

Economic Analysis of Law Review

A Nova Processualidade Fiscal e o Recrudescimento do Discurso da Arbitragem Tributária no Brasil: Uma Análise do Projeto de Lei nº 4.257, de 2019

*The New Fiscal Processuality And The Recruitment Of The Speech Of Tax Arbitration In Brazil:
An Analysis Of Bill No. 4,257, Of 2019*

Carlos Henrique Machado¹
Faculdade CESUSC

RESUMO

O modelo de justiça tributária no Brasil, pautado em um sistema monista e centralizado, tem experimentado uma crise permanente. O argumento estéril de autoridade estatal cede espaço ao paradigma da tributação democrática. O contribuinte, na condição de ser humano digno, passa a compor a centralidade do direito tributário. Nessa perspectiva, o postulado da tutela jurisdicional efetiva suplanta a ideia de inafastabilidade do poder judiciário, cujo enunciado legitimou o arquétipo de jurisdição com vocação impositiva. A transição paradigmática da autoridade para o consenso encontra justificação no cerne do Estado constitucional de direito, que consagra a participação ampla dos cidadãos, descortinando a proposição do modelo multiportas, com vias plurais para o enfrentamento das controvérsias. A arbitragem tributária no Brasil, impulsionada pelo modelo precursor do direito português, vem conquistando um espaço cada vez mais elástico no debate público. A discussão atual repercute o Projeto de Lei nº 4.257, de 2019.

Palavras-chave: Tributário. Arbitragem tributária. Métodos Adequados de Resolução de Conflitos. Projeto de Lei nº 4.257, de 2019.

JEL: K34

ABSTRACT

The tax justice model in Brazil, based on a monistic and centralized system, has experienced an eternal crisis. The sterile argument of state authority gives way to the paradigm of the democratic taxation. The taxpayer, as a dignified human being, becomes part of the centrality of law tax. In this perspective, the postulate of the effective judicial protection supersedes the idea of inability of the judiciary, whose statement legitimized the archetype of jurisdiction with an enforceable vocation. The paradigmatic transition from authority to consensus is justified at the heart of the constitutional rule of law, which enshrines broad citizen participation, breaking the proposition of the multiport model, with plural ways for coping with controversies. Tax arbitration in Brazil, pushed by the precursor model of Portuguese law, has been gaining more and more space in the public debate. The current discussion echoes Law Bill No. 4,257, of 2019.

Keywords: Tributary. Tax Arbitration. Alternative Dispute Resolution. Appropriate Conflict Resolution Methods. Law Bill No. 4,257, of 2019.

R: 27/02/20 **A:** 24/04/20 **P:** 30/04/20

¹ E-mail: oab18157@gmail.com

1. Introdução

O Estado brasileiro vem enfrentando dificuldades permanentes para aperfeiçoar os seus esforços arrecadatórios e equilibrar o volume das receitas fiscais. Ao mesmo tempo em que a voracidade fiscal por parte dos governos aumenta progressivamente, o contribuinte reivindica o abrandamento da exação sufocante, assumindo os sujeitos da relação tributária, uns perante os outros, ações duvidosas e comportamentos questionáveis.

O aparato da justiça tributária, diante dessa realidade indutora de litigiosidade, não consegue garantir com efetividade o conjunto de promessas constitucionais asseguradas aos cidadãos-contribuintes, sejam de viés substantivo ou adjetivo, repercutindo colateralmente numa grave crise do judiciário, cuja face mais evidente reside na morosidade endêmica.

Se é aparentemente simples e quase incontestável o diagnóstico do problema, ainda não foram desfragmentadas, por outro lado, as soluções para o enfretamento das mazelas que têm provocado uma verdadeira perturbação no sistema de justiça fiscal. Muito embora essa realidade não se limite exclusivamente ao âmbito da fiscalidade, o gargalo da ineficiência revela-se potencializado nos redutos das disputas de natureza tributária.

A realidade das Cortes brasileiras tem legitimado uma nova perspectiva dogmática acerca da processualidade, concebida a partir dos chamados mecanismos alternativos de resolução de conflitos (*alternative dispute resolution*), cujo discurso contaminou a produção normativa do direito processual. Perfilhando esse percurso, os direitos tributário e processual tributário, notabilizados pela grande tecnicidade das disputas, vêm postulando também um novo olhar, alinhado com a ideia de jurisdição plural e superação da cultura do litígio.

Sem desconhecer que as iniciativas tendentes a legitimar o reconhecimento da consensualidade nas fronteiras das relações tributárias ainda soam como uma heresia para determinadas parcelas do pensamento jurídico, impõe-se enfrentar o cenário de desconfiança. Nessa linha, experiências distintas de concertação em processos de construção da vontade pública têm sido testadas em ordenamentos jurídicos de nações mais desenvolvidas, com resultados importantes na contenção da conflitualidade.

O Estado constitucional de direito, inaugurado no Brasil com o advento da Constituição Federal de 1988, além de legitimar, estimula uma incursão democrática e colaborativa dos cidadãos nos espaços de atuação da administração pública, sugerindo uma participação mais efetiva na formação da vontade administrativa. Descortina-se, nessa perspectiva, um cenário que reconhece a jurisdição orientada pela pluralidade, dotada de mecanismos voltados à gestão integral de disputas tributárias. Um modelo de justiça com vocação que vai além da contenção da litigiosidade, mas que está capacitado para conduzir a decisões melhores, mais céleres e seguras.

A incerteza e a insegurança jurídica são notas típicas da contemporaneidade, catalisadas pelo cenário de complexidade das relações em sociedades cada vez mais mutáveis e globalizadas, induzindo um enorme incremento da conflitualidade. A virada do milênio consolidou uma nova Era de direitos, alavancada pela informação onipresente e pelo conhecimento instantâneo. Paradoxalmente, colocou também em relevo um universo de disputas intensas, produto de cidadãos mais conscientes e atentos ao seu espaço na sociedade, capacitados a perceber e reivindicar o que é seu de direito. Corolário natural, a expressão mais perversa dessa transição paradigmática (a litigiosidade) alcançou também as relações jurídicas firmadas no âmbito das instituições públicas e dos organismos arrecadatórios do Estado.

O modelo multiportas de resolução de conflitos tributários é uma realidade no Brasil, ganhando robustez progressiva no ambiente jurídico, político e legislativo, diante da crise de processualidade no direito tributário. O Estado constitucional de direito consagra uma estrutura jurídico-normativa legitimadora do modelo multiportas, admitindo a implementação das vias múltiplas de gerir e solucionar conflitos fiscais, a critério do legislador ordinário (*lege ferenda*).

2. A Processualidade Fiscal na Ótica da Legitimação Democrática

Corolário natural do avanço democrático afirmado pelo Estado constitucional de direito, a participação ampla dos cidadãos na vida pública é um imperativo que se estabelece. Conforme bem salienta Boaventura de Sousa Santos, “sem direitos de cidadania efetivos a democracia é uma ditadura mal disfarçada.”²

Em seus ensaios e discursos sobre a paz e a guerra, Norberto Bobbio ensina que, diante de um universo de confiança entre duas pessoas uma na outra, elas não carregam armas em seus encontros, e, quando carregam, a primeira coisa que fazem é deixá-las de lado.³ Malgrado a relação fiscal não retrate precisamente um palco de guerra, a metáfora parece adequada, porque traduz o espírito dos sujeitos em disputas, tão acirradas no campo da tributação. Quando falta a confiança, uns têm medo dos outros e todos permanecem armados, sendo vital o resgate da boa confiança nas relações públicas, extirpando o ranço de belicosidade tão danoso em matéria de fiscalidade.

No Brasil, perante o cenário de tributação escorchante, sobretudo em razão da ausência de contrapartidas razoáveis aos pagadores de impostos, potencializada por um patrimonialismo indutor de desigualdades socioeconômicas abissais, além do inestimável desvio corrompido de verbas públicas, tudo acaba conduzindo a um discurso enganoso de que parcelas da evasão tributária se afiguram como um exercício de defesa legítima. Uma realidade que conflita, a toda evidência, com os valores proclamados no próprio preâmbulo da Constituição do Brasil de 1988, de uma sociedade “fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias.”⁴

Não é preciso lembrar que a organização e estruturação do processo tributário adequado emerge da necessidade de atribuir competência para as instâncias legalmente investidas, a fim de oferecer os instrumentos qualificados para a resolução dos conflitos decorrentes das relações jurídicas associadas à criação e cobrança de tributos. Conforme bem explica Saldanha Sanches, essa relação, na primeira fase, aparece “como mera consequência para o cidadão da situação de um Estado detentor do *jus disponendi de rebus propriis civium, salutis publicae causa*, como o poder tributário a configurar um poder absoluto só tendencialmente limitado.”⁵ O imposto, posteriormente, torna-se o produto de uma relação tributária abstratamente definida,⁶ balizada pela contenção do

² SANTOS, B. S. *Para uma revolução democrática da justiça*. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2004. p. 11.

³ BOBBIO, N. *O terceiro ausente*: ensaios e discursos sobre a paz e a guerra. Tradução: Daniela B. Versiani. Barueri: Manole, 2009. p. 296.

⁴ BRASIL. *Constituição. República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 5 out. 1988.

⁵ SALDANHA SANCHES, J. L. *Manual de direito fiscal*. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 2007. p. 11-12

⁶ José Luis Pérez de Ayala aponta que “El concepto de relación jurídica que viene utilizando el Derecho Tributario es, en algunas escuelas, una relación amplia y compleja. La relación jurídico-tributaria se considera en estas corrientes como una correlación, un conjunto unitario de poderes y deberes, derechos y obligaciones, unas materiales, otras formales. Otros autores prefieren el concepto de obligación tributaria material (obligación de pagar el tributo), como uno de los elementos pasivos, el fundamental, de esa misma relación, para elaborar, a partir de él un sistema coherente, y niegan la existencia de una relación jurídico-tributaria compleja.” PEREZ DE AYALA, J. L. *Derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968. v. I. p. 35.

princípio da legalidade, modelando um conjunto de direitos subjetivos do sujeito passivo, com submissão à tutela de um órgão jurisdicional independente.

Sob esse viés, a ideia da *nova processualidade* no âmbito do direito fiscal tem sido cada vez mais ventilada pela doutrina. Ricardo Lobo Torres dissera que a ideia de processo tributário *equitativo*⁷ está em trânsito afirmativo, afastando os pressupostos autoritários e remissivos aos esquemas superados de *velha processualidade*, outrora sustentados como dogmas por tributaristas da mais alta vanguarda, como Rubens Gomes de Souza e Gilberto de Ulhôa Canto, ancorados em *velhos princípios*, especialmente a superioridade do interesse público. Lobo Torres propôs que “esse esquema simplista é incapaz de apreender a complexa conflitualidade desenvolvida entre o fisco e os contribuintes no Estado Democrático de Direito, que exige a participação e o consenso”, o que oferece um solo de cultivo para os métodos alternativos de resolução *justa* de conflitos em matéria tributária, sobretudo na perspectiva de um *Estado da Sociedade de Risco*.⁸

A origem da processualidade fiscal não ortodoxa remete aos ensinamentos de José Joaquim Gomes Canotilho e Vital Moreira, ao afirmarem que a doutrina e jurisprudência vêm se ocupando em densificar o conceito do processo equitativo a partir de diferentes princípios: o direito à igualdade de armas ou de posições no curso do processo; o direito de defesa e ao contraditório; o direito aos prazos razoáveis de ação ou de recurso; o direito à fundamentação das decisões; o direito à decisão em tempo razoável; o direito ao conhecimento dos dados processuais; o direito à prova; e o direito a um processo orientado para a justiça material.⁹

Aportando no pensamento do jurista português Vitor Faveiro, diz-se que o homem deve integrar-se à sociedade, não apenas como um elemento de composição, mas também, e sobretudo, como um elemento *de ação*, na medida em que a evolução da sociedade primária para a sociedade política, constitutiva do Estado, ocorre por uma “necessária consciência colectiva dos seus membros quanto aos fins da própria sociedade, não bastando, naturalmente, a mera aceitação inconsciente e resignada de uma eventual situação de facto de sujeição forçada.”¹⁰ Essa concepção assume uma relevância ainda mais pronunciada nos dias atuais, quando se tem buscado venerar passivamente a ossatura do Estado democrático de direito a partir de um instrumental autossuficiente para conter as investidas do poder impositivo estatal contra os cidadãos,¹¹ o que se sabe que é algo enganoso.

Os princípios dessa nova processualidade, no paradigma do Estado constitucional de direito, atingiram o seu ápice e o status de direitos e garantias fundamentais, desempenhando um papel importante na releitura do processo tributário. A *participação* é uma diretriz entalhada no

⁷ Para J. J. Canotilho, a gênese de *processo equitativo* (*due process* ou processo justo) encontra as suas origens na experiência norte-americana do *due process of law*, remetendo o *processo devido* ao *processo justo* de criação legislativa de normas jurídicas, designadamente as normas restritivas de liberdades do cidadão, informando processos justos e adequados que moldam a atividade legiferante, com a observância aos trâmites estabelecidos na constituição ou plasmados em regimentos. CANOTILHO, J. J. G. Direito constitucional e teoria da constituição. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 493.

⁸ TORRES, R. L. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, O. O. P.; GUIMARÃES, V. B. (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008b. 507. p. 94-96.

⁹ CANOTILHO, J. J. G.; MOREIRA, V. *Constituição da república portuguesa anotada*: artigos 1º a 107º. 4. ed. Lisboa, Coimbra: Wolters Kluwer, 2007. v. 1. p. 415-416.

¹⁰ FAVEIRO, V. A. D. *Fiscalidade nacional contemporânea*. Lisboa: Ministério das Finanças, 1964. p. 53.

¹¹ Ao criticar o elevado grau de monopolização das funções sociais em um aparelho de dominação estatal, Diogo Leite de Campos (2006, p. 80) assevera: “E em matéria de impostos? O aparelho político-administrativo, consciente de que é aqui que se encontra o fundamento do seu poder, cede em pormenores (baixa taxas, concede benefícios, etc.) mas mantém o essencial: aquilo que faz do imposto o instrumento de dominação dos governantes transformando os governados, do sujeito do poder, em seu objeto.”

âmbito da Constituição do Brasil de 1988, estabelecendo, já em sua disposição introdutória, que todo o poder emana do *povo*, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente.

3. A Concretização da Tutela Jurisdicional Efetiva pela Afirmação das Técnicas Adequadas de Tratamento Preventivo e Resolutivo dos Conflitos

A proposta de ressignificação do princípio da *inafastabilidade do poder judiciário*, assumindo o conteúdo intrínseco de *tutela jurisdicional efetiva*, transforma o próprio desígnio fundamental dos sistemas atuais de justiça, revelando uma preocupação mais intimamente relacionada com a pacificação social.¹² Aborta-se, nessa perspectiva, o enfoque tradicional limitado à questão dos conflitos, a fim de prestigiar todo um rol de ferramentas destinadas à integração da sociedade, vinculadas a um agrupamento amplo de ideologias balizadoras, cuja essência reside na promoção da vida em coletividade, garantindo-lhe a convivência, a segurança, o progresso, a justiça e a paz.

Parafraseando Christopher Moore, pode-se afirmar que os desacordos e os problemas estão aptos a surgir em quase todos os relacionamentos da existência humana. Na maior parte das desavenças, entretanto, o tratamento ocorre, geralmente, de maneira informal. Em um primeiro momento, os indivíduos podem evitar uns aos outros porque não gostam do desconforto que acompanha os conflitos, não consideram a questão tão importante ou não possuem o poder para impor uma mudança. Em outras situações, as disputas instalam-se e precisam ser efetivamente solucionadas.¹³

Diante desses contornos, eleva-se a concepção de que *prevenir* uma disputa é tão importante quanto *resolvê-la*. Do mesmo modo, tão relevante quanto o acesso (ingresso) dos cidadãos aos canais de resolução de disputas, sejam tradicionais ou “alternativos”, é também fundamental a própria *gestão* dos conflitos, permitindo o delineamento das vias *mais adequadas* de tratamento para cada modalidade de controvérsia. Empreende-se, assim, uma remodelagem conceitual nos alicerces da teoria geral do direito processual, cuja genealogia mais remota remete ao direito privado, recobrando agora a sua hereditariedade.

Nem todo conflito de interesses forma necessariamente uma disputa. E a concepção de um sistema de justiça mais aberto reside exatamente na ideia de que *não é preciso formar uma disputa*. Aludindo Luiz Fernando V. A. Guilherme, em direção convergente, é imperioso ter em conta que são necessários instrumentos “não apenas para resolver o conflito já lançado, mas, também, os meios para evitar que eles ganhem vida.”¹⁴ Noutros termos, anteriormente à busca por medidas impositivas e garantidas pelo Estado para dissipar as disputas, as pessoas com interesses

¹² A ideia de *pacificação* é proposta por Dinamarco e Carrilho Lopes: “Mas o que há de substancialmente relevante no exercício da jurisdição estatal, pelo aspecto social do proveito útil que é capaz de trazer aos membros da sociedade, está presente também nessas outras atividades: é a busca de pacificação das pessoas e grupos mediante a eliminação de conflitos que os envolvam. Tal é o escopo social magno da jurisdição, que atua ao mesmo tempo como elemento legitimador e propulsor da atividade jurisdicional.” DINAMARCO, C. R.; LOPES, B. V. C. *Teoria geral do novo processo civil*. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 31.

¹³ MOORE, C. W. *O Processo da mediação: estratégias práticas para a resolução de conflitos*. 2. ed. Tradução: Magda França Lopes. Porto Alegre: Artmed, 1998. p. 22.

¹⁴ GUILHERME, L. F. V. A. *Manual de arbitragem e mediação: conciliação e negociação*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 40.

conflitantes deveriam procurar alternativas de natureza não estatal, consensuais, suasórias, autocompositivas ou heterocompositivas.¹⁵

A proposição de técnicas de solução de disputas por vias não contenciosas, inclusive dispensada uma participação efetiva do Estado, encontra base de sustentação no próprio paradigma do Estado constitucional, cuja legitimação se encontra adensada ao pressuposto democrático de participação ativa dos cidadãos. Sob o viés do direito comparado, uma das inovações da Constituição Espanhola de 1978, foi incluir dentre os direitos fundamentais, com o máximo plus de fundamentalidade, um rol explícito de direitos processuais, que são basicamente direitos instrumentais, isto é, direitos de que têm a função de garantia ou de proteção dos demais direitos.¹⁶ No Brasil, vale destacar, não é muito diferente.

A concepção ampla de proteção jurisdicional na atualidade precisa contemplar um conjunto de alternativas: prévias à instalação das disputas (ou dos litígios), no sentido de promover a concertação de interesses contrapostos; ou posteriores à deflagração formalizada das disputas, emprestando-se um leque de opções voltadas à composição dos conflitos, com vistas essencialmente à pacificação das relações sociais. Dinamarco e Lopes, nessa direção, firmam o posicionamento no sentido de que “a solução de conflitos não é atividade exclusiva do Estado, mediante a oferta da tutela jurisdicional estatal”.¹⁷ O sucesso da implementação das medidas voltadas a edificar uma *cultura de paz* não pode estar exclusivamente atrelado ao aspecto formal de obter um desfecho para as disputas, mas, antes de tudo, a apresentar soluções que atendam aos interesses em choque, em compromisso com os ideais de justiça pronunciados pelo direito posto.

Significa afirmar, portanto, que os mecanismos adequados de resolução de conflitos devem merecer alguma legitimação específica do ordenamento jurídico, notadamente em matéria de direito tributário, com a definição dos contornos para o caminho da *pacificação*. Rubens Gomes de Sousa afirmou que “o sistema tributário de qualquer país, deve, antes de qualquer coisa, corresponder às suas condições econômicas e sociais, e ser adaptado às suas instituições políticas e ao seu regime jurídico geral.”¹⁸ Logo, o direito deve estar atento às reivindicações sociais, buscando os mecanismos para a equalização de distúrbios próprios das relações mais triviais do cotidiano. Nessa perspectiva, Kazuo Watanabe sustenta a necessidade de promover uma cultura de pacificação, defendendo a “adequação da solução à natureza dos conflitos e às peculiaridades e condições especiais das pessoas envolvidas.”¹⁹ Em convergência, Ada Pellegrini Grinover aponta os três fundamentos essenciais perquiridos pela chamada *justiça conciliativa*: o social, o político e o funcional, direcionados, respectivamente, à pacificação, à participação cidadã e à diminuição da crise da justiça.²⁰

¹⁵ O espectro de instrumentos cobertos pelo guarda-chuva das *alternative dispute resolutions* é bastante amplo, como exemplifica Fiadjoe: “(a) dispute prevention; (b) negotiation; (c) mediation; (d) a mix of mediation/ arbitration or arbitration/ mediation; (e) the institution of the ombudsman; (f) private mini-trial; (g) judicial mini-trial; (h) pre-judicial conference; (i) early neutral evaluation; (j) arbitration; (k) administrative hearing; (l) case management; and (m) renting a judge.” FIADJOE, A. *Alternative dispute resolution: a developing world perspective*. London: Cavendish, 2004. p. 19-20.

¹⁶ ESPANHA. *Constituição (1978)*. Constituição Espanhola. Madrid: Palácio das Cortes, 27 dez. 1978.

¹⁷ DINAMARCO, C. R.; LOPES, B. V. C. *Teoria geral do novo processo civil*. p. 31.

¹⁸ SOUSA, R. G. *Compêndio de legislação tributária*. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (coord.). Obra póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 188-189.

¹⁹ WATANABE, K. Acesso à justiça e meios consensuais de solução de conflitos. In: ALMEIDA, R. A.; ALMEIDA, T.; CRESPO, M. H. (org.). *Tribunal multiportas: investindo no capital social para maximizar o sistema de solução de conflitos no Brasil*. Rio de Janeiro: FGV, 2002. p. 99.

²⁰ GRINOVER, A. P. Mediação paraprocessual. In: ALMEIDA, R. A.; ALMEIDA, T.; CRESPO, M. H. (org.). *Tribunal multiportas: investindo no capital social para maximizar o sistema de solução de conflitos no Brasil*. Rio de Janeiro: FGV, 2002. p. 95-96.

Mais especificamente no âmbito do direito tributário, os diferentes momentos para a aplicação das técnicas de resolução de conflitos têm encontrado amplo respaldo na doutrina internacional. A respeito do tema, no direito espanhol, J. J. Ferreiro Lapatza sugestiona – mesmo reconhecendo a resistência do legislador em admitir qualquer tipo de convenção na aplicação dos tributos, o que conduz a administração a uma aplicação mais restritiva da lei tributária – a introdução de duas técnicas de terminação convencional de conflitos, com inspiração nos ordenamentos jurídicos alemão e italiano: a primeira técnica seria constituída pelas *actas con acuerdo*²¹, enquanto a segunda técnica, seguindo o modelo italiano, seria introduzir a possibilidade de conciliação antes do recurso aos tribunais.

Na Itália, diante do caráter sistematizador que deve qualificar o feixe de métodos adequados de resolução dos conflitos fiscais, a doutrina distingue três momentos em que a intervenção poderia assumir um lugar: 1) fase pré-contenciosa, compreendendo os instrumentos jurídicos adequados para os conflitos identificados durante o procedimento de lançamento tributário e, portanto, com natureza prévia aos recursos manejados perante os tribunais judiciais; 2) fases pré-contenciosa e contenciosa, incluídos os institutos compreendidos sob o guarda-chuva da revisão de ofício da administração tributária, ou seja, a atuação no âmbito da autotutela; 3) fase contenciosa, correspondente à possibilidade de que, também no procedimento contencioso, os contribuintes e a administração pública possam chegar a um acordo, total ou parcial, sobre a matéria objeto do litígio.²²

É necessário, pois, encarar os sistemas encarregados de resolver os conflitos fiscais, prévia ou posteriormente, como mecanismos para a concretização do princípio da tutela jurisdicional efetiva, porque possuem o verdadeiro predicado de promover uma melhora em *todo o aparato de promoção da justiça*. Trata-se de flagrante elevação do acesso à justiça a partir, exata e paradoxalmente, de um *não acesso à justiça* em determinados casos, de modo que, além de representar um expediente de defesa dos interesses particulares dos contribuintes, a concertação ainda traduz uma proteção do bem comum.

4. Análise econômica da processualidade tributária

As críticas contundentes ao poder judiciário não são uma realidade extravagante do Brasil. Em todo o mundo, as investidas ao processo judicial tradicional têm-se intensificado, a partir de razões muito bem sintetizadas por Albert Fiadjoe: “the adversarial nature of the trial; delay; expense; court overcrowding; rising demands on scarce public resources; escalating legal and

²¹ “Esta técnica, que trata de “utilizar las enseñanzas de la ‘entrevista final’ alemana y del ‘acertamiento con adhesione’ italiano, reúne las ventajas antedichas y no supone sino la confirmación, reforzada y ampliamente de la línea en que se han movido y se mueven hoy en nuestro país las ‘actas de conformidad’; publicitando su contenido convencional y dando a este contenido un respaldo explícito y expreso, haciendo, además, intervenir en ellas a un tercero, en función de mediación, conciliación y arbitraje – en definitiva, de impulsor del acuerdo –, que bien puede ser el superior jerárquico del inspector actuario, o bien – siguiendo el modelo americano – un miembro de una oficina técnica especializada en estas funciones.” FERREIRO LAPATZA, J. J. *La justicia tributaria en España: informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos*. Madrid: Marcial Pons; Barcelona: Ediciones Jurídicas e Sociales, 2005. p. 235-236.

²² ANDRÉS AUCEJO, E. *La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008. p. 37-42.

emotional costs; an increasingly long, arduous litigation process; and inefficiency and popular frustration with litigation.”²³

Não é de hoje que a doutrina especializada vem alertando sobre a crise que atinge a concepção de jurisdição estatal monopolizada, identificando resistências em admitir como discutível e recusável a prevalência e a impositividade da autoridade legal do poder público, em especial em sua função pacificadora de justiça social, uma vez que os Estados perderam a legitimidade de representação plena dos anseios da cidadania. Ironicamente, trata-se de uma crise decretada pelos próprios arroubos reivindicatórios de protagonismo por parte do poder judiciário,²⁴ erigidos na segunda metade do século XX.

Com propriedade, Antônio Carlos Wolkmer destaca que a validade das normas que sintetizam as atribuições do poder judiciário não se mede pela eficácia e aceitação espontânea da comunidade dos indivíduos, “mas por terem sido produzidas em conformidade com os mecanismos processuais oficiais, revestidos de coação punitiva, provenientes do poder público”, consagradores de uma legitimidade apenas “jurídico-racional” do Estado moderno. Nesse cenário, no qual impera a falta de legitimidade estatal plena, têm aflorado os modelos de resolução de conflitos por caminhos não institucionalizados, à medida que a estrutura de jurisdição do modelo convencional de legalidade estatal “torna-se funcionalmente incapaz de acolher as demandas e de resolver os conflitos inerentes às necessidades engendradas por novos atores sociais.”²⁵

As fragilidades do sistema de justiça brasileiro patenteiam a necessidade de uma reformulação premente e um aperfeiçoamento do aparelho judicial, em sintonia com a proposta de *tutela jurisdicional efetiva*, precisamente no âmbito das disputas tributárias, uma vez que o poder judiciário perde cada vez mais a sua legitimidade ao não conseguir solucionar as questões importantes, e mesmo as mais simplórias, em tempo e modo razoáveis.²⁶

Os números mais atualizados do Conselho Nacional de Justiça indicam que existem 80,1 milhões de processos judiciais em tramitação no Brasil, ainda aguardando por alguma solução. Representa uma média de um processo judicial em curso para cada 2,6 pessoas, corroborando a chamada “cultura de litigiosidade”. Apenas durante o ano de 2017, ingressaram 29,1 milhões de processos nas prateleiras do poder judiciário, enquanto foram baixados 31 milhões,²⁷ evidenciando que o estoque represado sofreu um impacto pouco significativo, mesmo diante de um aumento expressivo nos níveis de produtividade.²⁸

²³ FIADJOE, A. *Alternative dispute resolution: a developing world perspective*. London, Sydney, Portland: Cavendish, 2004. p. 7.

²⁴ André Azevedo Alves e José Manuel Moreira enfrentaram a questão da *escolha pública* (*public choice*), denunciando a visão romântica do Estado benevolente e eficaz, a partir de uma análise econômica da política. Destacaram o componente humano e individualista nas tomadas de decisão, sustentando que os indivíduos não sofrem uma completa transformação psicológica e moral quando ingressam no processo político, terminando por transparecer posições idealistas. ALVES, A. A.; MOREIRA, J. M. *O que é a escolha pública?: para uma análise econômica da política*. Estoril: Principia, 2004. p. 50.

²⁵ WOLKMER, A. C. *Pluralismo jurídico: fundamentos de uma nova cultura no direito*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Alfa Ômega, 2001. p. 309.

²⁶ Em sentido convergente, Jose Luis Bolzan de Moraes assinalou, ainda na década de 1990: “A impossibilidade de resolução de todos os problemas que hoje demandam acesso à Justiça e que colimam seja essa justiça, realmente, efetiva, na consecução dos propósitos prometidos, elucida um descompasso e um desajuste que acabam por ocasionar uma perda de poder do Estado e consequente desprestígio e deslegitimação do próprio Poder Judiciário, como Poder Público Estatal”. MORAIS, J. L. B. *Medição e arbitragem: alternativas à jurisdição*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999. p. 106.

²⁷ CNJ. *Justiça em números 2018: ano-base 2017*. Brasília, DF: CNJ, 2018. p. 73.

²⁸ CNJ. *Justiça em números 2018*. p. 83.

Um dos indicadores que chama especial atenção é o fato de que mais da metade dos processos em tramitação (53%) referem-se às fases de execução, com um impacto bastante significativo principalmente nos segmentos das justiças estadual e federal. Noutras palavras, não obstante o resultado alcançado em sua fase de cognição, o processo judicial não obtém uma efetividade: o famoso *ganha, mas não leva*.

Em 2017, as despesas totais com o orçamento do poder judiciário somaram R\$ 90,8 bilhões, representando um crescimento de 4,4% em relação ao ano imediatamente anterior e correspondendo a 1,4% do Produto Interno Bruto nacional, ou 2,6% dos gastos totais da União Federal. Essa despesa representa um dispêndio por habitante de R\$ 368,22.²⁹ Também em 2017, o poder judiciário contava com 448.964 indivíduos em sua força total de trabalho, sendo 18.168 magistrados.³⁰ A despesa orçamentária média realizada por magistrado foi de aproximadamente R\$ 48,5 mil,³¹ enquanto com servidores foi de R\$ 15,2 mil.³²

Os números são absolutamente significativos, oferecendo uma radiografia precisa e confiável do panorama financeiro da justiça brasileira, justamente pela fonte autêntica da informação.³³ Sem embargo, se os números já parecem alarmantes em absoluto, o problema agrava-se ainda mais quando se compara o cenário dos gastos do poder judiciário brasileiro com o de outras despesas e de outros países.

De acordo com Luciano Da Ros, o orçamento do judiciário brasileiro é provavelmente o mais elevado por habitante dentre todos os países federais do hemisfério ocidental.³⁴ A partir de dados um pouco menos atualizados, remissivos ao ano de 2014, percebe-se que as despesas do poder judiciário, em relação a alguns importantes países selecionados, com base no percentual do Produto Interno Bruto, são escandalosamente superiores: Brasil, 1,30%; Espanha, 0,12%; Argentina, 0,13%; Estados Unidos, 0,14%; Inglaterra, 0,14%; Itália, 0,19%; Portugal, 0,28%; Alemanha, 0,32%; Venezuela, 0,34%.

²⁹ CNJ. *Justiça em números 2018*. p. 56.

³⁰ CNJ. *Justiça em números 2018*. p. 66.

³¹ Apenas para fins comparativos, o salário mínimo em 2017 foi de R\$ 937,00.

³² CNJ. *Justiça em números 2018*. p. 63.

³³ Desenvolvendo uma análise crítica a respeito dos levantamentos e das estatísticas do Conselho Nacional de Justiça, Volnei Rosalen relativiza a justeza dos números, destacando que o viés inferencial pode levar a interpretações distintas de um determinado fenômeno mensurável, a partir de critérios políticos e científicos que atuam sobre a interpretação: “A estatística assim apresentada acaba por denunciar um fenômeno de ‘multiplicação dos litígios’ promovido pelo tratamento dado às informações pelo CNJ. Quando apresentadas separadamente ela permite afirmar que o índice de atendimento à demanda foi maior. E também que o número de processos acumulados aumentou. Tal tipo de contradição parece reforçar dois discursos que no Judiciário andam imbricados: o de que juízes trabalham muito, e o de que há muitos processos.” ROSALEN, V. *Judiciário e política: fatos e versões da crise do judiciário do Brasil a partir de sua estrutura e dos litígios*. Curitiba: Juruá, 2018. p. 38-40.

³⁴ A partir de estudo do ano de 2015, Luciano Da Ros esclarece: “Por habitante, a despesa do Poder Judiciário brasileiro é muito superior em valores absolutos à de países cuja renda média é claramente superior, como Suécia (€ 66,7), Holanda (€ 58,6), Itália (€ 50), Portugal (€ 43,2), Inglaterra (€ 42,2) e Espanha (€ 27) (CEPEJ 2014, 43). Isto coloca a despesa com o Poder Judiciário no Brasil em nível equiparável ao de países desenvolvidos, sendo inclusive bastante elevado em relação à grande maioria deles. Não à toa, a comparação com países do mesmo continente torna claro o quão desproporcional ao nível médio de renda do Brasil é o orçamento destinado ao seu Poder Judiciário. Os gastos em valores absolutos per capita com o Poder Judiciário chileno (US\$ 34,6), argentino (US\$ 19,1) e colombiano (US\$ 16,4) são várias vezes inferiores àqueles praticados do Brasil (CEJA 2007). Isto é, o valor absoluto destinado ao Poder Judiciário no Brasil o coloca no estrato superior de despesas mesmo entre os países ricos, de tal forma que esta despesa se torna proporcionalmente muito alta comparativamente ante a renda média inferior do país.” DA ROS, L. O custo da justiça no Brasil: uma análise comparativa exploratória. Newsletter. *Observatório de elites políticas e sociais do Brasil*, NUSP/UFPR, v. 2, n. 9, jul. 2015. p. 4.

Ao mesmo tempo, destoa significativamente o número de magistrados por 100.000 habitantes dentre os países destacados: Inglaterra, 3,8; Chile, 5; Venezuela, 6,8; Brasil, 8,2; Colômbia, 10,4; Argentina, 11,4; Portugal, 19,2; Alemanha, 24,7. Segundo Luciano Da Ros, o que os números demonstram com absoluta clareza “é que a quantidade de magistrados existente no Brasil não se presta a explicar por que a despesa com o seu Poder Judiciário é tão destoante em relação à dos demais países.”³⁵ Ou seja, a Alemanha gasta 0,32% do seu Produto Interno Bruto para sustentar uma proporção de 24,7 magistrados por 100.000 habitantes, enquanto o Brasil gasta 1,3% com apenas 8,2 magistrados por 100.000 habitantes. Noutros termos, o Estado brasileiro gasta, proporcionalmente ao seu PIB, quatro vezes mais que o Estado germânico para contar com um corpo de magistrados três vezes inferior. Em síntese, diante do reconhecimento por diversos países ao redor do mundo de crises instaladas nos seus sistemas de justiça, conforme vêm advertindo algumas doutrinas e estudos importantes, o que resta ao Brasil é reconhecer um verdadeiro colapso impactando em seu modelo de jurisdição: um sistema de justiça tipicamente estatal, com onerosidade sem paralelos para os contribuintes, moroso e pouco eficiente.

A realidade do Brasil escancara um impasse a ser enfrentado, que é um cenário político altamente favorecedor da litigiosidade, na medida em que o poder judiciário é fortemente subsidiado pelo Estado, restando aos litigantes, mesmo àqueles com condições econômicas abastadas, um custo relativamente reduzido para demandar. A um só tempo, esses subsídios representam um elemento deletério e corrosivo das despesas públicas, tão escassas para o custeio de outras obrigações públicas de primeira necessidade.

Não bastassem todos esses números, verifica-se que 12,1% da totalidade dos processos judiciais, apenas durante 2017, restaram finalizados por meio de ações e medidas conciliatórias, revelando um volume crescente da consensualidade quando comparado aos anos imediatamente anteriores (11,1% em 2015 e 11,9% em 2016),³⁶ o que conduz a uma conclusão insofismável de que a orientação das políticas de justiça no Brasil encontra-se historicamente equivocada.

Como resultado, a confiança dos brasileiros no poder judiciário vem despencando a passos largos³⁷. Apenas um quarto dos cidadãos (24%) afirmam confiar ou confiar muito no poder judiciário brasileiro, evidenciando um percentual bastante insatisfatório, sobretudo quando contrastado com o índice de confiança de outras instituições: Forças Armadas, 56%; Igreja Católica, 53%; Redes Sociais, 37%; Imprensa escrita, 35%; Emissoras de TV, 30%.³⁸

5. A arbitragem tributária no direito comparado português

A introdução da via arbitral tributária no ordenamento jurídico português foi encarada como uma ousadia em sua gênese, descortinando a grande revolução de um sistema complicado, abarrotado por instâncias processuais demasiadas e alternativas, com diplomas e prazos sobrepostos: “uma amálgama legislativa que em nada contribuía para a celeridade processual e para o desígnio constitucional de assegurar aos particulares uma tutela jurisdicional efectiva.” Em caráter de pioneirismo no plano interno, Portugal introduziu a arbitragem tributária como uma novidade

³⁵ DA ROS, L. O custo da justiça no Brasil. p. 06.

³⁶ CNJ. *Justiça em números 2018*. p. 137.

³⁷ De 2013 para cá, a confiança no Judiciário caiu 10 pontos percentuais, passando de 34%, em 2013, para 24%, em 2017. Esse dado é significativo, considerando-se que em anos anteriores não havia grandes oscilações no grau de confiança na Justiça. FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. Escola de Direito de São Paulo. *Relatório ICJ Brasil*. São Paulo, 2017. p. 14.

³⁸ FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. *Relatório ICJ Brasil*. p. 13.

quase absoluta em termos internacionais, diante da ausência de registros sobre a adoção de solução idêntica por parte da esmagadora maioria dos países desenvolvidos.³⁹

O progresso da arbitragem tributária apenas foi possível em razão da grave tensão deficitária das contas públicas portuguesas,⁴⁰ agravadas por um sistema de justiça com uma eficiência bastante questionável, o que acabou impulsionando a adoção de medidas políticas estranhas ao discurso fiscalista.⁴¹ A arbitragem tributária em Portugal desponta, desse modo, na trilha de experiências com a arbitragem administrativa,⁴² que se insere, aliada à mediação, naquilo que se convencionou designar como o “caminho da boa administração”.⁴³ Lúcio de Assunção Barbosa, então Presidente do Supremo Tribunal Administrativo, relatava, diante desse recorte histórico, um cenário de litigância crescente, com causa na crise econômica, na agressividade fiscal e na conscientização progressiva dos cidadãos por direitos.⁴⁴

Em sua essência, a concepção da arbitragem em matéria tributária é absolutamente compatível com o modelo constitucional dos Estados modernos, cuja idealização dos processos tende a recorrer cada vez menos ao poder de autoridade, pretendendo, pelo contrário, uma via mais aberta e preponderante de diálogo com os cidadãos-contribuintes, que passaram a desempenhar um papel relevante e ativo no quadro de concertação social. Esse é, aliás, o entendimento defendido nas discussões que conduziram à implementação da arbitragem fiscal em Portugal, como forma adicional de resposta aos problemas públicos,⁴⁵ em sintonia com as garantias do processo tributário.⁴⁶ Trata-se de uma inovadora compreensão do sistema de justiça tributária.

A admissibilidade da via arbitral para as questões de direito público, em especial as tributárias, encontra suporte constitucional, insito no art. 209 da Constituição de Portugal de 1976,⁴⁷ autorizando a instituição de tribunais arbitrais, sem qualquer ressalva quanto à matéria jurídica. Adicionalmente, o texto constitucional congrega na disciplina da “função jurisdicional” a possibilidade de institucionalização dos “instrumentos e formas de composição não jurisdicional de conflitos” (art. 202), ressoando um compromisso com o direito de participação, igualmente pronunciado na Carta.

Jorge Miranda e Rui Medeiros afirmam, com propriedade, que os tribunais arbitrais se encontram, também eles, “subordinados ao regime da categoria dos tribunais judiciais”, resultando

³⁹ ALMEIDA, S. F. Primeiras reflexões sobre a lei de arbitragem em matéria tributária. In: OTERO, P; ARAÚJO, F; GAMA, J. T. (org.). *Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. v. 5. p. 381-384.

⁴⁰ TEIXEIRA, G. *Manual de direito fiscal*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2016. p. 383.

⁴¹ OLIVEIRA, A. P. Da arbitragem administrativa à arbitragem fiscal: nota sobre a introdução da arbitragem em matéria tributária. In: VILLA-LOBOS, N.; VIEIRA, M. B (org.). *Mais justiça administrativa e fiscal: arbitragem*. Coimbra: Coimbra Editora; Wolters Kluwer, 2010. p. 131.

⁴² ANDRADE, J. C. V. *A justiça administrativa*. 16. ed. Coimbra: Almedina, 2017. p. 43; FEIO, D. Arbitragem fiscal em Portugal: o início de um caminho. In: MINISTÉRIO DA JUSTIÇA. Gabinete para a resolução alternativa de litígios. *Resolução Alternativa de Litígios: II Colectânea de textos publicados na News Letter Gral*. Porto Alegre: Agora Comunicação, 2008. p. 103.

⁴³ OLIVEIRA, M. C. Mediação e arbitragem no roteiro da “boa administração”: a experiência portuguesa no contexto europeu. In: VILLA-LOBOS, N.; VIEIRA, M. B (org.). *Mais justiça administrativa e fiscal: arbitragem*. Coimbra: Coimbra Editora; Wolters Kluwer, 2010. p. 59.

⁴⁴ VILLA-LOBOS, N.; VIEIRA, M. B (org.). *Mais justiça administrativa e fiscal: arbitragem*. Coimbra: Coimbra Editora; Wolters Kluwer, 2010. p. 5.

⁴⁵ FERREIRA, E. P. A possibilidade da arbitragem tributária. In: CAMPOS, D. L.; FERREIRA, E. P. (org.). *A arbitragem em direito tributário: I conferência AIBAT-IDEFF*. Coimbra: Almedina, 2010. p. 18-22.

⁴⁶ RIBEIRO, J. S. Principles of tax arbitration. In: VILLA-LOBOS, N.; PEREIRA, T. C. (coord.). *The portuguese tax arbitration regime*. Coimbra: Almedina, 2015. p. 48.

⁴⁷ PORTUGAL. *Constituição da República Portuguesa*. Lisboa: Assembleia Constituinte, 25 abr. 1976.

em uma “verdadeira assimilação material entre os tribunais arbitrais e os tribunais judiciais.”⁴⁸ Em consequência da autoridade de tribunais arbitrais como estruturas típicas da jurisdição do Estado, destacam algumas implicações consecutórias: a independência dos juízes dos tribunais arbitrais; os juízes dos tribunais arbitrais não podem ser responsabilizados por suas decisões, exceto nas hipóteses previstas para os demais juízes; a criação dos tribunais arbitrais é matéria reservada à competência legislativa; os tribunais arbitrais não podem aplicar normas que impliquem afronta à Constituição; as decisões arbitrais precisam ser fundamentadas; o poder jurisdicional dos tribunais arbitrais termina com a prolação da decisão que põe fim ao litígio; as audiências devem ser, em princípio, públicas; os tribunais arbitrais têm direito, no exercício funcional, às garantias inerentes ao estatuto funcional dos juízes de Estado.⁴⁹

O ordenamento jurídico português, atendendo às diretrizes da Carta Política, é exuberante ao disciplinar as vias arbitrais no âmbito do direito público, com uma extensa legislação que confere maior segurança aos seus institutos e procedimentos. O Código de Processo nos Tribunais Administrativos, consubstanciado na Lei nº 15/2002,⁵⁰ prevê que pode ser constituído o tribunal arbitral para o julgamento de questões de direito público. A Lei nº 63/2011,⁵¹ por sua vez, que aprovou a Lei da Arbitragem Voluntária, estabelece que “o Estado e outras pessoas colectivas de direito público podem celebrar convenções de arbitragem, na medida em que para tanto estejam autorizados por lei ou se tais convenções tiverem por objecto litígios de direito privado.” Paralelamente, ainda, o Código do Procedimento Administrativo e o Código dos Contratos Públicos disciplinam a possibilidade dos instrumentos contratuais submetidos a regimes de direito privado na esfera do direito público.

Na esfera fiscal, especialmente, Ana Perestrelo de Oliveira acentua três obstáculos que se impuseram na edificação de um modelo para a arbitragem tributária: “a tradicional visão da fiscalidade como ‘atributo da soberania’, o princípio da legalidade fiscal e, sobretudo, a problemática compatibilização da natureza da obrigação tributária com o critério geral da arbitrabilidade (por enquanto) vigente na nossa ordem jurídica (a ‘disponibilidade do direito’)”.⁵² Calvo Ortega adiciona, ainda, que a “arbitraje se presentaría así como una figura arriesgada para algo tan sagrado como la Hacienda Pública y sería visto con un cierto temor.”⁵³ Como contraponto, Francisco Nicolau Domingos esclarece que a doutrina tratou de reconhecer na própria insuficiência do Estado, incapaz de responder eficazmente às demandas de justiça dos cidadãos, um dos elementos que favoreceu a incorporação da arbitragem no direito administrativo e tributário.⁵⁴

Durante algum tempo, levantou-se a questão de que a arbitragem tributária colocaria em xeque os princípios da legalidade e da indisponibilidade do crédito tributário, em consequência das rígidas fronteiras da lei tributária, insuperáveis na esfera da autonomia. A construção doutrinária, porém, logo tratou de desbancar essa hesitação, reconhecendo a plena viabilidade jurídica do modelo. Diogo Leite de Campos sustenta que o questionamento não tem qualquer razão por diversos motivos, apontando como o principal deles a própria natureza da arbitragem, que não coloca em causa a questão da indisponibilidade do crédito tributário. Com efeito, “se julgar por um

⁴⁸ MIRANDA, J.; MEDEIROS, R. *Constituição portuguesa anotada: organização do poder político, garantia e revisão da constituição, disposições finais e transitórias*. T. III. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. p. 115-117.

⁴⁹ MIRANDA, J.; MEDEIROS, R. *Constituição portuguesa...* p. 117-119.

⁵⁰ Disponível em: <https://data.dre.pt/eli/lei/15/2002/p/cons/20151002/pt/html>. Acesso em: 11 ago. 2019.

⁵¹ Disponível em: <https://data.dre.pt/eli/lei/63/2011/12/14/p/dre/pt/html>. Acesso em: 11 ago. 2019.

⁵² OLIVEIRA, A. P. Da arbitragem administrativa à arbitragem fiscal. p. 132.

⁵³ CALVO ORTEGA, R. En defensa del arbitraje tributario. *Crónica Tributaria*, n. 100, 2001. p. 153

⁵⁴ DOMINGOS, F. N. Ensayo acerca de las características estructurales del sistema de arbitraje tributario portugués. *Impuestos: Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia Tributaria*, Madrid: Wolters Kluwer, ano 30, n. 6, p. 41-53, jun. 2014.

juiz togado os créditos tributários não põe em causa a indisponibilidade destes, não se vê como o julgamento, segundo os mesmos parâmetros de legalidade, por juízes não togados, pode pôr em causa a indisponibilidade dos créditos tributários.”⁵⁵

A tributarista espanhola Paula Vicente-Arche Coloma, em síntese, conseguiu traduzir a confusão que permeou a retórica de uma parcela significativa da doutrina no enfrentamento da questão da admissibilidade da arbitragem tributária, salientando que “una cosa es que la obligación tributaria, sus elementos esenciales, su nacimiento, así como las reglas para su correcta aplicación, sean materias reservadas a la Ley”, quedando excepcionada, nesse caso, a possibilidade de intervenção voluntária das partes, “y otra muy distinta es que, ante la existencia de una controversia entre la Administración y el obligado tributario, ambos sujetos decidan encomendar su resolución a un tercero – o árbitro.” Em suma, nem se cogita que as partes disponham da obrigação tributária, porque ela já está nascida com fundamento no mandamento estabelecido em lei.⁵⁶

Trilhando os caminhos desbravados pela arbitragem na esfera administrativa,⁵⁷ a arbitragem tributária triunfou diante do reconhecimento da sua compatibilidade com o texto constitucional e o advento de regulamentação específica dos seus institutos. Os primeiros passos ocorreram a partir de alguns importantes avanços legislativos, a iniciar pelo Código de Processo dos Tribunais Administrativos, que destravou as portas da arbitragem nos domínios do direito público. Desde o ano de 2004, com a reforma operada no contencioso administrativo, Portugal empreendeu um caminho de afirmação irreversível, culminando com a implementação do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), que, anos depois, ampliaria o rol das suas competências para os conflitos tributários.

A arbitragem tributária em Portugal, como via alternativa de resolução jurisdicional de conflitos, brotou de autorização específica da Assembleia da República,⁵⁸ ocorrida no ano de 2010, conferindo poderes legislativos ao Governo para implementar uma sistemática heterocompositiva não tradicional. Nessa esteira, o Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro, do Presidente da República,⁵⁹ tratou de instituir o “Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)”, que nasceu, em linhas gerais, com três objetivos 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.” Na sequência,

⁵⁵ CAMPOS, D. L. A indisponibilidade dos créditos tributários e a arbitragem. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Lisboa, ano 2, n. 1, p. 63-73, Primavera 2009. João Ricardo Catarino e Luciano Filippa ainda destacam que “a arbitragem deve ser admitida uma vez que o Direito tributário deixa de se configurar como uma área de rigorosa vinculação legal. As relações fisco-contribuinte deixaram de se desenvolver num sentido rigorosamente vertical para passarem a mover-se em espaços de disponibilidade, isto é, “zonas de acordo”. É o caso dos contratos fiscais, dos conceitos indeterminados, das margens de livre apreciação, dos espaços verdadeiramente discricionários atribuídos à administração tributária por razões de praticabilidade e de maior liberdade na aplicação na lei fiscal. É também o caso da aplicação de métodos de determinação indirecta do rendimento em que se permite a participação e, de algum modo, o ajuste das realidades com o contribuinte.” CATARINO, J. R.; FILIPPO, L. Arbitragem no direito tributário: um estudo de direito comparado sobre sua admissibilidade e limites em Portugal e no Brasil. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Lisboa, ano V, n. 2, p. 187-213, verão 2012.

⁵⁶ VICENTE-ARCHE COLOMA, P. *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta*. Madrid: Marcial Pons; Barcelona: Ediciones Jurídicas y Sociales, 2005. p. 54.

⁵⁷ RODRIGUES, A. A possibilidade da arbitragem tributária. In: CAMPOS, D. L.; FERREIRA, E. P. (org.). *A arbitragem em direito tributário: I conferência AIBAT-IDEFF*. Coimbra: Almedina, 2010. p. 28.

⁵⁸ Art. 124.º da Lei nº 3-B/2010, de 28 de abril, Orçamento do Estado para 2010, com as alterações dos arts. 160.º e 161.º da Lei nº 64-B/2011, de 30 de dezembro, Orçamento do Estado para 2012.

⁵⁹ PORTUGAL. Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro. 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. *Diário da República*, Lisboa, 20 jan. 2011.

a Portaria nº 112-A/2011⁶⁰ estabeleceu uma vinculação dos serviços e organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), merecendo destaque o limite estabelecido para os litígios de valor não superior a 10.000.000 euros.

Pelas linhas gerais delineadas no regime jurídico, trata-se a arbitragem em matéria fiscal de um mecanismo alternativo de resolução jurisdicional de conflitos fiscais, com competências específicas, cuja decisão tem como critério o direito constituído,⁶¹ sendo vedado o recurso à equidade, o que afasta a alegada crítica de *desjuridicização* do processo tributário, na medida em que o tribunal arbitral deve-se socorrer sempre do direito positivo.⁶² Caracteriza-se, pois, como uma via jurisdicional não obrigatória para os contribuintes, cujas decisões possuem, contudo, o mesmo valor jurídico das sentenças judiciais. Noutras palavras, a constituição do tribunal arbitral compreende um típico *direito potestativo*⁶³ do sujeito passivo, revelador de uma mera faculdade quanto ao seu exercício pelo cidadão, adstrita à instalação de um procedimento substitutivo do processo (de impugnação) no âmbito judicial, sem qualquer prejuízo, dessa maneira, à garantia fundamental da inafastabilidade do acesso às estruturas tradicionais de jurisdição estatal. Tem-se assegurado à administração tributária, não obstante, a prerrogativa de proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato tributário cuja ilegalidade foi suscitada, praticando, se necessário, o ato tributário substitutivo.

O procedimento arbitral em matéria tributária rege-se pelos princípios do contraditório, da igualdade das partes, da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e determinação das regras, da oralidade e imediação, da livre apreciação dos fatos e determinação das diligências de produção de provas necessárias, da cooperação e boa-fé processual e da publicidade. Acentua-se, ainda, o evidente ganho de celeridade,⁶⁴ pois a relativa simplicidade é um traço característico do procedimento arbitral, além de ser a decisão emitida e notificada às partes, em regra, no prazo de

⁶⁰ PORTUGAL. Portaria n.º 112-A/2011. Vincula vários serviços e organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa. Diário da República, Lisboa, 22 mar. 2011.

⁶¹ A respeito dos limites de investida da arbitragem (matéria de fato ou de direito), a doutrina defende que não existem razões para acreditar que um tribunal arbitral não possa atuar nos mesmos limites de um tribunal do Estado. NÚNCIO, P. A arbitragem em direito tributário: traços gerais. In: CAMPOS, D. L.; FERREIRA, E. P. (org.). *A Arbitragem em direito tributário: I conferência AIBAT-IDEFF*. Coimbra: Almedina, 2010. p. 67.

⁶² Joaquim Freitas da Rocha defende uma apreciação pelos Tribunais arbitrais restritiva à legalidade: “De um ponto de vista teleológico, o recurso à arbitragem visará sempre a apreciação de legalidade dos actos referidos, o que pressupõe sempre um vício de desconformidade com o Ordenamento jurídico (ilegalidade *stricto sensu* ou inconstitucionalidade, nos termos já atrás apontados), e traz assumida a ideia de que se está ainda em presença de um contencioso da legalidade (e não de mérito, oportunidade ou conveniência) apesar de desjurisdicionalizado.” ROCHA, J. F. *Lições de procedimento e processo tributário*. 5. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2014. p. 441. Por sua vez, Francisco Nicolau Domingos reconhece a dificuldade na concretização das matérias que podem fazer parte da competência dos tribunais arbitrais tributários, assinalando que, “como regra geral, deve ser admitida a utilização da arbitragem para dirimir litígios que versem, não só sobre matéria de facto, como também de direito. Ou, dito de outro modo, em tese, todas as matérias de natureza tributária que integram a competência dos tribunais tributários estaduais são passíveis de integrar a competência dos tribunais arbitrais. Concluir de forma diferente revela preconceitos quanto à arbitragem no direito dos impostos, totalmente inadmissíveis nos dias de hoje.” DOMINGOS, F. N. *Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários: novas tendências dogmáticas*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2016. p. 456-457.

⁶³ MARTINS, J. A.; ALVES, J. C. *Procedimento e processo tributário: uma perspectiva prática*. Coimbra: Almedina, 2015. 476 p. 228.

⁶⁴ VILLA-LOBOS, N. A implementação da arbitragem tributária em Portugal. In: BARROSO, S. (coord.). Congresso Luso-brasileiro de Auditores Fiscais e Aduaneiros, 1. Porto: APIT, 2016. p. 70-71.

seis meses, a contar da data do início do processo arbitral, somando-se ao comando geral de irrecorribilidade das decisões.

A arbitragem tributária tem caráter institucional (não *ad hoc*), sob a jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), cujos tribunais funcionam como árbitro singular ou com a intervenção do coletivo de três árbitros, geralmente em virtude dos valores das causas em discussão. Por outro viés, o próprio escopo da arbitragem fiscal afasta uma voluntariedade irrestrita dos sujeitos envolvidos na composição do procedimento arbitral, na medida em que delibera sobre um conflito originário da atividade impositiva do Estado, impondo-se a prevalência da vontade estrita da lei. Logo, incumbe à lei, e só a ela, autorizar a arbitragem tributária, inviabilizando a cláusula compromissária ou o compromisso arbitral.

O corpo de árbitros é formado por juristas designados por um conselho deontológico, escolhidos entre sujeitos com comprovada capacidade técnica, além de idoneidade moral e senso de interesse público, com pelo menos dez anos de experiência profissional na área do direito tributário,⁶⁵ observando-se, paralelamente, uma séria de deveres e de impedimentos inerentes à segurança do procedimento justo. Lúcio de Assunção Barbosa observa que se idealizou um sistema jurisdicional dotado de alguma tutela e participação efetiva do poder público, a fim de superar as desconfiças e as restrições quanto à implementação de um modelo de arbitragem inédito, inclusive, e sobretudo, por parte do poder judiciário.⁶⁶

Desde os seus primeiros debates, a doutrina já acentuava as várias vantagens⁶⁷ da implementação do modelo de arbitragem tributária, as quais vêm se consolidando, como bem sintetiza Tânia Carvalhais Pereira “as principais vantagens associadas ao regime jurídico da arbitragem tributária são a especialização dos árbitros, a celeridade na obtenção de uma decisão que ponha termo ao litígio e a publicidade”, além, ainda, “de um Conselho Deontológico que garante isenção e a independência dos árbitros.”⁶⁸ Adicionalmente, é possível destacar como benefício a possibilidade de participação de profissionais com formação não jurídica no procedimento; o ganho de celeridade, com o estabelecimento do prazo de seis meses para a prolação de decisão arbitral, prorrogável até um ano, no máximo; a sustentabilidade proporcionada pela processualidade integralmente digital, que, ademais, reduz os custos e permite um acesso instantâneo; a ampla transparência e publicidade de todas as decisões, contribuindo para a formação da jurisprudência; os recursos humanos em abundância, sem custo fixo para o Estado, contemplando mais de 180 árbitros, acompanhados por uma equipe enxuta para a operacionalização do Centro de Arbitragem (CAAD).

⁶⁵ A experiência de membros dos tribunais arbitrais tem sido outro relevante argumento em defesa da arbitragem tributária, haja vista que a complexidade cada vez maior dos conflitos fiscais, tipicamente em economias globalizadas, exige uma atuação de profissionais altamente qualificados e capazes de oferecer as melhores respostas aos conflitos emergentes da sociedade. Para a doutrina, reside justamente na experiência dos membros dos tribunais arbitrais a principal vantagem da arbitragem tributária (permitindo mobilizar em conjunto com a ciência jurídica, por exemplo, diversos conhecimentos multidisciplinares, como é o caso da economia, contabilidade e administração), não apenas objetivando a redução da litigiosidade, como se prega frequentemente. DOMINGOS, F. N. *Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários*. p. 43.

⁶⁶ BARBOSA, L. A. A arbitragem em direito tributário. In: CAMPOS, D. L.; FERREIRA, E. P. (org.). *A arbitragem em direito tributário: I conferência AIBAT-IDEFF*. Coimbra: Almedina, 2010. p. 11.

⁶⁷ NABAIS, J. C. Reflexão Breve sobre a introdução da arbitragem tributária. In: VILLA-LOBOS, N.; VIEIRA, M. B. (org.). *Mais justiça administrativa e fiscal: arbitragem*. Coimbra: Coimbra Editora; Wolters Kluwer, 2010. p. 100-101.

⁶⁸ PEREIRA, T. C. Arbitragem tributária: notas práticas. In: BARROSO, S. (coord.). *1º Congresso luso-brasileiro de auditores fiscais e aduaneiros*. Porto: APIT, 2016. p. 87.

Em suma, o regime jurídico português de arbitragem fiscal define o modelo como alternativo (art. 1º); com competências definidas, incumbindo o tribunal arbitral de decidir conforme o direito, sendo vedado o recurso à equidade (art. 2º); vinculativo para a administração tributária e facultativo para o sujeito passivo (art. 4º); com tribunais singulares ou coletivos, a depender do valor de alçada ou da opção do sujeito passivo (art. 5º); com árbitros designados por Conselho Deontológico, a partir de critérios objetivos e subjetivos (art. 6º); com garantias de independência e imparcialidade dos árbitros (arts. 8º e 9º).

Quanto ao procedimento arbitral tributário, caracteriza-se por: pedido eletrônico apresentado pelo sujeito passivo no prazo legal, com a manifestação do interesse subjetivo pela designação de árbitro para composição de tribunal coletivo (art. 10º); pagamento antecipado de taxa de arbitragem, na forma do regulamento de custas, sob pena de não constituição do tribunal (art. 12º); possibilidade de reconhecimento pela administração da ilegalidade suscitada, com a revogação, anulação, reforma ou conversão do ato tributário (art. 13º); não produz o efeito suspensivo no processo de execução fiscal (revogação do art. 14º); orienta-se por princípios inerentes ao devido processo legal, destacando-se a publicidade do procedimento (art. 16º); autonomia do tribunal arbitral para definir a tramitação processual (art. 18º), pautada na livre condução (art. 19º); prazo de seis meses para a emissão da decisão arbitral e notificação das partes, sucessivamente prorrogável até o limite de um ano (art. 21º); decisão vinculativa à administração tributária (art. 24º), com a dissolução do tribunal após a notificação das partes (art. 23º); irrecorribilidade de decisões como regra geral, excepcionada por recursos de mérito ao Tribunal Constitucional e ao Supremo Tribunal Administrativo (art. 25º), além de impugnação ao Tribunal Central Administrativo, por vício formal (art. 27º); aplicação subsidiária da legislação ordinária (art. 29º); constituição obrigatória de advogado em causas que excedam o dobro da alçada do tribunal tributário.

A arbitragem tributária do direito português é, dessa forma, uma oferta pública para os contribuintes que buscam um caminho mais adequado para a solução de conflitos de natureza tributária, naquelas hipóteses especificamente admitidas pela legislação fiscal, assegurando-se à via procedimental a integralidade das garantias inerentes à jurisdição tradicional, com ganhos inapeláveis de celeridade e de qualidade da decisão.

6. A arbitragem tributária no Brasil: perspectivas ou esperança?

A legitimidade da arbitragem tributária conquista uma robustez densificada no paradigma democrático, identificando-se com a ideia de consenso e de participação, diante da sua aptidão e potencialidade para a produção de decisões melhores,⁶⁹ revestidas de técnica mais aperfeiçoada e de especialização.⁷⁰

No Brasil, a introdução do procedimento arbitral em matéria tributária parece só uma questão de tempo, já tendo o instituto angariado simpatizantes nas mais diferentes atmosferas. Talvez a depuração recente do direito processual seja um dos fatores decisivos para a superação dos preconceitos das classes mais influentes (social, política e tecnicamente), nos domínios da produção jurídico-legislativa.

De logo, descarta-se o discurso raso e impróprio da arbitragem tributária como um instrumento para meramente combater a morosidade do judiciário, em razão da avalanche de

⁶⁹ NÚNCIO, P. *A arbitragem em direito tributário*. p. 65.

⁷⁰ ESCOBAR, M. R. *Arbitragem tributária no Brasil*. São Paulo: Almedina, 2017. p. 19-21.

processos fiscais que atolam os tribunais tradicionais, muito embora não se renegue os efeitos positivos que a arbitragem pode também promover, indiretamente, quanto a esse aspecto pontual. Significa dizer que a arbitragem tributária não possui a virtude de acabar com a morosidade da justiça tributária, podendo contribuir, mais decisivamente, para a celeridade e a eficiência dos processos novos, submetidos ao juízo arbitral. Trata-se somente de mais uma forma de dissipar as disputas tributárias, somada às demais vias jurisdicionais. Basta observar, para tanto, atinente à morosidade na resolução dos conflitos, que o procedimento geral de arbitragem não solucionou decisivamente a problemática dos litígios não tributários.

Diferentemente do ordenamento jurídico português, por exemplo, inexistia previsão constitucional expressa e genérica para a adoção da arbitragem no Brasil, o que não impediu, entretanto, a consolidação do procedimento arbitral genérico, inclusive com importantes progressos em matérias de direito público. A arbitragem tributária é, portanto, seguramente compatível com a estrutura constitucional brasileira, conforme tem sido reivindicado pela abalizada doutrina e comprovado pela prática internacional. Somente a leitura apressada do texto constitucional poderia conduzir a uma interpretação equivocada e impeditiva da arbitragem tributária, notadamente em consequência do dispositivo específico que proclama a inafastabilidade do poder judiciário. Tal conclusão, no entanto, não é acertada. Primeiramente, porque a Corte Constitucional já reconheceu a admissibilidade e a definitividade da arbitragem para a solução de conflitos não tributários; em segundo lugar, a hermenêutica do acesso inafastável do poder judiciário deve ser compreendida sob a perspectiva de um direito conquistado, e não de uma obrigação; em terceiro, pela compreensão de jurisdição na realidade do direito atual, situando a arbitragem como um típico equivalente jurisdicional.

Paula Vicente-Arche Coloma ressalta, nessa linha, que as partes interessadas, quando concordam livremente em submeter os seus conflitos à arbitragem, “no renunciam a la tutela efectiva, sino que se limitan a ponerse de acuerdo para no ejercitarlo y utilizar una vía alternativa al proceso jurisdiccional”,⁷¹ com todas as consequências e mitigações decorrentes, tanto no aspecto das garantias substanciais, quanto os processuais e procedimentais. Desafiar a implementação da arbitragem tributária no Brasil significa, em certa dose, reenfrentar grande parte das questões já debatidas (e muitas superadas) pelo direito comparado e pela própria teoria administrativista brasileira, responsável por suplantar as desconfianças com a admissibilidade da arbitragem no âmbito das disputas de direito público.

A admissibilidade do procedimento arbitral em matéria fiscal pressupõe reconhecer que a disponibilidade dos tributos repousa também sobre a ausência de controle obrigatório dos litígios fiscais pelo poder judiciário. Segundo Eduardo Paz Ferreira, três grandes objeções costumavam ser apontadas como barreiras para a admissão da arbitragem tributária portuguesa, já abordadas e refutadas pelos conhecimentos desenvolvidos no âmbito do direito comparado: a tradicional percepção da fiscalidade como atributo da soberania do Estado, o princípio da legalidade e a problemática que envolve os contornos relativos à indisponibilidade dos direitos públicos.⁷² Marcelo Escobar, por seu turno, acrescenta que, para os administrativistas clássico-conservadores, o óbice seria radical, uma vez que nenhum direito da Administração Pública seria arbitrável, posto que indisponíveis, ao passo que, para os arbitralistas, mesmo dentre a indisponibilidade há exceções, posto que, estando o objeto do contrato de serviço público atribuído à entidade estatal estritamente vinculado à atividade econômica desenvolvida, inexistirá óbice a que seja pactuada a

⁷¹ VICENTE-ARCHE COLOMA, P. *El arbitraje en el ordenamiento tributario español*. p. 40.

⁷² FERREIRA, E. P. *A possibilidade da arbitragem tributária*. p. 18-22.

respectiva cláusula compromissária na hipótese de descumprimento da avença, por estar caracterizado o interesse público secundário.⁷³

As incertezas a respeito da possibilidade jurídica da arbitragem tributária foram praticamente esgotadas durante os debates para a implementação do modelo em Portugal. Superou-se de maneira retumbante que a via arbitral seria repelida por conta da peculiar natureza da atividade tributária, uma vez que plenamente vinculada e pormenorizadamente regida pela lei, o que impediria um ajuste privado para deliberar sobre as questões de interesse público sensível. A justificativa para sobrepujar essa argumentação hoje parece óbvia: estando o crédito tributário submetido a controles, como todo e qualquer ato administrativo, seja por meio de um processo tributário administrativo ou jurisdicional, não faz sentido, portanto, que se impeça a manifestação jurisdicional pela via arbitral.

É imperioso relembrar que a arbitragem tributária postula uma posição de técnica alternativa (melhor dizendo, *adequada* ou *complementar*) de resolução de disputas em matéria tributária, sem qualquer vocação para questões que não exijam um envolvimento especializado com as controvérsias. Não é de hoje, aliás, que as vantagens e as deficiências do procedimento de arbitragem vêm sendo enfrentadas e detidamente demonstradas pelo pragmatismo, inclusive no âmbito das organizações supranacionais.

Recorrer à arbitragem não significa romper com a necessária observância dos elementos essenciais da obrigação tributária⁷⁴, mas, sim, prestigiá-los em sua perfeita verificação, mediante o controle pelo tribunal arbitral. Nada diferente daquilo que se procura na justiça tradicional; noutros termos, não se trata de uma aposta, nem tampouco de uma aventura para os contribuintes. Por meio da arbitragem fiscal, o Estado não está a dispor do crédito tributário, como explica Francisco Nicolau Domingos, mas a encarregar os próprios cidadãos da resolução dos seus conflitos, munidos de idêntica responsabilidade para produzir uma decisão final, pautados em cânones do sistema tributário, nos mesmos moldes que qualquer juiz ou tribunal estatal.⁷⁵

Nesse mesmo percurso, desvanece a problemática atrelada à indisponibilidade do crédito tributário, que não corresponde a uma regra absoluta no direito tributário, até porque a evolução constante do direito acentua a complexidade tocante à (in)disponibilidade. O crédito tributário afigura-se *indisponível*, cumpre consignar, até o estrito limite em que a lei não renuncia a essa indisponibilidade, como o faz, aliás, ao prever as hipóteses de remissão, de anistia, de parcelamento, de transação etc. Ou seja, “uma vez estabelecidos em *lei* os critérios jurídicos segundo os quais a arbitragem tributária pode se realizar, não haveria qualquer óbice relacionado à natureza da receita tributária.”⁷⁶

Os desafios para implementação da arbitragem tributária são também compartilhados por juristas italianos e espanhóis que, em conjunto com o Brasil, têm reivindicado um avanço em direção ao modelo. Na Itália, a ideia de *arbitrato tributario* vem sendo identificada como uma preocupação relacionada à estimativa das riquezas que escapam da tributação, e não

⁷³ ESCOBAR, M. R. *Arbitragem tributária no Brasil*. p. 86.

⁷⁴ CALVO ORTEGA, R. *En defensa del arbitraje tributario*. p. 154.

⁷⁵ DOMINGOS, F. N. *Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários*. p. 386.

⁷⁶ Leonardo Varella Giannetti observa que “O crédito tributário é indisponível (a priori), mas passível de impugnação. Mesmo com o crédito tributário formalizado, no sistema brasileiro ele pode ser combatido, seja na via administrativa – nesse caso por meio de processo instaurado e julgado pela Administração Tributária – seja na via judicial, por meio de medidas processuais próprias, decorrentes do exercício, pelo contribuinte, do respectivo direito de ação.” GIANNETTI, L. V. *Arbitragem tributária no regime jurídico brasileiro: sua possibilidade e justificativa*. In: VILLA-LOBOS, N.; PEREIRA, T. C. (coord.). *Arbitragem tributária nº 7*. Lisboa: CAAD, jun. 2017. p. 44.

necessariamente atada aos problemas das disputas.⁷⁷ Na Espanha, a possibilidade de adoção da *arbitraje tributario* segue ainda como uma temática aberta, reconhecida pela sua inegável atualidade e pelo indiscutível interesse de uma parcela dos diferentes setores empresariais, profissionais e doutrinários nos espaços dos direitos financeiro e tributário.⁷⁸

A possibilidade de implementação do procedimento de arbitragem tributária em solo brasileiro tem sido vindicada há bastante tempo por extensa doutrina nacional e estrangeira.⁷⁹ Aliás, há um histórico de procedimentos legislativos sobre a matéria nas Casas do Congresso Nacional.⁸⁰ Mais recentemente, novos indicadores e propostas vêm densificando o discurso pró-arbitragem tributária, tratando do necessário reposicionamento da concepção de supremacia do interesse público, com o estabelecimento de equivalências entre as pretensões brasileiras e o modelo de arbitragem tributária que conferiu o pioneirismo a ordenamento de Portugal.⁸¹ Sem embargo, apesar de muitas das incertezas relacionadas ao modelo arbitral tributário já terem sido enfrentadas e mesmo superadas com a consagração do arquétipo jurídico-legal do sistema de justiça de Portugal, sugerindo a necessidade de somente estruturar um regime jurídico compatível com o texto

⁷⁷ CIARLA, C. M. L'arbitrato tributario in Italia. In: VILLA-LOBOS, N.; PEREIRA, T. C. (coord.). *Arbitragem tributária* n° 7. Lisboa: CAAD, jun. 2017. p. 31.

⁷⁸ VICENTE-ARCHE COLOMA, P. El modelo de arbitraje tributario de Portugal y su posible traslación al ordenamiento tributario español. *Revista de Finanzas Públicas e Direito Fiscal*: artigos, comentários de jurisprudência, resenhas e crônica de actualidade. Lisboa, año 10, n. 3 e 4, verão 2018. p. 250-251.

⁷⁹ Nesse sentido: PISCITELLI, T.; MASCITTO, A.; MENDONÇA, P. F. (coord.). *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018; GIANNETTI, L. V.; GODOI, M. S. Arbitration and Brazilian tax law: overcoming the dogma of unwaivable tax liability. In: VILLA-LOBOS, N.; PEREIRA, T. C. (coord.). *The portuguese tax arbitration regime*. Coimbra: Almedina, 2015. 382 p.; CATARINO, J. R.; GIANNETTI, L. V.; FILIPPO, L. G. The taxpayer's council as an alternative for the resolution of tax conflicts: a precursor of tax arbitration in the Brazilian legal system?. In: VILLA-LOBOS, N.; PEREIRA, T. C. (coord.). *The portuguese tax arbitration regime*. Coimbra: Almedina, 2015. 382 p.; ESCOBAR, M. R. *Arbitragem tributária no Brasil*.

⁸⁰ Ainda no ano de 2007, o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, Luís Inácio Lucena Adams, encaminhou dois anteprojetos de lei para o Ministério da Fazenda, regulando a transação geral em matéria tributária e a execução fiscal administrativa. Na oportunidade, o Ofício nº 624/PGFN-PG reportou a sistematização e organização dos procedimentos para transação tributária, elencando nove tipos específicos: “Conciliação Administrativa e Judicial; Conciliação por Adesão; Conciliação na Falência e Insolvência; Transação por Recuperação Tributária; Transação Preventiva; Conciliação Administrativa e Judicial; Ajustamento de Conduta Tributária; Interpelação Preventiva Antielusiva; Arbitragem no Curso da Transação; e Transação Penal Tributária.” MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Ofício-624-PGFN, de 2007*. Em 2009, fora apresentado pelo Poder Executivo à Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar PLP nº 469, de 2009, alterando e acrescentando dispositivos ao Código Tributário Nacional, a fim de autorizar a arbitragem como mecanismo de solução de disputas tributárias: “Art. 171-A. A lei poderá adotar a arbitragem para a solução de conflito ou litígio, cujo laudo arbitral será vinculante” e “Art. 174 [...]: V – pela admissão em procedimento de transação ou arbitragem, ou pelo descumprimento das obrigações constantes do termo de transação ou do laudo arbitral.” BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº 469, de 2009 (da Câmara dos Deputados). Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. *Diário da Câmara dos Deputados*, Brasília, DF, 28 abr. 2009. Col. 02. Mais recentemente, no ano de 2019, uma nova proposta legislativa, de autoria do Senador Antonio Anastasia, passou a tramitar perante o Senado Federal, objetivando uma modificação na Lei de Execuções Fiscais, de modo a facultar ao executado a opção pelo juízo arbitral para julgar os embargos ofertados. BRASIL. Projeto de Lei nº 4.257, de 2019 (do Senado Federal). Modifica a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. *Diário do Senado Federal*, Brasília, DF, 7 ago. 2019.

⁸¹ NOLASCO, R. D. Arbitragem tributária: a experiência portuguesa e os desafios para sua implantação no Brasil. In: DOMINGOS, F. N. (org.). *Justiça tributária: um novo roteiro*. 2. ed. rev. e ampl. Lisboa: Rei dos Livros, 2019. p. 325; VALLE, M. D. T.; PASINATTO. Arbitragem tributária no Brasil e o interesse público: um novo mito da caverna?. p. 285 In: DOMINGOS, F. N. (org.). *Justiça tributária*; GIANNETTI, L. V. Arbitragem tributária e sua perspectiva no direito brasileiro: algumas proposições relevantes para a construção de um modelo possível. In: DOMINGOS, F. N. (org.). *Justiça tributária*. p. 341.

constitucional brasileiro, existem vozes abalizadas na doutrina doméstica, ainda em posição de vanguarda, a defender a arbitragem como algo estranho e inconfundível com a jurisdição, não se mostrando adequada para a solução de conflitos na relação tributária.⁸²

Em paralelo aos benefícios geralmente ligados ao procedimento arbitral, a fim de sugerir a sua adoção no campo do direito tributário, não se pode olvidar a remota probabilidade de um aperfeiçoamento técnico dos tribunais tradicionais, em curto e médio prazos, capaz de promover uma reestruturação da institucionalidade judiciária, com a ruptura do modelo generalista e a implementação de um aparelho de justiça especializado, capacitado para solucionar as questões complexas de direito tributário. O fiel retrato do panorama penoso já foi objeto da oportuna advertência de Marciano Seabra de Godoi, ao enfatizar o anacronismo do sistema brasileiro em relação ao ordenamento luso, relativamente à especialização dos julgadores em matéria tributária, sustentando que na justiça do Brasil “não há realmente nenhum tipo de especialidade.”⁸³ Nessa direção, interessante destacar que, mesmo em Portugal, quando a arbitragem ainda se encontrava num estágio embrionário, a doutrina advertia que muito do sucesso ou insucesso do modelo dependeria dos recursos financeiros e humanos que seriam colocados à disposição do Centro de Arbitragem Administrativa,⁸⁴ em especial o número de árbitros, além de sua respeitabilidade e seu prestígio nos domínios da fiscalidade.

Uma aparente solução para introduzir o procedimento arbitral tributário no Brasil poderia partir de uma postulação pura e simples da aplicação da legislação já existente, consubstanciada na Lei nº 9.307, de 1996, a partir de uma interpretação extensiva do seu art. 1º, § 1º, para a resolução de conflitos fiscais: “A administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis.” Sem embargo, tal posição não parece acertada.

A questão da admissibilidade da arbitragem (ou arbitrabilidade) tem muito a ver, é imperioso dizer, com a própria formulação do Estado de direito e com a ordem social tutelada pelo modelo constitucional e pela legislação infraconstitucional. Como bem se sabe, a arbitragem notabilizou-se como um meio heterocompositivo de solução de controvérsias voltado sobretudo às questões de direito privado, mas, nos últimos anos ingressou, normativamente na esfera do direito administrativo, com o advento da Lei nº 13.129, de 2015.⁸⁵ Trata-se de uma inferência bastante lógica que esse avanço também possa, presentemente, conduzir os progressos no campo do direito tributário, sob pena de afigurar-se uma concepção do fisco como entidade distinta do Estado. Restaria saber, entretanto, se o crédito tributário se acomoda no conceito de “direitos patrimoniais disponíveis”.

Durante o curso das últimas décadas ocorreram acirradas discussões a respeito da admissibilidade da arbitragem para a resolução de disputas envolvendo o poder público, justamente pela função relevante da administração pública na economia, suscitando, não raras vezes, conflitos múltiplos e significativos de interesses. De fato, a própria administração pública contribuiu relevantemente na formação de incertezas sobre a arbitrabilidade em contratações públicas, levando ao poder judiciário a resolução de controvérsias voltadas ao afastamento da jurisdição arbitral, mesmo quando formalmente celebrada a cláusula de convenção arbitral. A grande

⁸² MACHADO, H. B. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, O. O. P.; GUIMARÃES, V. B. (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 129-130.

⁸³ GODOI, M. S. A arbitragem em direito tributário: Traços gerais. In: CAMPOS, D. L.; FERREIRA, E. P. (org.). *A Arbitragem em direito tributário: I conferência AIBAT-IDEFF*. Coimbra: Almedina, 2010.

⁸⁴ ALMEIDA, S. F. *Primeiras reflexões sobre a lei de arbitragem em matéria tributária*. p. 416.

⁸⁵ ESCOBAR, M. R. *Arbitragem tributária no Brasil*. p. 131-182.

interrogação, atualmente superada, residia em saber por que a administração pública não poderia se valer da arbitragem para a solução de seus conflitos.

Nesse sentido, as questões que hoje intrigam os debates em matéria de arbitragem tributária são muito semelhantes àquelas que legitimaram a introdução da arbitragem no ordenamento português, atadas ao pragmatismo que pressiona a inovação das técnicas para a administração da justiça. Como ensina Diogo Leite de Campos, o afrouxar do tecido social, o incremento da conflituosidade e o crescimento da densidade técnica dos problemas estariam a deixar patente a nudez de um sistema jurisdicional ineficiente e a sua incapacidade de oferecer respostas satisfatórias.⁸⁶

O revestimento de patrimonialidade que caracteriza o direito arbitrável é questão relativamente simples, identificada aos interesses cujo objeto possui conteúdo econômico ou expressão monetária, evidenciando um atributo da essência do tributo. Consoante explica Francisco José Cahali, os direitos não patrimoniais, por outro lado, estariam excluídos de plano do juízo arbitral, a exemplo de direitos de personalidade e estado da pessoa, sem qualquer prejuízo do eventual impacto patrimonial desses direitos, estes, sim, sujeitos à arbitragem.⁸⁷ A correta exegese a respeito da patrimonialidade indica uma aferição da necessidade ou não de um controle jurisdicional necessário nos conflitos envolvendo a administração, a teor daquilo que acontece com a aplicação da legislação penal, de modo que a disponibilidade de direitos patrimoniais da administração pública sugere a desnecessidade de intervenção obrigatória pelo judiciário na resolução dos litígios.⁸⁸

Por outro vértice, a questão da (in)disponibilidade de direitos familiarizados com a tributação, notadamente o crédito tributário, ainda incita hesitação e claudicância. O tributo, *prima facie*, não corresponde a algo disponível, descartável ou renunciável, mas nada impede que a legislação defina os contornos da disponibilidade *regrada* ou *autorizada*, justamente visando o atendimento de algum interesse público sobressalente. Em Portugal, cumpre observar, o regime jurídico da arbitragem tributária tratou de definir com precisão os objetos controversos sujeitos à jurisdição arbitral. Nessa perspectiva, portanto, o juízo arbitral tributário não estaria legitimado e contemplado pela lei geral da arbitragem brasileira (Lei nº 9.307, de 1996, com as alterações da Lei nº 13.129, de 2015), suscitando a edição de uma norma específica a autorizar e delimitar o espectro da arbitragem tributária no Brasil.⁸⁹

A respeito da institucionalização da arbitragem tributária no ordenamento jurídico brasileiro, Marcelo Ricardo Escobar defende, partindo do enunciado do artigo 96 do Código Tributário Nacional,⁹⁰ que “a arbitragem foi prevista no âmbito da Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal (CCAF)”, mas, no entanto, “sua operacionalização ainda carece de regulamentação.” Tal posicionamento, naturalmente, deve-se entender limitado às controvérsias entre os entes da própria administração tributária, não fazendo sentido uma interpretação dilargada do dispositivo normativo tributário, extensiva a toda e qualquer iniciativa oriunda do poder executivo, sobretudo pela escassez da legitimidade decorrente de manejo de infindáveis atos de delegação normativa.

⁸⁶ CAMPOS, D. L. *O Sistema tributário no estado dos cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006. p. 74.

⁸⁷ CAHALI, F. J. *Curso de arbitragem: mediação, conciliação, resolução* CNJ 125/2010. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 135.

⁸⁸ JUSTEN FILHO, M. *Curso de direito administrativo*. 7. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 768.

⁸⁹ GIANNETTI, L. V. *Arbitragem tributária no regime jurídico brasileiro*. p. 50.

⁹⁰ ESCOBAR, M. R. *Arbitragem tributária no Brasil*. p. 61.

A construção de um regime jurídico geral é apontada como o grande desafio institucional da arbitragem tributária no Brasil⁹¹, diante do discurso remansado de que o ordenamento jurídico brasileiro carece ainda de um instrumento legislativo para a adoção do procedimento arbitral tributário.⁹² A indispensabilidade de lei em sentido estrito é questão lógica e praticamente incontestável, encontrado o seu fundamento mais mezinho, conforme salienta García Pérez, em uma das notas características desse sistema complementar: “la renuncia a la jurisdicción.”⁹³

Não se pode ignorar, ademais, que as modalidades de extinção do crédito tributário encontram-se enumeradas no rol não exaustivo⁹⁴ do art. 156 do Código Tributário Nacional, que desconhece a previsão da sentença arbitral como instrumento de terminação da relação obrigacional, diferentemente do que ocorre com a decisão administrativa irreformável ou a decisão judicial passada em julgado, mesmo que se possa defender a equiparação do laudo arbitral com a sentença judicial.⁹⁵ De igual modo, sem um regime próprio definido, resultariam incertezas e insegurança quanto à exigibilidade do crédito tributário⁹⁶ durante o transcurso do processo arbitral, diante da ausência de qualquer previsão de efeito suspensivo (conforme o rol taxativo do art. 151 do Código Tributário Nacional). Portanto, a implementação da arbitragem tributária demanda a existência de uma previsão legal expressa, e não de mera autorização genérica, implícita ou decorrente de interpretação extensiva,⁹⁷ sobretudo porque a fazenda pública somente poderá levar a cabo a atuação consensual quando contenha no ordenamento alguma habilitação expressa (art. 146, inciso III, *b*, da Constituição Federal de 1988), corolário de reserva de lei.⁹⁸

Delinear um regime jurídico para a arbitragem tributária no Brasil dimana de inserir o procedimento arbitral no bojo de um modelo teórico e multijurisdicional, sob a perspectiva da ordem constitucional democrática e participativa, na esteira da realidade no direito estrangeiro. Incumbe ao legislador ordinário, desse modo, conformar o instituto com a realidade jurídica nacional, a partir de experiências exitosas. É plenamente legítima e juridicamente viável, portanto, a abordagem da arbitragem tributária a partir de uma perspectiva alvissareira (*lege ferenda*), sobretudo pelo sucesso e bons resultados alcançados pela arbitragem privada.

7. O Projeto de Lei nº 4.257, de 2019, de autoria do Senador Antonio Anastasia

A implementação e sedimentação de arbitragem tributária deve representar mais uma etapa do processo evolutivo de aperfeiçoamento do sistema de acesso jurisdicional, passível de depurações e reviravoltas. Mesmo em Portugal, onde o procedimento arbitral tributário já beira quase uma década, a doutrina especializada tem reconhecido que a experiência pode e deve ser aperfeiçoada, inclusive a sua credibilidade: “Há que assumir que temos um regime jurídico de arbitragem inovador e arrojado, que, não obstante poderem correr episódios menos positivos, pode

⁹¹ MASCITTO, A. Requisitos institucionais para a arbitragem entre fisco e contribuintes no Brasil: necessidade de norma geral. In: PISCITELLI, T.; MASCITTO, A.; MENDONÇA, P. F. (coord.). *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 79.

⁹² GIANNETTI, L. V. Arbitragem tributária no regime jurídico brasileiro. p. 48.

⁹³ GARCÍA PÉREZ, M. *Arbitraje y derecho administrativo*. Pamplona: Thomson Reuters, 2011. p. 60.

⁹⁴ Nesse sentido decidiu o Supremo Tribunal Federal, conforme ADI-MC nº 2.405/RS.

⁹⁵ Confere-se à sentença arbitral o status de título executivo judicial (art. 515, inciso VII, do CPC).

⁹⁶ Lembre-se que a Lei nº 13.140, de 2015, incluiu o art. 14-A no Decreto nº 70.235, de 1972, equiparando a composição judicial à reclamação para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

⁹⁷ Observe-se que o Código Tributário Nacional dispõe em seu art. 111. “Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

⁹⁸ GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*. Madrid: COLEX, 1998. p. 112.

ser exemplo de estudo e de recolha de ensinamentos para a implementação de outras experiências no domínio da arbitragem tributária noutros países.”⁹⁹

As realidades que separam Brasil e Portugal são absolutamente gritantes, em aspectos sociais, culturais, económicos e mesmo geográficos, suficientemente relevantes para impactar no modelo desejável de arbitragem tributária. Basta notar que, em 2009, durante os debates que precederam a implementação do regime jurídico português de arbitragem tributária, cogitava-se cerca de 43.000 demandas em tribunais de primeira instância,¹⁰⁰ enquanto no Brasil, atualmente, os números correspondem a algumas dezenas de milhões de processos amontoados nas prateleiras do poder judiciário. O Brasil não é um Estado unitário como Portugal, sendo marcado, pelo contrário, por um modelo federativo bastante peculiar, que confere competência legislativa tributária concomitante à União, aos Estados e aos Municípios, ao mesmo tempo em que priva os Municípios de uma prerrogativa jurisdicional própria, sugerindo a concepção de um sistema de arbitragem fiscal naturalmente mais complexo.

Diferentemente de Portugal, o Brasil possui um território com dimensões colossais, inviabilizando a concentração dos processos arbitrais tributários numa só instituição, como é o caso do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), sob pena de ferir a capilaridade da jurisdição, que endossa o acesso universal à justiça. Tal circunstância implicaria, ademais, prejuízos importantes à recomendável uniformização dos procedimentos e das decisões. Não obstante, a arbitragem tributária portuguesa admite, ainda que excepcionalmente, a interposição de recursos destinados à revisão de mérito para o Tribunal Constitucional e o Supremo Tribunal Administrativo, além de impugnações que questionam a coerência formal e estrutural das decisões arbitrais, sendo notório que, no Brasil, as controvérsias fiscais levadas aos Tribunais Superiores arrastam-se por vários anos.

O Projeto de Lei nº 4.257, de 2019, de autoria do Senador Antônio Anastasia, objetiva introduzir modificações no texto da Lei de Execução Fiscal nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, instituindo a execução fiscal extrajudicial e a arbitragem tributária no âmbito da execução judicial da dívida ativa. Ou seja, a proposição insere-se no contexto de um modelo multiportas que vem progressivamente contagiando as estruturas da administração pública brasileira, em sintonia com avanços legislativos recentemente implementados,¹⁰¹ que, na esteira da Resolução nº 125, de 2010, do Conselho Nacional de Justiça, trouxeram um fôlego adicional para os métodos adequados de resolução de conflitos, sem o prejuízo de outros procedimentos legislativos ainda em discussão no Congresso Nacional¹⁰². A propósito, a introdução da arbitragem tributária como via alternativa ao poder judiciário conta com um expressivo apoio da sociedade.¹⁰³

A ideia central do projeto é assegurar aos executados, mediante garantia da dívida por depósito, fiança bancária ou seguro garantia, uma *opção* pela via da arbitragem tributária para o julgamento dos embargos à execução ofertados. Tem-se, dessa forma, uma prerrogativa típica do sujeito passivo da obrigação tributária quanto à eleição do procedimento arbitral tributário, em semelhança ao modelo de Portugal, malgrado posicionando a arbitragem brasileira em uma etapa mais avançada do processo de discussão do crédito tributário, com o prestígio de garantias mais

⁹⁹ MARTINS, J. A.; ALVES, J. C. *Procedimento e processo tributário*. p. 228-229.

¹⁰⁰ BARBOSA, L. A. A arbitragem em direito tributário. p. 09.

¹⁰¹ Lei da Arbitragem (Lei nº 9.307, de 1996, com alterações da Lei nº 13.129, de 2015), Lei das Mediações (Lei 13.140, de 2015), Lei das Estatais (Lei nº 13.303, de 2016), Lei de Desapropriações (Decreto-Lei nº 3.365, de 1941, com alterações da Lei nº 13.867, de 2019).

¹⁰² Projeto de Lei nº 1.292, de 1995, que estabelece normas gerais de licitação e contratação para administração pública; Projeto de Lei nº 9.883, de 2018, que dispõe sobre o uso dos Comitês de Resolução de Disputas (Dispute Boards) em contratos administrativos.

¹⁰³ CNJ. *A execução fiscal no Brasil e o impacto no judiciário*. Brasília, DF: CNJ, 2011. p. 7.

hígidas e marcadas por liquidez imediata. Evita-se, pois, a critério do devedor, a judicialização de discussões fiscais levadas à execução, o maior gargalo do judiciário. Em casos de pluralidade de executados, a opção manifestada por qualquer deles não vincula aos demais, que poderão ofertar embargos a serem recebidos e apreciados pelo juiz. Sendo o caso, a administração pública recebe uma notificação sobre a instauração do procedimento arbitral e a celebração da convenção de arbitragem por parte da autoridade competente.

Não existe disciplinamento explícito no projeto de lei sobre a suspensão da execução fiscal, nem tampouco da exigibilidade do crédito tributário, o que encerra claudicância que seria facilmente superável pela manifestação do legislador ordinário. Não obstante, em consonância com a jurisprudência tributária consolidada, recairia ao próprio árbitro, por equivalência ao magistrado, atribuir o efeito suspensivo aos embargos oferecidos, mediante requerimento do devedor, quando verificados os requisitos para a concessão da tutela provisória e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes (art. 919, § 1º, do CPC). A exceção de pré-executividade, por sua vez, permaneceria como uma opção do devedor apenas no âmbito judiciário, porquanto não abraçada pelo juízo arbitral.

Adicionalmente, o projeto estabelece que os sujeitos passivos também podem optar pelo procedimento arbitral tributário nas hipóteses de ajuizamento da ação de consignação em pagamento, nos termos do art. 164 do Código Tributário Nacional, ou, ainda, da ação anulatória do ato declarativo da dívida, com previsão no art. 38 de Lei de Execução Fiscal, desde que garantido o juízo por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia. Ao contrário do modelo lusitano de arbitragem, substitutivo de impugnação (no âmbito judicial), impede-se o questionamento da relação jurídico-tributária durante o processo de constituição do crédito, ou seja, como um filtro à execução fiscal. Nesse sentido, a consideração de um modelo jurídico-legal que situe a arbitragem tributária como uma via alternativa ao processo administrativo ensejaria, talvez, importantes resultados, evitando discussões inócuas perante as instâncias extrajudiciais de julgamento, como as Delegacias de Julgamento e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A proposta legislativa claramente prestigia os interesses de órgãos arrecadatários, uma vez que otimiza o ingresso das receitas tributárias nos cofres da União Federal, oportunizando o recolhimento imediato do montante da execução fiscal, logo após a decisão de improcedência do procedimento arbitral. Significa dizer que a força motivacional atrativa da administração pública para o procedimento arbitral fiscal repousa justamente no oferecimento de garantias revestidas de maior liquidez. Sem embargo, a garantia das dívidas por depósito, fiança bancária ou seguro garantia evita também que a fazenda pública tenha que lançar mão de procedimentos custosos de alienação de bens imóveis ou outras formas de garantia menos convidativas. Por outro lado, o universo mais restritivo das garantias estabelecidas no projeto tem a potencialidade de ensejar questionamentos de constitucionalidade por ofensa ao acesso à justiça ou por afronta à isonomia, tendo em vista os óbices impostos para os devedores menos favorecidos (“elitismo”) ou àqueles com disponibilidade financeira comprometida (executados com menor liquidez). A esse respeito, entretanto, não se pode ignorar a *facultatividade* do procedimento arbitral e a imperiosidade de um modelo multiportas caracterizado por caminhos diversos, com aptidão assecuratória do acesso à justiça mediante a oferta de respostas diferentes.

O juízo arbitral tributário deverá, conforme dispõe o projeto, respeitar os requisitos da Lei nº 9.307, de 1996, além de regulamentos de cada ente da Federação. Nesse particular, muito embora o diploma geral de arbitragem tenha incorporado disposição expressa que assegure à administração pública utilizar o procedimento arbitral para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis (art. 1º, § 1º), a adoção da legislação comum não aparenta ser a medida mais adequada. Sabe-se que a lei de arbitragem foi idealizada para a resolução de conflitos de natureza privada, sendo recomendável um regime jurídico especial para as questões tributárias, dada as peculiaridades

e a natureza do crédito público. Além disso, disposições sobre a convenção de arbitragem, a forma e os critérios de eleição dos árbitros, as atribuições do tribunal arbitral, a desejável aplicação uniforme da norma tributária, poderiam ser objeto de disciplina específica.

O processo arbitral tributário é definido como público, de direito (vedada a equidade) e conduzido por um órgão institucional ou uma entidade especializada, pressupondo reconhecida idoneidade, competência e experiência na administração de procedimentos tributários. Exige-se, entretanto, que nenhum árbitro possa decidir mais de um processo do mesmo particular ou do grupo econômico do qual este faça parte pelo prazo de dois anos. Uma questão bastante sensível ao juízo do legislador, aliás, é a observância ao princípio da publicidade, por razões naturalmente compreensíveis de transparência e controle, assegurada, não obstante, a confidencialidade dos documentos considerados sigilosos pela legislação brasileira.

As competências do juízo arbitral tributário não são detalhadas pelo Projeto de Lei nº 4.257, de 2019, cabendo-lhe o julgamento dos embargos com a vinculação aos precedentes. A experiência portuguesa, nesse aspecto particular, revela que a legislação atribui competência aos tribunais arbitrais para declarar a ilegalidade de atos de liquidação (lançamento) de tributos e declarar a ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável, de determinação da matéria coletável e de fixação de valores patrimoniais, sugerindo um *mero controle de legalidade* pelo procedimento arbitral. A doutrina reconhece, entretanto, a dificuldade de traçar algum critério inclusivo das matérias que podem ser resolvidas com o recurso à arbitragem tributária. Defende Francisco Nicolau Domingos, considerando que a arbitragem é via substitutiva da jurisdição tradicional, que não devem existir restrições aos plenos poderes para reconhecer a ilicitude na atividade tributária, devendo-se admitir a utilização da arbitragem para dirimir os litígios que versem não somente sobre as matérias de fato, mas igualmente as de direito. Dito de outro modo, “em tese, todas as matérias de natureza tributária que integram a competência dos tribunais tributários estaduais são passíveis de integrar a competência dos tribunais arbitrais.”¹⁰⁴

Não há entendimento pacífico no enfrentamento das competências do tribunal arbitral tributário, sendo certo, todavia, que as controvérsias de natureza complexa¹⁰⁵ são, por definição, objetos mais bem enquadrados ao universo arbitral. O elemento central do problema reside em determinar em que limites as partes da relação obrigacional tributária podem dispor de direitos para fins de submissão à solução arbitral.¹⁰⁶ Vicente-Arche Coloma alega que algumas posturas

¹⁰⁴ DOMINGOS, F. N. *Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários*. p. 456-457.

¹⁰⁵ Piscitelli e Mascitto exemplificam que litígios arbitráveis podem emergir de dúvidas ou desacordos entre o fisco e os contribuintes a respeito da correta classificação de fatos tributáveis, com o resultado de alíquotas divergentes e eventuais autuações: “Recentemente, o tribunal administrativo federal, denominado conselho administrativo de recursos fiscais (CARF), deparou-se com a necessidade de decidir se os calçados produzidos pela empresa Crocs Brasil Comércio Ltda. deveriam ser classificados como ‘sandália de borracha’ ou ‘sapato impermeável’. O impacto tributário seria indiferente, já que em ambos os casos a alíquota seria zero. No entanto, tratando-se de ‘sapato impermeável’ ficaria sujeito ao valor *antidumping* de US\$ 13,0 o par. caso semelhante igualmente recente foi o da Nestlé Brasil Ltda., no qual se discutiu, também no âmbito do CARF, se as barrinhas de cereal seriam produtos de confeitaria ou preparações feitas com flocos de cereais. Nessa situação, A classificação fiscal teria impacto sobre o montante do imposto sobre produtos industrializados. [...] É evidente, então, que, nessas situações, arbitragem tributária seria um meio mais eficiente e preciso de solucionar o conflito - seja previamente, seja após o lançamento tributário, como forma alternativa ao processo administrativo judicial.” PISCITELLI, T.; MASCITTO, A. Desafios e limites da arbitragem tributária no direito brasileiro. In: VILLA-LOBOS, N.; PEREIRA, T. C. (coord.). *Arbitragem tributária* nº 8. Lisboa: CAAD, jan. 2018. p. 10.

¹⁰⁶ Como observa Priscila Faricelli de Mendonça, “Inúmeras questões devem ser enfrentadas para concluir-se pela possibilidade ou impossibilidade de haver soluções alternativas de controvérsias, dentre as quais se destaca os limites e nuances da (in)disponibilidade do crédito tributário e do interesse público, na medida em que tal indisponibilidade deve ser analisada num cenário coerente com a atual realidade social e em

doutrinárias postulam a autoridade de apenas submeter à arbitragem as matérias nas quais a administração pública tenha atuado de forma unilateral, em razão da exigência de a arbitragem administrativa ser caracterizada como uma arbitragem de direito, enquanto há quem compreenda que se exige unicamente que o legislador defina com suficiente precisão os pressupostos e o alcance desse mecanismo de solução de conflitos.¹⁰⁷

A instalação efetiva do juízo arbitral exige que as entidades federativas disponham de disciplinamento específico sobre o procedimento de arbitragem tributária, instituído por meio de *regulamento* (lei ou outro veículo normativo). A edição e publicação do regulamento afirmaria a própria adesão (ou consentimento) do ente político em relação à arbitragem, na mesma linha de providência análoga no ordenamento português. Nessa linha, depreende-se a necessidade de ato específico de cada entidade da Federação firmando a respectiva convenção de arbitragem, haja vista se tratar de medida que envolve a disposição quanto ao modelo jurisdicional que definirá questões relacionadas a crédito público próprio. Essa realidade admite que somente alguns entes federativos disponham da solução arbitral institucionalizada, enquanto outros deixem de aceder ao modelo heterocompositivo, o que não sugere, por si só, qualquer anomalia do sistema, bastando reafirmar que a arbitragem não é uma via jurisdicional obrigatória.

A ideia da arbitragem tributária institucional segue o padrão da experiência comparada, alinhando a discussão do crédito público com a existência de algum regramento específico de câmara arbitral ou entidade especializada, necessariamente credenciada pelos respectivos entes da Federação, sem prejuízo da realização de atos procedimentais de forma presencial ou eletrônica. Questão que merece ser enfrentada, porém, reside no processo de escolha e de qualificação dos árbitros (composição do tribunal arbitral tributário), inclusive quanto a requisitos de designação e impedimentos. Em Portugal, o regime jurídico da arbitragem tributária atribui a um Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa a função de designar o árbitro (singular) ou os árbitros (intervenção coletiva), preferencialmente entre os que compõem a lista de árbitros. A doutrina sublinha que a questão da independência e da imparcialidade dos árbitros é um dos aspectos mais relevantes na formatação do modelo jurídico da arbitragem fiscal. Nesse sentido, Filipe Romão advertiu quanto aos riscos e as incertezas associados ao processo arbitral tributário, destacando a possível ausência de independência e de qualificação necessária dos árbitros, a democraticidade do regime e a tutela jurisdicional efetiva.¹⁰⁸

O projeto de lei prevê que a fixação dos honorários de sucumbência no processo arbitral tributário obedece aos critérios do Código de Processo Civil (art. 85), cujo valor está adstrito à metade do que seria arbitrado no processo judicial. A limitação dos honorários advocatícios em relação aos montantes devidos no curso do processo judicial desprestigia a atuação profissional e a própria a dignidade do processo arbitral, tendo em vista que muitas das intervenções tendem a ser mais técnicas e especializadas. No que tange às despesas processuais, devem ser antecipadas pelos executados, cabendo à fazenda pública efetuar o ressarcimento, quando vencida, juntamente com o valor dos honorários advocatícios. Aparentemente, o projeto apresenta uma incoerência lógica, considerando a relação entre as despesas e os honorários devidos no caso de procedência dos embargos, pois resta inviabilizado o adiantamento pautado em montante incerto. Vale dizer, paralelamente, que as despesas eventuais incorridas com a arbitragem tributária não podem representar uma resistência ao modelo, sendo este um discurso que certamente falseia a realidade de aumento crescente das despesas correntes de pessoal nas carreiras do judiciário.

vistas a trazer soluções satisfatórias em se tratando de efetividade da arrecadação.” MENDONÇA, P. F. *Arbitragem e transação tributárias*. Brasília, DF: Gazeta Jurídica, 2014. p. 68.

¹⁰⁷ VICENTE-ARCHE COLOMA, P. *El arbitraje en el ordenamiento tributario español*. p. 50-51.

¹⁰⁸ ROMÃO, F. A arbitragem em direito tributário: traços gerais. In: CAMPOS, D. L.; FERREIRA, E. P. (org.). *A arbitragem em direito tributário*. p. 52.

A proposta legislativa dispõe sobre a possibilidade de anulação da sentença arbitral que ofenda ao enunciado de súmula vinculante, de decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade ou de acórdão proferido em julgamento de incidentes de resolução de demandas repetitivas, incidente de assunção de competência, recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida e recursos extraordinário ou especial repetidos. Em síntese, cria-se um sistema de precedentes que vincula as decisões proferidas no processo arbitral tributário à jurisprudência de tribunais superiores, desde que firmados anteriormente ao recebimento da notificação arbitral ou da decisão do pedido de esclarecimentos, sem prejuízo das causas de nulidade previstas na Lei nº 9.307, de 1996. A questão recursal é controversa, mas encontra paralelo no rito da arbitragem portuguesa. De um lado, é inerente ao instituto arbitral justamente a não intromissão do poder judiciário no mérito de decisões proferidas, sob a premissa do *pacta sunt servanda*, salvo nas hipóteses de nulidade. Por outro lado, contudo, a autonomia de vontade padece de certa mitigação em matéria tributária, reverenciando-se a uniformidade e isonomia de aplicação da legislação fiscal pelo pronunciamento jurisdicional. Em Portugal, por exemplo, permite-se o recurso (mérito) e a impugnação (forma) da decisão arbitral ao poder judiciário, justamente para estabelecer uma conformação minimamente razoável das controvérsias fiscais. Não se pode ignorar, contudo, que o direito tributário brasileiro, ao contrário do que acontece em Portugal, é amplamente constitucionalizado, implicando uma restrição substancial na atuação decisória dos árbitros. De todo modo, sendo declarada a nulidade da sentença arbitral, procede-se diretamente ao julgamento de mérito dos embargos.

8. Conclusão

A proposta multiportas concebe um modelo em que o poder judiciário é capaz de estabelecer um diálogo com os mecanismos complementares do sistema plural de justiça fiscal, prévios e/ou resolutivos, não necessariamente estatais, credenciados a oferecer decisões mais efetivas para as controvérsias tributárias, a partir de seus princípios garantidores.

No direito português, a arbitragem tributária desencadeou um regime jurídico pioneiro e relativamente sofisticado, institucionalizando uma via alternativa de resolução jurisdicional de conflitos tributários, substitutiva do processo judicial (impugnação), mediante a manifestação do sujeito passivo (direito potestativo).

É da natureza da arbitragem a apreciação de demandas mais complexas e sofisticadas, envolvendo montantes geralmente mais expressivos, cujas soluções são buscadas de formas mais rápidas, mas com a contrapartida de custos mais elevados. A arbitragem tributária revela-se um mecanismo mais adequado para a resolução de disputas específicas, sem obrigatoriedade.

Tratando-se de caminho distinto da jurisdição tradicional (alternativo, adequado ou complementar), os instrumentos e as garantias processuais da arbitragem tributária são distintos: nem melhores nem piores, apenas diferentes. Não haveria sentido instituir vias alternativas ao poder judiciário com a mesma estrutura e as mesmas garantias e com idênticos procedimentos. São justamente as características diferentes que estão a corporificar a legitimação do pleito democrático por novas formas de entender e compor as disputas.

A arbitragem tributária é constitucionalmente válida e legítima quando reconhecida e instituída por legislação específica, sem prejuízo de suportar avaliações periódicas a respeito de sua implementação, evolução e correção de rumos, inclusive eventual supressão do ordenamento como um eventual desejo da soberania popular. Significa dizer, se a legislação ordinária está credenciada a adotar a arbitragem como uma via concorrente de solução de disputas tributárias, estaria

naturalmente habilitada ao caminho inverso, sem impedimento, nesse caso, de suportar eventual arguição de inconstitucionalidade por supressão de via apropriada de concretização da tutela jurisdicional efetiva.

9. Referências

- ALMEIDA, S. F. Primeiras reflexões sobre a lei de arbitragem em matéria tributária. In: OTERO, P.; ARAÚJO, F.; GAMA, J. T. (org.). *Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. v. 5. p. 381-384. 920 p.
- ALVES, A. A.; MOREIRA, J. M. *O que é a escolha pública?: para uma análise económica da política*. Estoril: Principia, 2004.
- ANDRADE, J. C. V. *A justiça administrativa*. 16. ed. Coimbra: Almedina, 2017. 475 p.
- ANDRÉS AUCEJO, E. *La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008. 151 p.
- BARBOSA, L. A. A arbitragem em direito tributário. In: CAMPOS, D. L.; FERREIRA, E. P. (org.). *A arbitragem em direito tributário: I conferência AIBAT-IDEFF*. Coimbra: Almedina, 2010. 163 p.
- BOBBIO, N. *O terceiro ausente: ensaios e discursos sobre a paz e a guerra*. Tradução: Daniela B. Versiani. Barueri: Manole, 2009.
- BRASIL. *Constituição*. República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 11 mar. 2019.
- CAHALI, F. J. *Curso de arbitragem: mediação, conciliação, resolução CNJ 125/2010*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.
- CAMPOS, D. L. A indisponibilidade dos créditos tributários e a arbitragem. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Lisboa, ano 2, n. 1, p. 63-73, Primavera 2009.
- CAMPOS, D. L. *O Sistema tributário no estado dos cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006. 135p.
- CANOTILHO, J. J. G. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. 1522 p.
- CANOTILHO, J. J. G.; MOREIRA, V. *Constituição da república portuguesa anotada: artigos 1º a 107º*. 4. ed. Lisboa, Coimbra: Wolters Kluwer, 2007. v. 1. 1152 p.
- CALVO ORTEGA, R. En defensa del arbitraje tributario. *Crónica Tributaria*, n. 100, p. 153-166, 2001.
- CATARINO, J. R.; FILIPPO, L. Arbitragem no direito tributário: um estudo de direito comparado sobre sua admissibilidade e limites em Portugal e no Brasil. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Lisboa, ano V, n. 2, p. 187-213, verão 2012.

- CATARINO, J. R.; GIANNETTI, L. V.; FILIPPO, L. G. The taxpayer's council as an alternative for the resolution of tax conflicts: a precursor of tax arbitration in the Brazilian legal system?. In: VILLA-LOBOS, N.; PEREIRA, T. C. (coord.). *The portuguese tax arbitration regime*. Coimbra: Almedina, 2015. 382 p.
- CIARLA, C. M. L'arbitrato tributario in Italia. In: VILLA-LOBOS, N.; PEREIRA, T. C. (coord.). *Arbitragem tributária nº 7*. Lisboa: CAAD, jun. 2017. 70 p.
- CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *A execução fiscal no Brasil e o impacto no judiciário*. Brasília, DF: CNJ, 2011.
- CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em números 2018: ano-base 2017*. Brasília, DF: CNJ, 2018.
- DA ROS, L. O custo da justiça no Brasil: uma análise comparativa exploratória. Newsletter. *Observatório de elites políticas e sociais do Brasil*, NUSP/UFPR, v. 2, n. 9, jul. 2015. p. 1-15.
- DINAMARCO, C. R.; LOPES, B. V. C. *Teoria geral do novo processo civil*. São Paulo: Malheiros, 2016. 264 p.
- DOMINGOS, F. N. Ensayo acerca de las características estructurales del sistema de arbitraje tributario portugués. *Impuestos: Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia Tributaria*, Madrid: Wolters Kluwer, ano 30, n. 6, p. 41-53, jun. 2014.
- DOMINGOS, F. N. *Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários: novas tendências dogmáticas*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2016. 519 p.
- ESCOBAR, M. R. *Arbitragem tributária no Brasil*. São Paulo: Almedina, 2017. 311 p.
- ESPANHA. *Constituição (1978)*. Constituição Espanhola. Madrid: Palácio das Cortes, 27 dez. 1978. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.es/es/>. Acesso em: 20 mar. 2019.
- FAVEIRO, V. A. D. *Fiscalidade nacional contemporânea*. Lisboa: Ministério das Finanças, 1964. 686 p.
- FEIO, D. Arbitragem fiscal em Portugal: o início de um caminho. In: MINISTÉRIO DA JUSTIÇA. Gabinete para a resolução alternativa de litígios. *Resolução Alternativa de Litígios: II Colectânea de textos publicados na News Letter Gral*. Porto Alegre: Agora Comunicação, 2008.
- FERREIRA, E. P. A possibilidade da arbitragem tributária. In: CAMPOS, D. L.; FERREIRA, E. P. (org.). *A arbitragem em direito tributário: I conferência AIBAT-IDEFF*. Coimbra: Almedina, 2010. 163 p.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. *La justicia tributaria en España: informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos*. Madrid: Marcial Pons; Barcelona: Ediciones Jurídicas e Sociales, 2005. 292 p.
- FIADJOE, A. *Alternative dispute resolution: a developing world perspective*. London, Sydney, Portland: Cavendish, 2004. 164 p.
- FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. Escola de Direito de São Paulo. *Relatório ICJ Brasil*. São Paulo, 2017. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/19034>. Acesso em: 20 fev. 2020.

- GARCÍA PÉREZ, M. *Arbitraje y derecho administrativo*. Pamplona: Thomson Reuters, Aranzadi, 2011. 195 p.
- GIANNETTI, L. V. Arbitragem tributária e sua perspectiva no direito brasileiro: algumas proposições relevantes para a construção de um modelo possível. In: DOMINGOS, F. N. (org.). *Justiça tributária: um novo roteiro*. 2. ed. rev. e ampl. Lisboa: Rei dos Livros, 2019. 381 p.
- GIANNETTI, L. V. Arbitragem tributária no regime jurídico brasileiro: sua possibilidade e justificativa. In: VILLA-LOBOS, N.; PEREIRA, T. C. (coord.). *Arbitragem tributária nº 7*. Lisboa: CAAD, jun. 2017. 70 p.
- GIANNETTI, L. V.; GODOI, M. S. Arbitration and Brazilian tax law: overcoming the dogma of unwaivable tax liability. In: VILLA-LOBOS, N.; PEREIRA, T. C. (coord.). *The portuguese tax arbitration regime*. Coimbra: Almedina, 2015. 382 p.
- GODOI, M. S. A arbitragem em direito tributário: Traços gerais. In: CAMPOS, D. L.; FERREIRA, E. P. (org.). *A Arbitragem em direito tributário: I conferência AIBAT-IDEFF*. Coimbra: Almedina, 2010. 163 p.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*. Madrid: COLEX, 1998. 456 p.
- GUILHERME, L. F. V. A. *Manual de arbitragem e mediação: conciliação e negociação*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. 415 p.
- GRINOVER, A. P. Mediação paraprocessual. In: ALMEIDA, R. A.; ALMEIDA, T.; CRESPO, M. H. (org.). *Tribunal multiportas: investindo no capital social para maximizar o sistema de solução de conflitos no Brasil*. Rio de Janeiro: FGV, 2002.
- JUSTEN FILHO, M. *Curso de direito administrativo*. 7. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011.
- MACHADO, H. B. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, O. O. P.; GUIMARÃES, V. B. (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. 507 p.
- MARTINS, J. A.; ALVES, J. C. *Procedimento e processo tributário: uma perspectiva prática*. Coimbra: Almedina, 2015. 476 p.
- MASCITTO, A. *Requisitos institucionais para a arbitragem entre fisco e contribuintes no Brasil: necessidade de norma geral*. In: PISCITELLI, T.; MASCITTO, A.; MENDONÇA, P. F. (coord.). *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.
- MENDONÇA, P. F. *Arbitragem e transação tributárias*. Brasília, DF: Gazeta Jurídica, 2014. 229 p.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Ofício-624-PGFN, de 2007*. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/noticias/2007/r150307d-oficio-624-PGFN.pdf/view>. Acesso em: 18 set. 2019.
- MIRANDA, J.; MEDEIROS, R. *constituição portuguesa anotada: organização do poder político, garantia e revisão da constituição, disposições finais e transitórias*. T. III. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. 1.006 p.

- MOORE, C. W. *O Processo da mediação: estratégias práticas para a resolução de conflitos*. 2. ed. Tradução: Magda França Lopes. Porto Alegre: Artmed, 1998.
- MORAIS, J. L. B. *Mediação e arbitragem: alternativas à jurisdição*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999. 287 p.
- NABAIS, J. C. Reflexão Breve sobre a introdução da arbitragem tributária. In: VILLA-LOBOS, N.; VIEIRA, M. B (org.). *Mais justiça administrativa e fiscal: arbitragem*. Coimbra: Coimbra Editora; Wolters Kluwer, 2010. 393 p.
- NOLASCO, R. D. Arbitragem tributária: a experiência portuguesa e os desafios para sua implantação no Brasil. In: DOMINGOS, F. N. (org.). *Justiça tributária: um novo roteiro*. 2. ed. rev. e ampl. Lisboa: Rei dos Livros, 2019. 381 p.
- NÚNCIO, P. A arbitragem em direito tributário: traços gerais. In: CAMPOS, D. L.; FERREIRA, E. P. (org.). *A Arbitragem em direito tributário: I conferência AIBAT-IDEFF*. Coimbra: Almedina, 2010. 163 p.
- OLIVEIRA, A. P. Da arbitragem administrativa à arbitragem fiscal: nota sobre a introdução da arbitragem em matéria tributária. In: VILLA-LOBOS, N.; VIEIRA, M. B (org.). *Mais justiça administrativa e fiscal: arbitragem*. Coimbra: Coimbra Editora; Wolters Kluwer, 2010a. 393 p.
- OLIVEIRA, M. C. Mediação e arbitragem no roteiro da “boa administração”: a experiência portuguesa no contexto europeu. In: VILLA-LOBOS, N.; VIEIRA, M. B (org.). *Mais justiça administrativa e fiscal: arbitragem*. Coimbra: Coimbra Editora; Wolters Kluwer, 2010. 393 p.
- PEREIRA, T. C. Arbitragem tributária: notas práticas. In: BARROSO, S. (coord.). *1º Congresso luso-brasileiro de auditores fiscais e aduaneiros*. Porto: APIT, 2016.
- PEREZ DE AYALA, J. L. *Derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968. v. I.
- PISCITELLI, T.; MASCITTO, A.; MENDONÇA, P. F. (coord.). *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.
- PISCITELLI, T.; MASCITTO, A. Desafios e limites da arbitragem tributária no direito brasileiro. In: VILLA-LOBOS, N.; PEREIRA, T. C. (coord.). *Arbitragem tributária nº 8*. Lisboa: CAAD, jan. 2018. 47 p.
- PORTUGAL. *Constituição*. República Portuguesa de 1976. Lisboa: Assembleia Constituinte, 25 abr. 1976. Disponível em: <https://www.parlamento.pt/Legislacao/>. Acesso em: 20 mar. 2019.
- PORTUGAL. Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro. Regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei nº 3-B/2010, de 28 de abril. *Diário da República*, Lisboa, 20 jan. 2011a. Disponível em: <https://data.dre.pt/eli/lei/15/2002/p/cons/20151002/pt/html>. Acesso em: 11 ago. 2019.
- PORTUGAL. Lei nº 15/2002, de 22 de fevereiro. Aprova o Código de Processo nos Tribunais Administrativos (revoga o Decreto-Lei nº 267/85, de 16 de Julho) e procede à quarta alteração do Decreto-Lei nº 555/99, de 16 de Dezembro, alterado pelas Leis números 13/2000, de 20 de Julho, e 30-A/2000, de 20 de Dezembro, e pelo Decreto-Lei nº 177/2001, de 4 de Julho. *Diário da República*, Lisboa, 22 fev. 2002. Disponível em:

<https://data.dre.pt/eli/lei/15/2002/p/cons/20151002/pt/html>. Acesso em: 11 ago. 2019.

PORTUGAL. Lei nº 63/2011, de 14 de dezembro. Aprova a Lei da Arbitragem Voluntária. *Diário da República*, Lisboa, 14 dez. 2011. Disponível em: <https://data.dre.pt/eli/lei/63/2011/12/14/p/dre/pt/html>. Acesso em: 11 ago. 2019.

PORTUGAL. Portaria n.º 112-A/2011. Vincula vários serviços e organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa. *Diário da República*, Lisboa, 22 mar. 2011c. Disponível em: <https://data.dre.pt/eli/port/112-a/2011/03/22/p/dre/pt/html>. Acesso em: 11 ago. 2019.

RIBEIRO, J. S. Principles of tax arbitration. In: VILLA-LOBOS, N.; PEREIRA, T. C. (coord.). *The portuguese tax arbitration regime*. Coimbra: Almedina, 2015. 382 p.

ROCHA, J. F. *Lições de procedimento e processo tributário*. 5. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2014. 518 p.

RODRIGUES, A. A possibilidade da arbitragem tributária. In: CAMPOS, D. L.; FERREIRA, E. P. (org.). *A arbitragem em direito tributário*: I conferência AIBAT-IDEFF. Coimbra: Almedina, 2010. 163 p.

ROMÃO, F. A arbitragem em direito tributário: traços gerais. In: CAMPOS, D. L.; FERREIRA, E. P. (org.). *A arbitragem em direito tributário*: I conferência AIBAT-IDEFF. Coimbra: Almedina, 2010. 163 p.

ROSALEN, V. *Judiciário e política*: fatos e versões da crise do judiciário do Brasil a partir de sua estrutura e dos litígios. Curitiba: Juruá, 2018. 198 p.

SANTOS, B. S. *Para uma revolução democrática da justiça*. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2004.

SALDANHA SANCHES, J. L. *Manual de direito fiscal*. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

SOUSA, R. G. *Compêndio de legislação tributária*. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (coord.). Obra póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. 216 p.

TEIXEIRA, G. *Manual de direito fiscal*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2016. 430 p.

TORRES, R. L. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, O. O. P.; GUIMARÃES, V. B. (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008b. 507 p.

VALLE, M. D. T.; PASINATTO. Arbitragem tributária no Brasil e o interesse público: um novo mito da caverna? In: DOMINGOS, F. N. (org.). *Justiça tributária*: um novo roteiro. 2. ed. rev. e ampl. Lisboa: Rei dos Livros, 2019. 381 p.

VICENTE-ARCHE COLOMA, P. *El arbitraje en el ordenamiento tributario español*: una propuesta. Madrid: Marcial Pons; Barcelona: Ediciones Jurídicas y Sociales, 2005. 230 p.

VICENTE-ARCHE COLOMA, P. El modelo de arbitraje tributario de Portugal y su posible traslación al ordenamiento tributario español. *Revista de Finanzas Públicas e Direito Fiscal*:

artigos, comentários de jurisprudência, recensões e crónica de actualidade. Lisboa, año 10, n. 3 e 4, p. 247-271, verão 2018.

VILLA-LOBOS, N. A implementação da arbitragem tributária em Portugal. *In*: BARROSO, S. (coord.). *Congresso Luso-brasileiro de Auditores Fiscais e Aduaneiros*, 1. Porto: APIT, 2016. 311 p.

VILLA-LOBOS, N.; VIEIRA, M. B (org.). *Mais justiça administrativa e fiscal: arbitragem*. Coimbra: Coimbra Editora; Wolters Kluwer, 2010. 393 p.

WATANABE, K. Acesso à justiça e meios consensuais de solução de conflitos. *In*: ALMEIDA, R. A.; ALMEIDA, T.; CRESPO, M. H. (org.). *Tribunal multiportas: investindo no capital social para maximizar o sistema de solução de conflitos no Brasil*. Rio de Janeiro: FGV, 2002.

WOLKMER, A. C. *Pluralismo jurídico: fundamentos de uma nova cultura no direito*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Alfa Ômega, 2001. 403 p.