatórios”. Outrossim, não existem óbices à criação de métodos adequados de solução de controvérsias em matéria de Direito Tributário – especificamente quanto à arbitragem tributária – de onde se conclui, mais uma vez, que se trata de questão que depende unicamente de esforço político, vez que possui o legislador “liberdade constitucional para proceder à identificação de métodos alternativos para extinção do crédito tributário”.

Resta, portanto, identificar e validar o modo como a arbitragem em matéria de Direito Tributário deverá ocorrer no Brasil, através da análise de aspectos específicos envolvendo o instituto.

#### **4.2.1 Delimitação do objeto da arbitragem tributária**

Conforme visto, é indispensável para a aplicabilidade da arbitragem tributária o exercício legislativo, que possa resultar na edição de leis para conferir ao instituto validade e eficácia.

Por conseguinte, vimos que, para tanto, seria viável e compatível com o ordenamento jurídico pátrio a edição de lei complementar, em razão do disposto no artigo 146 da Constituição Federal, para que seja autorizada a utilização da arbitragem em matéria tributária e, simultaneamente, trate das hipóteses de eficácia do processo arbitral, atribuindo-se a arbitragem tributária a possibilidade de extinção do crédito tributário (artigo 156, CTN), suspensão da exigibilidade do crédito tributário (artigo 151, CTN) e de interrupção da prescrição e decadência (artigo 173 e parágrafo único do artigo 174, CTN).

Sem a edição de lei com *status* de lei complementar, trazendo a autorização legislativa para a utilização da arbitragem como meio adequado de resolução de litígios em matéria de Direito Tributário, bem como dos efeitos da instauração da

arbitragem, o instituto seria inviável e incompatível com o ordenamento jurídico pátrio.

Uma vez editada lei autorizadora da arbitragem tributária, deverá ser elaborada lei ordinária tratando do seu regime jurídico, delineando-se de forma a assegurar o seu bom funcionamento, em respeito a princípios e valores nacionais.

Em primeiro lugar, deve ser conhecido da competência do tribunal arbitral com relação a litígios originados da relação jurídico-tributária. De acordo com o artigo 18 da Lei nº 9.307/96, é sabido que o árbitro é juiz de fato e de direito. Disso, quis o legislador “ressaltar que a atividade do árbitro é idêntica à do juiz togado, conhecendo o fato e aplicando o direito” (CARMONA, 2009, p.269). Dessa forma, “o árbitro reconhece os fatos que lhe são apresentados, e aplica o direito. Exerce jurisdição plena quanto à cognição do conflito.” (CAHALI, 2014, p. 198).

Por outro lado, sabe-se também que cabe ao árbitro exercer tutela de conhecimento (artigos 18 e 31 da Lei de Arbitragem), sendo-lhe vedada a tutela de execução, à qual é de competência única e exclusiva do Estado. Acerca do assunto, Francisco José Cahali (2014, p. 198) ensina que “a investidura do árbitro está direcionada à atividade típica do processo de conhecimento, carecendo de poderes para implementar, de maneira forçada, no mundo real, suas decisões”. Tais medidas ficam reservadas ao Poder Judiciário.

É nesse contexto que se entende a competência no âmbito da arbitragem, em que o árbitro é um juiz de fato e de direito, que poderá exercer tutela de conhecimento e cautelar.

Acerca do tema, Carlos Alberto Carmona (2009), com habitual clareza, orienta:

Embora a grande massa de questões levadas à solução arbitral (e o dado provém da experiência arbitral de países onde esse meio de solução de litígios já se desenvolveu satisfatoriamente) seja relativa a obrigação de fazer, dar e entregar coisa (tudo a ensejar laudos condenatórios), nada impede que as partes pretendam do árbitro uma decisão tipicamente declaratória (nulidade de um contrato ou cláusula contratual, falsidade de determinado documento) ou então constitutiva (rescisão de contrato).

(...) Quanto ao pedido que gere uma sentença executiva, a reforma imposta pela Lei 11.232/05 ao Código de Processo Civil parece ter resolvido o impasse que se criou antes da edição do parágrafo único do art. 475-N: a partir da vigência da lei em questão, as sentenças arbitrais (de qualquer natureza) estão submetidas ao regime do cumprimento de sentenças.

Nessa esteira, conclui-se pela abrangência em termos de matérias que podem ser discutidas no âmbito da arbitragem, bem como a aptidão do instituto para dar cumprimento a tais decisões.

Contudo, quando do envolvimento da arbitragem na seara tributária, deve ser visto se todas as matérias relacionadas às tutelas de conhecimento e cautelares poderão ser objeto da arbitragem tributária. Como visto, o Decreto-Lei nº 10/2011 que tratou do regime jurídico da arbitragem em matéria tributária em Portugal bem delimitou a competência dos tribunais arbitrais.

Na legislação nacional, o Anteprojeto de Lei, veiculado no Ofício nº 642/PGFN-PG, de março de 2007, que pretendia dar aplicabilidade à transação tributária, em seu artigo 36, procurou delimitar a competência da arbitragem em âmbito tributário. Nessa perspectiva, previa que “quando houver dúvida sobre questão de fato que exija conhecimentos técnicos ou sobre tipos de evidente indeterminação” poderia haver nomeação de árbitro para efetuar a transação por arbitragem. Entretanto, o Anteprojeto elaborado resta totalmente refutado, pois traz consigo “redação dúbia, vaga, contraditória e confusa, sugerindo a possibilidade interpretativa ambígua de vários dispositivos” (SANTI, 2008, p. 181). É o caso da arbitragem tratada no Anteprojeto, pois a Lei de Arbitragem não é compatível com a ideia de um procedimento incidental, como prevê a redação do Anteprojeto, mas sim um procedimento autônomo para solução de litígios.

Portanto, em âmbito nacional, não temos, atualmente, nenhum exemplo adequado de delimitação da competência da arbitragem tributária, razão pela qual esta deve ser investigada, a fim de proporcionar segurança jurídica na submissão da controvérsia tributária à arbitragem.

Para os fins do presente estudo, assume-se que sendo a arbitragem em matéria de Direito Tributário devidamente autorizada por lei, sendo, portanto, viável e compatível com o ordenamento jurídico pátrio, tendo em vista ser o árbitro juiz de fato e de direito, com poder de tutela de conhecimento e cautelar, haveria uma possibilidade ampla de atuação do tribunal arbitral. O que limita a arbitragem é a arbitrabilidade do direito em discussão. Logo, como exaustivamente estudado, em sendo o crédito tributário direito patrimonial disponível, existiria a viabilidade de qualquer litígio tributário à arbitragem.

Entretanto, alguns autores, como Heleno Taveira Torres e Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho defendem a aplicação da arbitragem apenas para questões fácticas, mostrando-se desnecessária a interpretação de normas jurídicas e questões de direito (MENDONÇA, 2014, p. 117-118). Não obstante, ensinam que deverá ser uma arbitragem de direito, e não de equidade. Ora, para que importa tal afirmação, se só serão vistas questões de fato? A arbitragem de direito aplica-se, “para resolver a lide, as normas do direito positivo escolhido pelas partes” (BERALDO, 2014, p. 19), as quais seriam inúteis caso a arbitragem tributária se resumisse à apreciação de fatos.

Sob essa perspectiva, coadunando com o entendimento de Priscila Faricelli de Mendonça (2014, p. 119), “não parece benéfico impedir, em termos gerais, que a arbitragem trate de determinados aspectos específicos (...)”. Talvez não seja de todo recomendável a delimitação da matéria para a arbitragem tributária, vez que poderia até frustrar seus próprios objetivos.

Seria o princípio da *Kompetenz-Kompetenz*, pelo qual o árbitro tem a competência para decidir sua própria competência, julgando a priori sua própria jurisdição e a arbitrabilidade do direito, uma opção para a delimitação da matéria na arbitragem tributária?

Priscila Faricelli de Mendonça (2014, p. 121) ainda discute da possibilidade da arbitragem tratar “do aspecto material da hipótese de incidência tributária, sendo meio hábil de declarar inconstitucionalidade de atos normativos tributários”. Nesse sentido, entende a autora não ser possível, frente a estrita legalidade e as prerrogativas do Poder Judiciário, cabendo a este “adentrar no mérito dos atos normativos tributários e declarar sua consonância ou incongruência com o sistema constitucional tributário em vigor”.

Me parece que, no âmbito da arbitragem tributária, as ações de iniciativa do contribuinte seriam as mais adequadas a serem objeto do juízo arbitral, respeitando-se sempre a natureza jurídica das sentenças arbitrais, que podem ser meramente declaratórias, constitutivas e condenatórias, como será visto mais adiante. Desse modo, afastar-se-iam as ações de iniciativa do Fisco, em sua maioria de pretensões executórias, inaptas ao juízo arbitral.

No entanto, aqui cabe uma indagação: poder-se-ia, numa execução fiscal, os embargos propostos pelo contribuinte serem discutidos em arbitragem? Tal matéria é ainda objeto de discussão por parte da doutrina quando da existência de cláusula

compromissória num título executivo extrajudicial. Apesar das peculiaridades encontradas no âmbito da arbitragem tributária, como tratam os embargos de tutela de conhecimento, entende-se para os fins do presente trabalho ser totalmente possível a sua submissão à arbitragem, desde que pactuado entre as partes através de compromisso arbitral, no decorrer da execução fiscal, sendo devidamente investigada as circunstâncias fáticas do caso concreto.

Não se olvide, nessa esteira, que a delimitação da competência da arbitragem tributária na resolução de conflitos é de tormentosa, razão pela qual não se pretende exaurir o assunto nesse tópico, devendo este ser analisado de forma específica em estudo próprio para edição de lei específica que verse sobre o regime jurídico da arbitragem em matéria de Direito Tributário.

Não obstante as dificuldades encontradas para determinar o campo de atuação da arbitragem tributária, resta evidente as inúmeras possibilidades em torno do tema, havendo amplo campo para aplicação do instituto, de modo a mostrar-se apto a atingir os seus principais objetivos de simplicidade, economicidade, efetividade, celeridade e especialidade na resolução de litígios, obedecendo sempre aos ditames constitucionais e ao princípio da legalidade, intimamente ligados ao Direito Tributário.

#### **4.2.2 Convenção de arbitragem**

Mister se faz investigar como irão as partes entrar em acordo quando da submissão do litígio tributário à arbitragem: se por meio de compromisso arbitral ou então por meio de cláusula compromissória.

Isto porque a Lei nº 9.307/96 prevê, em seu artigo 3º, o binômio cláusula-compromisso, espécies do gênero convenção arbitral, que são suficientes para afastar a jurisdição do estado e instituir a arbitragem (CARMONA, 2009, p. 77). Daí a importância de se distinguir os dois modelos de convenção arbitral, para o reconhecimento do mais adequado para a arbitragem tributária, já que é sabido que ambos produzem os mesmos efeitos jurídicos. Interessante observar que essa distinção entre compromisso arbitral e cláusula compromissória não mais existe em alguns países, já que seus efeitos são os mesmos (BERALDO, 2014, p. 157).

Sob essa perspectiva, a cláusula compromissória, prevista no artigo 4º da Lei de Arbitragem, atualmente no ordenamento jurídico pátrio, pode ser concebida como

negócio jurídico processual, pois as vontades manifestadas produzem efeitos positivos (quanto à instauração da arbitragem) e negativos (da renúncia à jurisdição estatal). Na cláusula compromissória pactua-se quanto a um litígio futuro, eventual e definível. Assim dispõe acerca de litígios determináveis (CARMONA, 2009, p. 102).

O compromisso arbitral, previsto no artigo 9º da supramencionada lei, por outro lado, trata de litígios determinados, onde se tem um conflito atual, já existente, definido. Em assim sendo, o compromisso arbitral disciplina o modo de resolver a controvérsia, qual seja através da instauração de arbitragem.

Ademais, o compromisso arbitral pode ser judicial (celebrado por termo nos autos, perante o juízo onde corre a demanda) e extrajudicial (celebrado através de escrito particular ou instrumento público) (BERALDO, 2014, p. 168).

Sob a ótica da arbitragem em matéria de Direito Tributário, e os litígios provenientes da relação jurídico-tributária, deve ser visto qual das espécies de convenção de arbitragem seria melhor aplicável: se a cláusula compromissória ou o compromisso arbitral.

Acerca da matéria em debate, Hugo de Brito Machado (2010, p. 132), destaca que “a obrigação tributária é uma obrigação legal por excelência. Decorre diretamente da lei, sem que a vontade interfira com o seu nascimento”. Em outras palavras, a obrigação tributária é tida como *ex lege*. A partir do momento em que se concretiza a situação descrita na lei, nasce a obrigação tributária, ou seja, a relação jurídica entre o sujeito ativo (Estado) e sujeito passivo (contribuinte).

Nesse contexto, compreende-se que no campo da arbitragem tributária há uma mitigação da autonomia da vontade em submeter a controvérsia tributária à arbitragem, uma vez que a obrigação tributária nasce independentemente da vontade, é *ex lege*. No mesmo sentido, deverá haver a autorização expressa da lei para a aplicabilidade da arbitragem em matéria de Direito Tributário, autorizando, ao mesmo tempo, a administração tributária e o contribuinte. Entretanto, essa mitigação da autonomia da vontade ocorre quanto à controvérsia, quanto à relação jurídico-tributária que, independentemente das vontades, irá surgir, vez que expressamente prevista em lei (diferentemente de um contrato que as partes optaram em pactuar). Já quanto à autonomia da vontade na submissão da controvérsia tributária à arbitragem, não haverá mitigação, uma vez que tendo o contribuinte capacidade civil e a Administração Pública autorização legal, poderá o litígio tributário ser submetido à resolução arbitral.

Dessa peculiar condição em torno da arbitragem em matéria tributária é que se constata ser impossível firmar convenção arbitral através de cláusula compromissória, pois resta impraticável optar pela solução arbitral de um litígio futuro, eventual e ainda definível entre Administração Pública e contribuinte.

Discorrendo a respeito do tema, Priscila Faricelli de Mendonça (2014, p. 127), com propriedade, afirma que ao se tratar de “arbitragem tributária, entende-se que é necessário firmar compromisso arbitral, com fundamento legal, de forma que a abrangência da arbitragem e suas regras procedimentais estejam delineadas e pactuadas”.

Portanto, em razão das especificidades únicas da arbitragem tributária acima contextualizadas, entende-se que é melhor aplicável o compromisso arbitral como forma de submissão do litígio à arbitragem, pois este já está definido. Assim, devendo-se constar o quanto disposto no artigo 10 da Lei 9.307/96, como qualificação das partes e matéria objeto da arbitragem, atendendo as devidas formalidades.

Dando continuidade ao estudo, invocando mais uma vez a experiência – vale dizer bem sucedida – do direito português, a arbitragem tributária constitui direito potestativo dos contribuintes, cabendo a eles a opção pela submissão ou não do litígio, vez que devidamente autorizados a se submeterem à arbitragem com a administração tributária.

Esta seria uma posição louvável no ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista a vulnerabilidade do contribuinte diante do Estado. Desse modo, poderia a administração tributária propor a submissão do litígio à arbitragem para o contribuinte, mas caberia este a aceitação ou não. Contudo, este direito potestativo do contribuinte resta mitigado, justamente em razão de que a sujeição da Administração Pública ao direito do contribuinte em submeter determinado litígio à arbitragem dependerá da própria vinculação da Administração Pública à arbitragem tributária, que se fará mediante atividade legislativa, sendo possível que a vinculação ocorra apenas com relação a algumas matérias ou determinados tipos de atos.

A respeito do tema, Jorge Lopes de Sousa (2013, p. 155), jurista português, conclui: “só na medida desta vinculação é que se pode falar de um direito potestativo dos contribuintes em utilizarem a arbitragem tributária”.

Nessa esteira, acaba-se por colocar o contribuinte e a Administração Pública em par de igualdade, já em momento prévio a própria arbitragem, respeitando-se à risca os princípios constitucionais inerentes à arbitragem, como o da paridade de armas e devido processo legal.

Por fim, convém mencionar, a partir da classificação do compromisso arbitral como judicial ou extrajudicial, sobre a possibilidade de, em havendo execução fiscal ou processos judiciais outros, seja submetida a lide à arbitragem.

O compromisso arbitral, como brevemente comentado, pode ser judicial ou extrajudicial. O compromisso arbitral judicial é aquele realizado em juízo, a partir de termo nos autos, em que as partes optam pela renúncia à jurisdição estatal em favor da arbitragem. Já o compromisso arbitral extrajudicial será realizado através de instrumento público ou particular, sendo que se particular deve ser feito por escrito na presença de duas testemunhas, conforme o previsto no artigo 9º da Lei nº 9.307/96.

Acerca do tema, destaca Francisco José Cahali (2014, p. 154) que no compromisso arbitral judicial, “extingue-se o processo sem resolução do mérito (art. 267, VII, do CPC). Subtrai-se do Judiciário a análise do mérito, outorgando às partes a jurisdição privada e poder decisório do árbitro”.

Na esteira dessa evolução, entende-se que será possível a instauração da arbitragem em matéria de Direito Tributário através de compromisso firmado em juízo, optando pela renúncia à jurisdição estatal, quando existir devida autorização legal para tanto.

Como consequência lógica, também poderá ser firmado compromisso extrajudicial para discussão da relação jurídico-tributária, já estando constituído o crédito tributário, ou ainda para que se discuta acerca da aplicação ou interpretação da lei, possibilitando maior comunicação entre Administração Tributária e contribuinte.

#### **4.2.3 Arbitragem de direito**

A arbitragem poderá ser de direito ou de equidade, ficando a critério das partes a escolha do método, de acordo com o artigo 2º da Lei de Arbitragem. Carlos Alberto Carmona (2009, p. 66) entende que “pode o árbitro, autorizado a julgar por equidade, decidir em sentido contrário àquele indicado pela lei posta, o que não quer

dizer que deva necessariamente julgar afastando o direito positivo.”. Ou seja, não há obrigatoriedade de que seja afastado o direito positivo. A análise da controvérsia ficará conforme entendimento próprio do árbitro.

De outro modo, Leonardo de Faria Beraldo (2014, p. 20) destaca que “essa derrogação do direito positivo é limitada, devendo respeitar o limite da ordem pública.

Para os fins deste estudo, o que nos deve ser lembrado é que, ao se tratar da arbitragem por equidade, as partes estarão expostas a graves riscos, em razão da grande subjetividade em torno da decisão enfrentada. “Assim, podendo ser negligenciadas limitações legais e regras de direito material, a decisão assemelha-se a um verdadeiro barril de pólvora, sobre o qual placidamente resolvem sentar-se as partes!” (CARMONA, 2009, p. 67).

Em sentido oposto, a arbitragem de direito, “o árbitro ou tribunal arbitral deverá se ater ao estrito cumprimento ao princípio da legalidade, aplicando-se, para resolver a lide, as normas do direito positivo escolhido pelas partes (BERALDO, 2014, p. 19). Veja que as “normas do direito positivo escolhido pelas partes” a que retrata o autor gira em torno da arbitragem internacional.

Discorrendo a respeito do tema, Leonardo de Faria Beraldo (2014, p. 19) ainda destaca que seria possível, quando da arbitragem de direito, o árbitro “exercer o controle de constitucionalidade incidentalmente, ou seja, valendo apenas para o caso concreto”. Em assim sendo, haveria maior campo de atuação para o árbitro, não devendo se suspender a arbitragem e remeter a discussão da lide para o Judiciário.

Em se tratando de arbitragem tributária, é inegável a utilização da arbitragem de direito para a resolução de controvérsias tributárias, quer pelo respeito ao princípio da legalidade, quer pela enorme discricionariedade e subjetivismo relacionados à arbitragem de equidade, que poderiam levar à violação de direitos dos sujeitos ativo ou passivo da relação jurídico-tributária.

De forma categórica, Priscila Faricelli de Mendonça (2014, p. 122), com habitual maestria, expõe:

Em se tratando de arbitragem tributária envolvendo o Poder Público, nos parece inviável que o julgamento da controversa não tenha respaldo na lei, sob pena de afronta à legalidade aplicável à administração pública (Constituição Federal, artigo

37), e, mais especificamente, em atenção à estrita legalidade tributária (artigo 150 da Lei Maior).

Portanto, impossível a utilização da arbitragem de equidade quando da submissão da controvérsia tributária à arbitragem, mais uma vez em razão das especificidades e características próprias do Direito Tributário, razão pela qual certos dispositivos, como o supracitado artigo 2º da Lei nº 9.307/96, devem ser relativizados para que se alcance a harmonização do instituto da arbitragem com o Direito Tributário e, conseqüentemente, sejam atingidos os objetivos e colhidas as vantagens da arbitragem em matéria tributária.

#### **4.2.4 Efeitos da submissão da controvérsia tributária à arbitragem**

Outro ponto de relevante importância para a arbitragem em matéria tributária são os efeitos da submissão da controvérsia à arbitragem.

De logo, como já comentado, por decorrência direta da convenção arbitral, implica renúncia à jurisdição estatal, bem como em se tratando de Direito Tributário, implica renúncia à esfera administrativa.

Contudo, tais efeitos já eram conhecidos e foram discutidos. Importa, para o presente trabalho, se questionar quais efeitos haveriam de ocorrer, uma vez que a controvérsia ora em discussão gira em torno da seara tributária.

Nesse sentido, imprescindível conhecer se a submissão da lide à arbitragem é apta a suspender a exigibilidade do crédito tributário, como também suspender/interromper os prazos de prescrição e decadência.

Quanto à suspensão da exigibilidade, encontram-se previstas no artigo 151 do Código Tributário Nacional as hipóteses em que poderá ocorrer, como no caso do depósito do montante integral do crédito tributário ou concessão de medida liminar em mandado de segurança. Outra possibilidade, é a prevista no inciso III do artigo, que trata das reclamações e recursos no processo tributário administrativo.

Uma vez constituído o crédito tributário, surge a sua exigibilidade. Discorrendo a respeito do tema, Hugo de Brito Machado (2010, p. 194), com habitual maestria ensina que “o crédito tributário, por sua natureza é exigível. A exigibilidade, que decorre da liquidez e certeza, é atributo essencial dele”. Contudo, tal exigibilidade poderá ser suspensa nas hipóteses do 151 do CTN.

Presente uma dessas causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o sujeito ativo da obrigação tributária fica impedido de realizar ato de cobrança do referido crédito, devendo aguardar o cerceamento da eficácia da causa suspensiva (AMARO, 2010, p. 404).

De forma categórica, Aliomar Baleeiro (2013, p. 1249), destaca que a impugnação administrativa é meio pelo qual o contribuinte interfere na formação do título executivo extrajudicial, através da inscrição em Dívida Ativa, diante do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Desse modo, a impugnação administrativa é meio de impedir a formação do título executivo, já que demonstra que as partes não estão em consenso. Logo, resulta no “caráter de inafastabilidade do efeito suspensivo atribuído as impugnações e recursos administrativo pelo art. 151 do CTN”. Sob essa perspectiva, assim também deve ser na instauração da arbitragem.

Tendo em vista o rol do artigo 151, e também as regras processuais tributárias no Brasil, resta claro que a submissão da lide à arbitragem tributária deve ser apta a suspender a exigibilidade do crédito tributário. Assim, quando da instauração do procedimento arbitral, deveria ocorrer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Em assim sendo, não seria eficaz a adoção da arbitragem como método adequado de solução de conflitos se a mesma não estivesse apta a suspender a exigibilidade do crédito tributário desde o momento da instauração da arbitragem até o momento da sentença arbitral.

Para tanto, como investigado quando dos comentários acerca da necessidade de edição de lei complementar, deverá ser adicionado ao artigo em discussão a hipótese de concessão da suspensão da exigibilidade via instauração de processo arbitral, para que seja dada eficácia a arbitragem tributária.

Nesse mesmo sentido, importante investigar também a adoção da suspensão ou interrupção do prazo de prescrição do crédito tributário. Aliomar Baleeiro (2013, p. 1329) ensina que a prescrição é uma forma de perecimento ou extinção do direito. Desse modo, fulmina com “o direito daquele que não realiza os atos necessários a sua preservação, mantendo-se inativo”.

Enquanto na decadência derruba-se o direito de lançar da Fazenda, na prescrição já houve o lançamento, descumprindo-se, então, o dever de satisfazer a obrigação de pagar, ou seja, atinge o direito de ação da Fazenda.

Quanto à arbitragem tributária, entende-se tratar de hipótese de suspensão da prescrição, também por decorrência lógica do artigo 151, do Código Tributário Nacional. Hugo de Brito Machado (2010, p.237) é esclarecedor ao afirmar que “constituem causa de suspensão da prescrição aquelas que suspendem a exigibilidade do crédito tributário já definitivamente constituído”. Ou seja, a partir da submissão da lide à arbitragem, deve ser suspensa a exigibilidade do crédito tributário, bem como sua prescrição, uma vez que não atinge somente a ação para cobrança do crédito, mas o crédito tributário em si.

Por fim, mais uma vez, preocupa-se com a regulação da matéria através de lei complementar. Dessa maneira, “o prazo e suas causas suspensivas ou interruptivas são matéria específica de lei complementar”. Por conseguinte, não é possível, por meio de lei federal ou estadual alterar o prazo decadencial ou prescricional, muito menos as hipóteses de causas suspensivas ou interruptivas (BALEEIRO, 2013, p. 1329).

Razão pela qual ratifica-se a necessidade de edição de lei complementar para tratar da eficácia da arbitragem tributária, especificamente quanto aos efeitos suspensivos da exigibilidade e da prescrição do crédito tributário.

#### **4.2.5 Sentença arbitral**

Atenção especial deve ser dada a sentença arbitral e a sua eficácia, uma vez que engloba fatores determinantes para dar viabilidade à arbitragem tributária.

A sentença arbitral é inegavelmente “o ato mais relevante do árbitro no processo por ele capitaneado, (...) momento em que o julgador outorga a prestação jurisdicional pretendida pelas partes.” (CARMONA, 2009, p.336).

Tais sentenças arbitrais poderão ser classificadas a partir de seus resultados como declaratórias, constitutivas e condenatórias. Senão vejamos:

(...) serão meramente declaratórias as sentenças arbitrais que se limitem a afirmar a existência ou a inexistência de relação jurídica ou a falsidade de documento; serão constitutivas as sentenças que, além de declarar que um dos litigantes tem direito ao que pede, acrescentam a constituição, a modificação ou a extinção de uma relação jurídica; e, por derradeiro, serão condenatórias as sentenças arbitrais que, além da declaração do direito, impuserem ao vencido o cumprimento de uma prestação à qual esteja obrigado (...) (CARMONA, 2009, p. 337).

Perceba-se que, na arbitragem em matéria tributária, são cabíveis, diante da classificação exposta, todas as hipóteses de sentenças arbitrais apresentadas, vinculando, assim, Fazenda e contribuinte.

O prazo para ser apresentada a sentença arbitral deve ser o prazo legal previsto no artigo 23 da Lei nº 9.307/96, em respeito a legalidade da Administração Pública, bem como a estrita legalidade tributária. Nada obsta sujeito ativo e passivo da relação jurídico-tributária acordarem pela prorrogação do prazo, tendo em vista a complexidade de determinadas matérias tributárias, proporcionando-se, ainda, um maior diálogo entre as partes. Entretanto, resta claro que não há prejuízo a celeridade pretendida pela submissão do litígio a arbitragem, já que o prazo de seis meses, ainda que prorrogado por determinado período de tempo, é drasticamente inferior à duração dos processos judiciais em matéria fiscal.

Serão respeitados ainda, conforme artigo 26 da Lei de Arbitragem, os requisitos essenciais da sentença arbitral, dando-se ênfase ao relatório, fundamentos e o dispositivo. Sem dúvidas, a obrigatoriedade dos requisitos acima elencados dão credibilidade à sentença arbitral, tanto na seara tributária como em qualquer outra, vez que aptas a demonstrar a imparcialidade e independência dos árbitros juiz, bem como suas motivações na decisão da controvérsia posta. Outrossim, mostram-se fundamentais à arbitragem, já que o próprio artigo 32, inciso III, da supramencionada lei prevê a nulidade da sentença em caso de ausência de qualquer um dos requisitos do artigo 26.

O artigo 27 da Lei nº 9.307/96 também prevê que a sentença arbitral decidirá sobre a responsabilidade das partes quanto ao pagamento das custas e despesas. Atualmente, não há lei que fixe emolumentos ou taxas a serem pagas em razão da instauração da arbitragem (CARMONA, 2009, 373). Não obstante, poderá a própria lei que regular o regime jurídico da arbitragem em matéria de Direito Tributário fixar o pagamento de custas e despesas da arbitragem, como assim fez o regime jurídico português, de maneira bastante específica.

Para o cumprimento da sentença arbitral, diante da intenção das partes em submeter o litígio à arbitragem, e não à jurisdição estatal, como também por decorrência do princípio da boa-fé, espera-se que a sentença arbitral seja espontaneamente cumprida. Objetiva-se a não intervenção da jurisdição estatal (dotada de coercitividade) para que sejam efetivamente satisfeitas as sentenças

arbitrais, “dada a conhecida ineficácia do processo executivo (...)” (CARMONA, 2009, p. 382). O citado mestre aponta pelo menos duas situações, próprias do juízo arbitral, que poderiam coagir tanto Fisco quanto contribuinte ao cumprimento da sentença arbitral: “imagem negativa formada em relação ao inadimplente; (...) custo e aos riscos do processo estatal de impugnação dos laudos (considerando-se a especialização cada vez maior dos órgãos arbitrais (...)).” Evidente que não são suficientes a proporcionar a segurança jurídica esperada de uma decisão.

Por esse motivo, imperioso destacar que a sentença arbitral, de acordo com o artigo 31 da Lei de Arbitragem, produz “os mesmos efeitos da sentença proferida pelos órgãos do Poder Judiciário e, sendo condenatória, constitui título executivo”. De fundamental importância para o presente estudo os efeitos que são dados à sentença arbitral, sendo ela equiparada à sentença estatal. E, em assim sendo, “além da extinção da relação jurídica processual e da decisão da causa (declaração, condenação ou constituição), a decisão de mérito faz coisa julgada às partes entre as quais é dada (e não beneficiará ou prejudicará terceiro).” (CARMONA, 2009, p. 393).

A respeito do tema, Paulo Osternack Amaral (2010, p. 339), resume que a sentença proferida no âmbito da arbitragem “é apta a produzir os mesmos efeitos que a sentença judicial e a ser imutabilizada pela coisa julgada material. Caso tenha conteúdo condenatório, a sentença arbitral constituirá título executivo judicial (art.31 da LA c/c art.475-N, IV, do CPC)”. Tais características destacam o reconhecimento da natureza jurisdicional da arbitragem.

Desse modo, avulta afirmar como conclusão lógica para os fins deste trabalho, que a característica que distingue a sentença arbitral da sentença judicial é a coercibilidade desta última, vez que, para a efetivação da sentença arbitral, caso não haja o cumprimento espontâneo das partes, deverá se recorrer à jurisdição estatal (MENDONÇA, 2014, p. 140).

Contudo, a sentença arbitral, além de ter seus efeitos equiparados ao da sentença judicial e de constituir título executivo judicial, quer por força do artigo 31 da Lei nº 9.307/96 ou por força do artigo 475-N, IV, do Código de Processo Civil, possui tecnicidade, especialidade, imparcialidade e exequibilidade para ser considerada meio hábil a solucionar controvérsias advindas da relação jurídico-tributária.

Dessa feita, conclui com absoluta clareza Priscila Faricelli de Mendonça (2014, p. 144):

Em resumo, parece razoável concluir que a sentença arbitral contrária ao fisco será instrumento de extinção do crédito tributário; a seu turno, a sentença arbitral que trazer a necessidade de alguma obrigação a ser adimplida pelo contribuinte não será o instrumento de extinção do crédito, o que ocorrerá com a observância do mandamento contido na decisão (p. ex. pagamento ou compensação). (grifou-se)

Indispensável relembrar ao leitor a necessária edição de lei complementar tratando a sentença arbitral como meio hábil a extinguir o crédito tributário, bem como anteriormente exposto, suspender a exigibilidade e a prescrição do crédito tributário.

Com relação à sentença arbitral desfavorável ao Fisco, essa pode conter uma obrigação de pagar, pela qual a própria sentença, como título executivo judicial, se mostra apta a possibilitar “a expedição de ofício precatório para pagamento de condenação havida contra o poder público mediante processo de execução contra a fazenda pública (...)” (MENDONÇA, 2014, p. 141). Isso porque, ao árbitro não é conferida a tutela executiva, mas tão somente tutela de conhecimento e cautelar.

Eduardo Talamini e Felipe Scies Wladeck (2010, p.172), em artigo publicado, ensinam que “a execução por quantia certa contra a Fazenda Pública permanece em todas as hipóteses sendo objeto de um novo processo – mesmo quanto o título executivo consiste em sentença judicial.”

Seria de grande importância para a arbitragem tributária que a sentença arbitral já venha liquidada, pois caso contrário, seria necessária uma fase de liquidação no processo de execução, o que atrasaria ainda mais a tutela pretendida pelo contribuinte.

Assim, “nos termos do art. 730 do Código de Processo Civil, citar-se-á a Fazenda Pública devedora para embargar. Superada essa fase (...), expedir-se-á o precatório ou a requisição de pequeno valor (CPC, arts. 730 seguintes; CF, art. 100).” (TALAMINI; WLADECK, 2010, p. 172)

Em face de todas as peculiaridades expostas acerca da natureza da sentença arbitral e da sua capacidade para ser instrumento apto para alcançar os fins pretendidos na arbitragem tributária, realçando a viabilidade do instituto aqui

defendido, importante salientar que a sentença arbitral não ficou imune ao controle judiciário. O artigo 32 da Lei de Arbitragem traz uma série de hipóteses nas quais poderá a sentença arbitral ser anulada, de modo a lhe conferir segurança jurídica. Além do mais, poderão as partes recorrer ao Judiciário em hipóteses expressamente previstas, como o artigo 9º da Lei nº 9.307/96. Portanto, não há o afastamento absoluto da jurisdição estatal na submissão da lide à arbitragem.

De tudo quanto foi exposto, através da análise da sentença arbitral e suas peculiaridades, sobretudo pela sua equiparação à sentença judicial e constituição de título executivo judicial quando de sentença de natureza condenatória e, ainda, investigada nos casos em que envolve a Fazenda Pública, inevitável concluir pela viabilidade da arbitragem tributária para a resolução de controvérsias envolvendo Fazenda Pública e contribuinte, seja por decisão em favor deste ou daquele.

#### 4.3 VANTAGENS DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

Ao fim do presente capítulo e do exame das especificidades da arbitragem tributária no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, vale salientar os aspectos positivos e vantajosos desse meio adequado de solução de controvérsias em matérias tributárias, em que pese tais pontos já terem sido abordados ao longo do presente estudo.

Como tratado, o Decreto-Lei nº 10/2011 de Portugal, em seu preâmbulo, prevê três objetivos principais: reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses dos sujeitos passivos, proporcionar maior celeridade nos litígios tributários e reduzir pendência de processos administrativos e judiciais tributários. Apesar da referida norma tratar da tutela eficaz dos direitos dos sujeitos passivos, entende-se que a arbitragem tributária pretende a tutela eficaz dos direitos e interesses de ambas as partes envolvidas na relação jurídico-tributária, uma vez que, invocando mais uma vez o escólio de Priscila Faricelli de Mendonça (2014, p. 108), “a solução arbitral do conflito não representa qualquer vantagem ao contribuinte envolvido na medida em que, tal como a solução judicial, a decisão será exarada por terceiro imparcial não envolvido no conflito”.

Nessa esteira, tais objetivos pretendidos pela arbitragem tributária, agora vista sob a perspectiva brasileira, convertem-se em verdadeiras vantagens da submissão

da lide à arbitragem, uma vez que devidamente respeitado o procedimento arbitral, ainda que este seja desprovido de formalidades e provido de flexibilidade.

Aliás, flexibilidade procedimental e informalidade que se mostram também como aspectos positivos da arbitragem em matéria tributária, já que promovem a celeridade e uma cooperação entre as partes, incentivando a sua participação, no sentido de impulsionar o processo arbitral. Na experiência portuguesa, “o pedido de constituição do tribunal arbitral é feito mediante requerimento enviado por via eletrônica”, o que demonstra a evolução dos ideais de informalidade, facilitando e melhorando o acesso à justiça pretendido pela sociedade.

Ademais, revela-se de fundamental importância para os fins da arbitragem em matéria de Direito Tributário os deveres de imparcialidade, independência e especialidade dos árbitros, já que comprovadamente asseguram a capacidade técnica, a idoneidade moral e sentido de interesse público dos julgadores, o que legitima o instituto perante o crivo da população.

Certo é que, por envolver o Poder Público, a arbitragem tributária não evolui os aspectos vantajosos próprios da arbitragem entre particulares, vez que deve haver certas limitações a pontos particulares da arbitragem, principalmente em respeito a princípios conexos à Administração Pública, como a legalidade e publicidade. Ainda, a impossibilidade de se julgar com base em equidade, ou a inaplicabilidade das prerrogativas da Fazenda Pública no processo arbitral. No entanto, os benefícios se sobrepujam aos malefícios, sobretudo diante do princípio da eficiência da própria administração.

Em que pese a arbitragem tributária não desenvolver pontos específicos da arbitragem envolvendo tão somente particulares, havendo certa mitigações em razão da natureza jurídica da controvérsia, como também a impossibilidade de cláusula compromissória e confidencialidade no processo arbitral, é evidente que isso não afasta as vantagens internacionalmente conhecidas a partir da submissão da lide ao juízo arbitral.

Nesse sentido, é patente a celeridade e a flexibilidade do procedimento arbitral. Discorrendo a respeito do tema, Paulo Osternack Amaral (2010, p. 343), afirma que “essas vantagens incidem de maneira ampla na arbitragem em que o Poder Público figure como parte – sempre observando as garantias constitucionais do processo”. Acresça-se, ainda, a especialidade da decisão, diante de todos os atributos intrínsecos ao árbitro.

Enfim, a aplicação da arbitragem em matéria de Direito Tributário mostra-se vantajosa e viável tanto para contribuinte como para Administração Pública, garantindo a otimização do acesso efetivo à justiça, a partir de um processo arbitral provido de celeridade, especialidade e simplicidade, que desponta como um valoroso método adequado de solução de controvérsias tributárias, apto a desobstruir o sistema judiciário e administrativo.

## 5 CONCLUSÃO

O atual cenário da gestão e estruturação judiciário-administrativa em relação às controvérsias de natureza tributária se mostra insustentável, principalmente diante da situação político-financeira vivenciada pelo país. Pretende-se, portanto, trabalhar na busca de soluções que viabilizem mudanças. Nesse sentido, o trabalho apresentou a arbitragem como um meio alternativo e adequado de resolução de conflitos em matéria de Direito Tributário.

Em que pese o grande desenvolvimento experimentado pelo instituto da arbitragem no país, ainda reside uma série de preconceitos quanto à matéria, a exemplo dos receios de privatização da Justiça e desjuridificação do processo tributário. Ao introduzir o tema da arbitragem tributária, a apreensão é ainda maior. No entanto, tais meios alternativos de solução de conflitos insurgem-se cada vez mais no ordenamento jurídico pátrio, sobretudo diante da incapacidade estrutural e gestacional do Estado no provimento de acesso efetivo à Justiça e na tutela dos direitos subjetivos dos indivíduos.

Por essa razão, resta patente a necessidade de adoção de soluções outras às então conhecidas, reforçando-se a cultura da arbitragem para acompanhar os avanços culturais, sociais e jurídicos, de forma a prover uma tutela jurisdicional célere, eficaz e satisfatória ao jurisdicionado, como também, por outro lado, proporcionar uma maior recuperação dos créditos tributários devidos. O instituto não significa favorecimento para nenhuma das partes, mas sim algo a ser aproveitado por ambos.

Nessa esteira, sobrou a análise da viabilidade da arbitragem em matéria de Direito Tributário no ordenamento jurídico pátrio. Constatou-se, na investigação da arbitrabilidade subjetiva e objetiva do objeto da arbitragem ora pretendida, ser plenamente possível a aplicação da arbitragem tributária no Brasil, precisando tão somente de esforço político para a efetivação do instituto.

A reforma trazida pela Lei nº 13.129/15 expressamente permitiu a Administração Pública se submeter a arbitragem. Ou seja, o sujeito ativo – na grande maioria das vezes – da obrigação tributária está apto a utilizar-se da arbitragem para resolução de conflitos. Por outro lado, o crédito tributário antes tido como indisponível, apresenta-se como disponível para os fins aqui pretendidos.

Indisponível é a atividade administrativa de arrecadação do crédito tributário, por previsão expressa da lei.

Seja pela permissão expressa do CTN da possibilidade de dispor do crédito tributário, ou por este se tratar de interesse público secundário, ou mesmo pelo fato de que a arbitragem não implica renúncia a um direito, mas sim à jurisdição estatal, é notória a viabilidade de utilização da arbitragem em matéria tributária.

Nesse ponto, imprescindível lembrar que a sua viabilidade está intimamente conectada à estrita legalidade do Direito Tributário, pelo que se retira que deve haver legislação tratando do regime jurídico da arbitragem tributária, como também a edição de lei complementar para a efetivação do instituto. Razão pela qual se realizou o estudo dos aspectos específicos da arbitragem em matéria de Direito Tributário, afastando-se temores de vícios materiais, processuais e procedimentais. Mais uma vez, trata-se de uma questão de esforço político.

Portanto, deflagrada a arbitrabilidade da matéria, necessário que sejam implementadas as medidas devidas para adoção do instituto no país, de modo que, assim como no direito português estudado, seja promovida uma simplificação e aperfeiçoamento das relações jurídico-tributárias, quer seja para a recuperação dos créditos tributários pelo Fisco, quer seja para a tutela célere, eficaz, técnica e simplificada para o contribuinte.

## REFERÊNCIAS

A EXECUÇÃO FISCAL NO BRASIL E O IMPACTO NO JUDICIÁRIO. Estudo promovido pelo Departamento de Pesquisas Judiciárias do Conselho Nacional de Justiça. Brasília, 2011.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 6ª ed. Rio de Janeiro; São Paulo: Método, 2012.

AMARAL, Paulo Osternack. Vantagens, desvantagens e peculiaridades da arbitragem envolvendo o Poder Público. In: PEREIRA, Cesar Augusto Guimarães; TALAMINI, Eduardo (Coord.). **Arbitragem e Poder Público**. São Paulo: Saraiva, 2010.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BACK, Alessandra; DINIZ, Thiago Antonio Nascimento. **O interesse público tributário: superando a ideia da arrecadação fiscal**. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=0b99dab71519032b>>. Acesso em: 15 set. 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

\_\_\_\_\_. **Limitações ao poder de tributar**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BERALDO, Leonardo de Faria. **Curso de Arbitragem: nos termos da Lei nº 9.307/96**. São Paulo: Atlas, 2014.

BRASIL. **Constituição Federal**, 1988.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**, 1966.

BRASIL. **Lei nº 9.307**, de 23 de setembro de 1996.

BRASIL. **Código de Processo Civil**, 1973.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº 52181**. Relator: Ministro Bilac Pinto. 14 nov. 1973. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/712725/agravo-de-instrumento-ai-52181-gb>>. Acesso em: 05 ago. 2015

CAHALI, Francisco José. **Curso de Arbitragem**. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

CAMPOS, Diogo Leite de. A arbitragem em Direito Tributário e o Estado-dos-Cidadãos. **Revista de Arbitragem e Mediação**. vol. 12. 2007.

CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. **Acesso à justiça**. 1ª ed. Trad.: Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: S. A. Fabris, 2002.

CARMONA, Carlos Alberto. **Arbitragem e Processo: um comentário à Lei nº 9.307/96**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CUSTO E TEMPO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL PROMOVIDO PELA PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Estudo promovido pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Brasília, 2011.

Entenda a Operação Zelotes da Polícia Federal. **Folha de São Paulo**. São Paulo. 01 jan. 2015. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/04/1611246-entenda-a-operacao-zelotes-da-policia-federal.shtml>>. Acesso em: 28 ago. 2015.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Construção e desconstrução doutrinária do conceito de interesse público no direito brasileiro**. Revista da AGU. vol. 28. Disponível em: <[www.agu.gov.br/page/download/index/id/10896410](http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/10896410)>. Acesso em: 15 set. 2015.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

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

\_\_\_\_\_. **Sem tropeços**. Disponível em: <<http://selmalemes.adv.br/artigos/artigo21.pdf>>. Acesso em: 20 ago. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

\_\_\_\_\_. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso**. São Paulo: Fórum, 2008.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **A invocação do interesse público em matéria tributária**. Migalhas, 2004. Disponível em: <[www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI4156,21048-A+invocacao+do+interesse+publico+em+materia+tributaria](http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI4156,21048-A+invocacao+do+interesse+publico+em+materia+tributaria)>. Acesso em 20 set. 2015.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (administrativo e judicial)**. São Paulo: Dialética, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Transação e arbitragem no Direito Tributário. In: PUCCI, Adriana Noemi (coord.). **Aspectos atuais da arbitragem: coletânea de artigos sobre arbitragem**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

MARTINS FILHO, Luiz Dias; ADAMS, Luís Inácio Lucena. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso**. São Paulo: Fórum, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Arbitragem e transação tributárias**. 1ª ed. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014.

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Direito Tributário e Arbitragem: uma análise da possibilidade e dos óbices ao juízo arbitral em matéria tributária no Brasil. **Revista de Arbitragem e Mediação**. vol. 23. 2009.

MORAIS, Carlos Yuri Araújo. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso**. São Paulo: Fórum, 2008.

OVÍDIO, Francisco. **Aspectos do Direito Comparado**. Revistas USP. 1984. Disponível em: <[www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67009](http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67009)>. Acesso em 10 set. 2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso**. São Paulo: Fórum, 2008.

SERRA, Manuel Fernando dos Santos. Deontologia Arbitral Tributária. In: VILLA-LOBOS, Nuno; VIEIRA, Mónica Brito. (Coord.). **Guia da Arbitragem Tributária**. Coimbra: Almedina, 2013.

SOUSA, Jorge Lopes de. Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária. In: VILLA-LOBOS, Nuno; VIEIRA, Mónica Brito (Coord.). **Guia da Arbitragem Tributária**. Coimbra: Almedina, 2013.

SZKLARROWSKY, Leon Frejda. Arbitragem na área tributária. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso**. São Paulo: Fórum, 2008.

TALAMINI, Eduardo; WLADECK, Felipe Sripes. Sentença arbitral e liquidez. In: PEREIRA, CSAG; TALAMINI, E. (Coord.). **Arbitragem e Poder Público**. São Paulo: Saraiva, 2010.

TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil**. 2ª ed. São Paulo: Método, 2012.

TORRES, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso**. São Paulo: Fórum, 2008.

YURGEL, Ana Paula Ointo. Arbitragem tributária em Portugal: possibilidade de inserção do instituto no direito brasileiro. **Revista Tributária das Américas**. vol. 8/2013.

## **ANEXO A - Decreto-Lei n.º 10/2011**

Regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril

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

A arbitragem constitui uma forma de resolução de um litígio através de um terceiro neutro e imparcial – o árbitro -, escolhido pelas partes ou designado pelo Centro de Arbitragem Administrativa e cuja decisão tem o mesmo valor jurídico que as sentenças judiciais. Neste sentido, e em cumprimento dos seus três objectivos principais, a arbitragem tributária é adoptada pelo presente decreto-lei com contornos que procuram assegurar o seu bom funcionamento.

Assim, em primeiro lugar, tendo em vista conferir à arbitragem tributária a necessária celeridade processual, é adoptado um processo sem formalidades especiais, de acordo com o princípio da autonomia dos árbitros na condução do processo, e é estabelecido um limite temporal de seis meses para emitir a decisão arbitral, com possibilidade de prorrogação que nunca excederá os seis meses.

Em segundo lugar, são competentes para proferir a decisão arbitral os tribunais arbitrais que funcionam sob a organização do Centro de Arbitragem Administrativa. Trata-se do único centro de arbitragem a funcionar sob a égide do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais que, de resto, é competente para nomear o presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa. Nos casos em que o contribuinte opte por designar um árbitro, o tribunal arbitral funcionará sempre com um colectivo de três árbitros, cabendo a cada parte a designação de um deles e aos árbitros assim designados a designação do terceiro, que exerce as funções de árbitro-presidente. Caso o contribuinte não pretenda designar um árbitro, o tribunal arbitral funcionará com um árbitro singular nos casos em que o valor do pedido não ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo, ou seja, (euro) 60 000, e com um colectivo de três árbitros nos restantes casos, cabendo a sua designação, em ambas as situações, ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

Em terceiro lugar, fixam-se com rigor quais as matérias sobre as quais se pode pronunciar o tribunal arbitral. Assim, encontram-se abrangidas pela competência dos tribunais arbitrais a apreciação da declaração de ilegalidade de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e os de pagamento por conta, a declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais e, bem assim, a apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao

projecto de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão anteriormente referida.

Em quarto lugar, acolhe-se como regra geral a irrecorribilidade da decisão proferida pelos tribunais arbitrais. Esta regra não prejudica a possibilidade de recurso para o Tribunal Constitucional, nos casos em que a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique uma norma cuja constitucionalidade tenha sido suscitada, bem como o recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando a decisão arbitral esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.

A decisão arbitral poderá ainda ser anulada pelo Tribunal Central Administrativo com fundamento na não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão, na oposição dos fundamentos com a decisão, na pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia ou na violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes.

Nos casos em que o tribunal arbitral seja a última instância de decisão de litígios tributários, a decisão é susceptível de reenvio prejudicial em cumprimento do § 3 do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

Em quinto lugar, fixam-se as regras sobre quem pode exercer as funções de árbitro na arbitragem tributária. Neste âmbito, prevê-se a possibilidade de nomeação de árbitros licenciados em Economia ou Gestão nas questões de maior complexidade e que exijam um conhecimento específico de área não jurídica, devendo nesses casos o árbitro-presidente ser sempre um jurista com pelo menos 10 anos de comprovada experiência profissional na área do Direito Tributário.

Em sexto lugar, prevê-se a possibilidade de os contribuintes submeterem aos tribunais arbitrais a apreciação dos actos tributários que se encontrem pendentes de decisão há mais de dois anos, com um incentivo, que corresponde à dispensa de pagamento de custas judiciais.

Finalmente, note-se que a instituição da arbitragem não significa uma desjuridificação do processo tributário, na medida em que é vedado o recurso à equidade, devendo os árbitros julgar de acordo com o direito constituído.

Foram ouvidos o Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, o Conselho Superior de Magistratura e a Ordem dos Advogados.

Foi promovida a audição da Procuradoria-Geral da República.

Assim:

No uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, e nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 198.º da Constituição, o Governo decreta o seguinte:

TÍTULO I  
Arbitragem tributária  
CAPÍTULO I  
Disposições gerais  
SECÇÃO I

## Pressupostos

### Artigo 1.º

#### Âmbito de aplicação

O presente decreto-lei disciplina a arbitragem como meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária.

### Artigo 2.º

#### Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável

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

- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;
- b) A declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;
- c) A apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de decisão de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão referida na alínea anterior.

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

### Artigo 3.º

#### Cumulação de pedidos, coligação de autores e impugnação judicial

1 – A cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos e a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

2 – É possível deduzir pedido de impugnação judicial e pedido de pronúncia arbitral relativamente a um mesmo acto tributário, desde que os respectivos factos e fundamentos sejam diversos.

## SECÇÃO II

### Tribunais arbitrais

### Artigo 4.º

#### Vinculação e funcionamento

1 – A vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça.

2 – Os tribunais arbitrais funcionam no Centro de Arbitragem Administrativa.

#### Artigo 5.º

##### Composição dos tribunais arbitrais

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

2 – Os tribunais arbitrais funcionam com árbitro singular quando:

a) O valor do pedido de pronúncia não ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo; e

b) O sujeito passivo opte por não designar árbitro.

3 – Os tribunais arbitrais funcionam com intervenção do colectivo de três árbitros quando:

a) O valor do pedido de pronúncia ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo; ou

b) O sujeito passivo opte por designar árbitro, independentemente do valor do pedido de pronúncia.

#### Artigo 6.º

##### Designação dos árbitros

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

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

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

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

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

#### Artigo 7.º

##### Requisitos de designação dos árbitros

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

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

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

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

#### Artigo 8.º

##### Impedimentos dos árbitros

1 – Constituem casos de impedimento do exercício da função de árbitro os enunciados no n.º 1 do artigo 44.º do Código do Procedimento Administrativo, observadas as necessárias adaptações, bem como os casos em que, nos dois anos anteriores ao da sua indicação como árbitro:

a) A pessoa designada tenha sido dirigente, funcionário ou agente da administração tributária, membro de órgãos sociais, trabalhador, mandatário, auditor ou consultor do sujeito passivo que seja parte no processo, de entidade que se encontre com aquele em relação de domínio, tal como esta é definida no Código das Sociedades Comerciais, ou de pessoa ou entidade que tenha interesse próprio na procedência da pretensão;

b) A pessoa designada tenha sido trabalhador, colaborador, membro, associado ou sócio de entidade que tenha prestado serviços de auditoria, consultoria e jurisconsultoria ou advocacia ao sujeito passivo.

2 – A pessoa designada para exercer funções de árbitro deve rejeitar a designação quando ocorra circunstância pela qual possa razoavelmente suspeitar-se da sua imparcialidade e independência.

3 – Cabe ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa exonerar o árbitro ou árbitros em caso de incumprimento dos requisitos previstos nos números anteriores.

#### Artigo 9.º

##### Deveres dos árbitros

1 – Os árbitros estão sujeitos aos princípios da imparcialidade e da independência, bem como ao dever de sigilo fiscal nos mesmos termos em que este é imposto aos dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária.

2 – A impossibilidade superveniente do cumprimento da obrigação por causa imputável ao árbitro importa a substituição deste de acordo com as regras aplicáveis à indicação do árbitro substituído ou, ouvidos os restantes árbitros e não havendo oposição das partes, a alteração da composição do tribunal.

3 – No caso de se verificar a substituição de árbitro, o tribunal arbitral decide se algum acto processual deve ser repetido em face da nova composição do tribunal, tendo em conta o estado do processo.

## CAPÍTULO II Procedimento arbitral

### SECÇÃO I Constituição de tribunal arbitral

#### Artigo 10.º Pedido de constituição de tribunal arbitral

1 – O pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado:

a) No prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.os 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico;

b) No prazo de 30 dias, contado a partir da notificação dos actos previstos nas alíneas b) e c) do artigo 2.º, nos restantes casos.

2 – O pedido de constituição de tribunal arbitral é feito mediante requerimento enviado por via electrónica ao presidente do Centro de Arbitragem Administrativa do qual deve constar:

a) A identificação do sujeito passivo, incluindo o número de identificação fiscal, e do serviço periférico local do seu domicílio ou sede ou, no caso de coligação de sujeitos passivos, do serviço periférico local do domicílio ou sede do sujeito identificado em primeiro lugar no pedido;

b) A identificação do acto ou actos tributários objecto do pedido de pronúncia arbitral;

c) A identificação do pedido de pronúncia arbitral, constituindo fundamentos deste pedido os previstos no artigo 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e, bem assim, a exposição das questões de facto e de direito objecto do referido pedido de pronúncia arbitral;

d) Os elementos de prova dos factos indicados e a indicação dos meios de prova a produzir;

- e) A indicação do valor da utilidade económica do pedido;
  - f) O comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem inicial, nos casos em que o sujeito passivo não tenha optado por designar árbitro ou comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem, caso o sujeito passivo manifeste a intenção de designar o árbitro;
  - g) A intenção de designar árbitro nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º
- 3 – O presidente do Centro de Arbitragem Administrativa deve, no prazo de dois dias a contar da recepção do pedido de constituição de tribunal arbitral, dar conhecimento do pedido, por via electrónica, à administração tributária.

### Artigo 11.º

#### Procedimento de designação dos árbitros

1 – Nos casos previstos no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa:

- a) Designa o árbitro ou árbitros;
- b) Notifica as partes dessa designação, no prazo de cinco dias após a recepção do requerimento referido no artigo anterior; e
- c) Comunica a data para a realização de reunião com o árbitro ou árbitros, o dirigente máximo do serviço da administração tributária e o sujeito passivo para efeitos de constituição do tribunal arbitral, que deve ocorrer no prazo máximo de 15 dias.

2 – Nos casos previstos na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º, a administração tributária notifica o presidente do Centro de Arbitragem Administrativa da indicação, efectuada pelo dirigente máximo do serviço, de um dos árbitros do tribunal arbitral, no prazo de 10 dias a contar da recepção do pedido de constituição de tribunal arbitral.

3 – Em caso de incumprimento do prazo referido no número anterior, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa substitui-se à administração tributária na designação de árbitro, dispondo do prazo de cinco dias para a notificar, por via electrónica, do árbitro nomeado.

4 – O presidente do Centro de Arbitragem Administrativa notifica o sujeito passivo do árbitro já designado no prazo de cinco dias a contar da recepção da notificação referida no n.º 2, ou da designação a que se refere o número anterior.

5 – O sujeito passivo indica, mediante requerimento dirigido ao Centro de Arbitragem Administrativa, o árbitro por si designado, no prazo de 10 dias após a recepção da notificação referida no número anterior.

6 – Após a recepção do requerimento referido no número anterior, o presidente do Centro de Arbitragem Administrativa notifica, por via electrónica, os árbitros designados para, no prazo de 10 dias, designarem o terceiro árbitro.

7 – Designado o terceiro árbitro, o presidente do Centro de Arbitragem Administrativa informa as partes dessa designação e comunica a data para a

realização de reunião com os árbitros, o dirigente máximo do serviço da administração tributária e o sujeito passivo para efeitos de constituição do tribunal arbitral, que deve ocorrer no prazo máximo de 15 dias.

8 – O tribunal arbitral considera-se constituído com a realização da reunião referida na alínea c) do n.º 1 ou no número anterior, consoante o caso.

### Artigo 12.º

#### Taxa de arbitragem

1 – Pela constituição de tribunal arbitral é devida taxa de arbitragem, cujo valor, fórmula de cálculo, base de incidência objectiva e montantes mínimo e máximo são definidos nos termos de Regulamento de Custas a aprovar, para o efeito, pelo Centro de Arbitragem Administrativa.

2 – Nos casos em que o sujeito passivo não designa árbitro, previstos no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º, o sujeito passivo paga, na data do envio do pedido de constituição do tribunal arbitral, a taxa de arbitragem inicial, devendo a fixação do montante e a eventual repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral ser efectuada na decisão arbitral que vier a ser proferida pelo tribunal arbitral.

3 – Nos casos em que o sujeito passivo manifesta a intenção de designar árbitro, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º, o sujeito passivo paga, na data do envio do pedido de constituição do tribunal arbitral, a taxa de arbitragem pela totalidade.

4 – A falta de pagamento atempada da taxa de arbitragem inicial ou da taxa de arbitragem é causa impeditiva da constituição do tribunal arbitral.

## SECÇÃO II

### Efeitos da constituição de tribunal arbitral

### Artigo 13.º

#### Efeitos do pedido de constituição de tribunal arbitral

1 – Nos pedidos de constituição de tribunais arbitrais que tenham por objecto a apreciação da legalidade dos actos tributários previstos no artigo 2.º, o dirigente máximo do serviço da administração tributária pode, no prazo de oito dias a contar do conhecimento da constituição do tribunal arbitral, proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do acto tributário cuja ilegalidade foi suscitada, praticando, quando necessário, acto tributário substitutivo.

2 – Quando o acto tributário objecto do pedido de pronúncia arbitral seja, nos termos do número anterior, total ou parcialmente, alterado ou substituído por outro, o dirigente máximo do serviço da administração tributária procede à notificação do sujeito passivo para, no prazo de 10 dias, se pronunciar, prosseguindo o

procedimento relativamente a esse último acto se o sujeito passivo nada disser ou declarar que mantém o seu interesse.

3 – Findo o prazo previsto no n.º 1, a administração tributária fica impossibilitada de praticar novo acto tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, a não ser com fundamento em factos novos.

4 – A apresentação dos pedidos de constituição de tribunal arbitral preclui o direito de, com os mesmos fundamentos, reclamar, impugnar, requerer a revisão, incluindo a da matéria colectável, ou a promoção da revisão oficiosa, ou suscitar pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos ou sobre os consequentes actos de liquidação, excepto quando o procedimento arbitral termine antes da data da constituição do tribunal arbitral ou o processo arbitral termine sem uma pronúncia sobre o mérito da causa.

5 – Salvo quando a lei dispuser de outro modo, são atribuídos à apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral os efeitos da apresentação de impugnação judicial, nomeadamente no que se refere à suspensão do processo de execução fiscal e à suspensão e interrupção dos prazos de caducidade e de prescrição da prestação tributária.

#### Artigo 14.º

##### Efeito suspensivo do pedido de constituição do tribunal arbitral

Os pedidos de constituição de tribunal arbitral apresentados com a vista à obtenção das pronúncias previstas nas alíneas b) e c) do artigo 2.º têm efeito suspensivo:

- a) Da liquidação das prestações tributárias correspondentes às questões suscitadas quanto à parte controvertida;
- b) Dos prazos de caducidade do direito à liquidação e de prescrição da prestação tributária até à data da comunicação da decisão arbitral, excepto no caso de recurso interposto pelo sujeito passivo.

### CAPÍTULO III

#### Processo arbitral

#### SECÇÃO I

##### Disposições gerais

#### Artigo 15.º

##### Início do processo arbitral

O processo arbitral tem início na data da constituição do tribunal arbitral, nos termos do n.º 8 do artigo 11.º

## Artigo 16.º

### Princípios processuais

Constituem princípios do processo arbitral:

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

## Artigo 17.º

### Tramitação

1 – Recebido o requerimento a que refere o artigo 10.º, o tribunal arbitral notifica o dirigente máximo do serviço da administração tributária para, no prazo de 15 dias, apresentar resposta e, caso queira, solicitar a produção de prova adicional.

2 – A administração tributária remete ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta, aplicando-se, na falta de remessa, o disposto no n.º 5 do artigo 110.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

## Artigo 18.º

### Primeira reunião do tribunal arbitral

1 – Apresentada a resposta, o tribunal arbitral promove uma primeira reunião com as partes para:

- a) Definir a tramitação processual a adoptar em função das circunstâncias do caso e da complexidade do processo;
  - b) Ouvir as partes quanto a eventuais excepções que seja necessário apreciar e decidir antes de conhecer do pedido; e
  - c) Convidar as partes a corrigir as suas peças processuais, quando necessário.
- 2 – Na reunião referida no número anterior, deve ainda ser comunicada às partes uma data para as alegações orais, caso sejam necessárias, bem como a data para a decisão arbitral, tendo em conta o disposto no artigo 21.º

#### Artigo 19.º

##### Princípio da livre condução do processo

- 1 – A falta de comparência de qualquer das partes a acto processual, a inexistência de defesa ou a falta de produção de qualquer prova solicitada não obstam ao prosseguimento do processo e à consequente emissão de decisão arbitral com base na prova produzida, de acordo com o princípio da livre apreciação de prova e da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo.
- 2 – Sem prejuízo do disposto no número anterior, o tribunal arbitral pode permitir a prática de acto omitido ou a repetição de acto ao qual a parte não tenha comparecido, bem como o respectivo adiamento.

#### Artigo 20.º

##### Modificação objectiva da instância

- 1 – A substituição na pendência do processo dos actos objecto de pedido de decisão arbitral com fundamento em factos novos implica a modificação objectiva da instância.
- 2 – No caso a que se refere o número anterior, o dirigente máximo do serviço da administração tributária notifica o tribunal arbitral da emissão do novo acto para que o processo possa prosseguir nesses termos, observando-se, quando aplicável, o disposto no artigo 64.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

### SECÇÃO II

#### Decisão arbitral

#### Artigo 21.º

##### Prazo

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

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

#### Artigo 22.º

##### Deliberação, conteúdo e forma

1 – A decisão arbitral é tomada por deliberação da maioria dos seus membros, podendo esta ser decomposta para esse efeito em pronúncias parciais incidentes sobre as diversas questões suscitadas no processo, salvo nos casos de árbitro singular.

2 – É aplicável à decisão arbitral o disposto no artigo 123.º, primeira parte, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, relativamente à sentença judicial.

3 – A decisão arbitral é assinada por todos os árbitros, identificando os factos objecto de litígio, as razões de facto e de direito que motivaram a decisão, bem como a data em que foi proferida, sendo remetido um exemplar assinado da decisão a cada uma das partes.

4 – Da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral, quando o tribunal tenha sido constituído nos termos previstos no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º

5 – Os árbitros podem fazer lavrar voto de vencido quanto à decisão arbitral e quanto às pronúncias parciais.

#### Artigo 23.º

##### Dissolução do tribunal arbitral

Após a notificação da decisão arbitral, o Centro de Arbitragem Administrativa notifica as partes do arquivamento do processo, considerando-se o tribunal arbitral dissolvido nessa data.

#### Artigo 24.º

##### Efeitos da decisão arbitral de que não caiba recurso ou impugnação

1 – A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, alternativa ou cumulativamente, consoante o caso:

- a) Praticar o acto tributário legalmente devido em substituição do acto objecto da decisão arbitral;
- b) Restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito;
- c) Rever os actos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com os actos tributários objecto da decisão arbitral, designadamente por se inscreverem no âmbito da mesma relação jurídica de imposto, ainda que correspondentes a obrigações periódicas distintas, alterando-os ou substituindo-os, total ou parcialmente;
- d) Liquidar as prestações tributárias em conformidade com a decisão arbitral ou abster-se de as liquidar.

2 – Sem prejuízo dos demais efeitos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação preclude o direito de, com os mesmos fundamentos, reclamar, impugnar, requerer a revisão ou a promoção da revisão oficiosa, ou suscitar pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos ou sobre os consequentes actos de liquidação.

3 – Quando a decisão arbitral ponha termo ao processo sem conhecer do mérito da pretensão por facto não imputável ao sujeito passivo, os prazos para a reclamação, impugnação, revisão, promoção da revisão oficiosa, revisão da matéria tributável ou para suscitar nova pronúncia arbitral dos actos objecto da pretensão arbitral deduzida contam-se a partir da notificação da decisão arbitral.

4 – A decisão arbitral preclude o direito de a administração tributária praticar novo acto tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário e período de tributação, salvo nos casos em que este se fundamente em factos novos diferentes dos que motivaram a decisão arbitral.

5 – É devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

### SECÇÃO III

#### Recurso da decisão arbitral

#### Artigo 25.º

#### Fundamento do recurso da decisão arbitral

1 – A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é susceptível de recurso para o Tribunal Constitucional na parte em que recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou que aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada.

2 – A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é ainda susceptível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.

3 – Ao recurso previsto no número anterior é aplicável, com as necessárias adaptações, o regime do recurso para uniformização de jurisprudência regulado no artigo 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, contando-se o prazo para o recurso a partir da notificação da decisão arbitral.

4 – Os recursos previstos nos números anteriores são apresentados, por meio de requerimento acompanhado de cópia do processo arbitral, no tribunal competente para conhecer do recurso.

#### Artigo 26.º

##### Efeitos do recurso da decisão arbitral

1 – O recurso tem efeito suspensivo, no todo ou em parte, da decisão arbitral recorrida, dependendo do objecto do recurso.

2 – Sem prejuízo do disposto no número anterior, o recurso interposto pela administração tributária faz caducar a garantia que tenha sido prestada para suspensão do processo de execução fiscal e o recurso interposto pelo sujeito passivo faz cessar o efeito suspensivo da liquidação, a que se refere o artigo 14.º

#### SECÇÃO IV

##### Impugnação da decisão arbitral

#### Artigo 27.º

##### Impugnação da decisão arbitral

1 – A decisão arbitral pode ser anulada pelo Tribunal Central Administrativo, devendo o respectivo pedido de impugnação, acompanhado de cópia do processo arbitral, ser deduzido no prazo de 15 dias, contado da notificação da decisão arbitral ou da notificação prevista no artigo 23.º, no caso de decisão arbitral emitida por tribunal colectivo cuja intervenção tenha sido requerida nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º

2 – Ao pedido de impugnação da decisão arbitral é aplicável, com as necessárias adaptações, o regime do recurso de apelação definido no Código do Processo dos Tribunais Administrativos.

#### Artigo 28.º

##### Fundamentos e efeitos da impugnação da decisão arbitral

1 – A decisão arbitral é impugnável com fundamento na:

- a) Não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão;
- b) Oposição dos fundamentos com a decisão;
- c) Pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia;
- d) Violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, nos termos em que estes são estabelecidos no artigo 16.º

2 – A impugnação da decisão arbitral tem os efeitos previstos no artigo 26.º

## TÍTULO II Disposições finais

### Artigo 29.º Direito subsidiário

1 – São de aplicação subsidiária ao processo arbitral tributário, de acordo com a natureza dos casos omissos:

- a) As normas de natureza procedimental ou processual dos códigos e demais normas tributárias;
- b) As normas sobre a organização e funcionamento da administração tributária;
- c) As normas sobre organização e processo nos tribunais administrativos e tributários;
- d) O Código do Procedimento Administrativo;
- e) O Código de Processo Civil.

2 – O disposto no número anterior não dispensa, nem prejudica, o dever de o tribunal arbitral definir a tramitação mais adequada a cada processo especificamente considerado, nos termos do disposto nos artigos 18.º e 19.º e atendendo aos princípios da celeridade, simplificação e informalidade processuais.

### Artigo 30.º Normas transitórias

1 – Os sujeitos passivos podem, a partir da entrada em vigor do presente decreto-lei e até ao termo do prazo de um ano, submeter à apreciação de tribunais arbitrais constituídos nos termos do n.º 1 e da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º, pretensões que tenham por objecto actos tributários que se encontrem pendentes de decisão em primeira instância nos tribunais judiciais tributários há mais de dois anos, com dispensa de pagamento de custas judiciais.

2 – A utilização da faculdade prevista no número anterior determina, a partir do momento em que o processo arbitral se considera iniciado, a alteração da causa de

pedir ou a extinção da instância, de acordo com os fundamentos apresentados no pedido de pronúncia arbitral, impondo-se ao impugnante promovê-la no prazo de 60 dias, juntando cópia do pedido de pronúncia arbitral.

Visto e aprovado em Conselho de Ministros de 11 de Novembro de 2010. – José Sócrates Carvalho Pinto de Sousa – Fernando Teixeira dos Santos – Alberto de Sousa Martins.

Promulgado em 15 de Dezembro de 2010.

Publique-se.

O Presidente da República, Aníbal Cavaco Silva.

Referendado em 17 de Dezembro de 2010.

O Primeiro-Ministro, José Sócrates Carvalho Pinto de Sousa.