

Economic Analysis of Law Review

A Superação Do Dogma Da Incompatibilidade Da Arbitragem Com Os Princípios Da Legalidade, Tutela Jurisdicional Efetiva E Indisponibilidade Do Crédito Tributário.

Francisco Nicolau Domingos¹

Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), Instituto Politécnico de Lisboa. Instituto Jurídico Portucalense.

RESUMO

A sobrecarga dos tribunais quando procurados pelas empresas e pelos cidadãos, a dilação na apreciação jurisdicional do conflito e a projeção de tal estado de coisas na qualidade das sentenças judiciais constituem algumas das causas que despertaram a atenção da doutrina portuguesa para a arbitragem tributária. Por isso, se os princípios da legalidade, tutela jurisdicional efetiva e indisponibilidade do crédito tributário, em tese, podiam ter constituído obstáculos à consagração legislativa do instituto, há que perceber o núcleo estruturante da sua interpretação e consequente superação.

Palavras-chave: Arbitragem tributária; princípio da legalidade; princípio da tutela jurisdicional efetiva e princípio da indisponibilidade do crédito tributário.

JEL: K21, L49

ABSTRACT

The overload of the courts when sought by companies and citizens, the delay in the jurisdictional resolution of the conflict and the projection of this state of affairs in quality of judicial sentences are some of the causes that awoke the attention of Portuguese doctrine to tax arbitration. Therefore, if the principles of legality, effective legal protection and unavailability of public goods, in the theory, could have constituted obstacles to the legislative consecration of the institute, it is necessary to perceive the structuring nucleus of its interpretation and consequent overcoming.

Keywords: Tax arbitration, principle of legality; principle of effective legal protection and principle of unavailability of public goods Lorem ipsum dolor sit amet

R: 17/01/18 **A:**31/01/2018 **P:**30/04/18

¹ E-mail: fjdomingos@iscal.ipl.pt
335

1. Introdução

Tradicionalmente, a doutrina vedava a possibilidade da arbitragem enquanto método alternativo de resolução de conflitos no domínio do Direito Público. No Direito Tributário, o princípio constitucional da legalidade e o da tutela jurisdicional efetiva constituíam obstáculos intransponíveis à consagração da arbitragem tributária. Nessa linha, a impossibilidade de a vontade das partes poder produzir efeitos jurídicos justificava a conclusão de que o princípio infraconstitucional da indisponibilidade do crédito tributário conduziria à mesma conclusão.

A hipótese de introdução da arbitragem tributária tem sido objeto de discussão na Academia brasileira, circunstância que exige a delimitação do conceito e o conhecimento das vantagens associadas à sua previsão e, em segundo lugar, o questionamento acerca da possibilidade de os sobreditos princípios impedirem a consagração deste método de resolução de litígios.

2. A arbitragem tributária – Das causas às vantagens

Não é difícil identificar os motivos que alicerçam o interesse pela arbitragem no domínio do Direito Tributário: a sobrecarga dos tribunais quando procurados pelas empresas e pelos cidadãos, a consequente dilação na apreciação jurisdicional do conflito e a projeção de tal estado de coisas na qualidade das sentenças judiciais.

É neste contexto que a arbitragem, enquanto método heterocompositivo de resolução de conflitos ganha acuidade, visto que nada impede que as partes se coloquem de acordo para confiar a resolução da controvérsia a um terceiro imparcial, em matérias que se encontrem na sua disponibilidade, produzindo-se a decisão final a partir do direito constituído. Ou, dito de outro modo, a resolução da disputa por um terceiro provido de poder de autoridade e, consequentemente, consubstanciando uma alternativa à jurisdição estadual.

Sucedem que nem sempre as referências doutrinárias ao instituto em estudo traduzem uma das suas características estruturantes, ou seja, uma alternativa à impugnação judicial de atos tributários. Por isso, afastamos aquela tendência de designar por arbitragem meios de composição que na realidade não o são, visto constituírem alternativas à impugnação administrativa.

No conceito de arbitragem tributária que perfilhamos, esta deve constituir um meio célere e altamente especializado de resolução de conflitos para, entre outros objetivos, resolver definitivamente controvérsias especialmente complexas e, também, combater a ineficiência dos tribunais tributários. Em tal conformidade, a arbitragem tributária deve constituir um método de resolução de litígios em que se prevê uma alternativa aos tribunais do Estado, potenciadora de uma maior aquisição do sentimento de Justiça pelos contribuintes.

Quanto às vantagens do instituto, são múltiplos os argumentos que podem ser mobilizados em defesa da arbitragem para dirimir disputas de índole tributária, mormente, a celeridade, o caráter altamente especializado dos titulares dos tribunais arbitrais e a flexibilidade do processo arbitral (Catarino, 2009, pp. 61 - 62).

Em primeiro lugar, a celeridade é uma nota típica da arbitragem, não só pelo facto de o processo arbitral ser orientado por um critério de simplicidade, como também pela circunstância dos árbitros não terem as pendências processuais típicas dos tribunais tributários. Assim, a arbitragem constituirá uma garantia para os contribuintes de que os litígios que os opõem à Administração sejam rapidamente resolvidos² com aforro em recursos do Estado (Palma, 2014, p. 196).

A economia processual é outra das vantagens que pode ser imputada ao meio de resolução de controvérsias em análise, ou seja, a simplificação da tramitação processual é absolutamente fundamental para alcançar os fins subjacentes ao recurso à arbitragem³ (Ortega, 2001, p. 262).

Em terceiro lugar, a especialização e experiência profissional dos membros do tribunal arbitral é outra das mais-valias que a utilização da arbitragem envolve⁴ (Hömborg, 2007, p. 63).

Numa economia globalizada, em que os problemas por ela gerados são cada vez mais complexos, exigir-se-á uma resposta jurídica adequada, ou seja, profissionais altamente qualificados⁵ (Pires, 2008, p. 400) para dirimir os litígios daí emergentes. Ou, dito de outro modo, a arbitragem permite resolver disputas que dependem de competências não-exclusivamente jurídicas, relacionadas com outras áreas do conhecimento, tais como a Economia, Gestão e Contabilidade.

Esta é de facto, a nosso ver, a grande vantagem da arbitragem e não a diminuição dos índices de litigância tributária, como frequentemente se conclui, até porque é pouco expectável que um certo tipo de litigância, a que tem subjacente questões de natureza estrita-

² A estatística parece já demonstrar tal conclusão quando observa que o prazo médio de resolução de um **litígio** tributário nos tribunais arbitrais é de 4 meses e 22 dias, v. https://www.caad.pt/files/documentos/noticias/CAAD-ESTATISTICA_AT-2013-01-30.pdf. Acesso em: 5 de novembro de 2017.

³ Como sustenta ORTEGA, Rafael Calvo. *Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario*. Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia. Año XVII, n.º 2, 2001, p. 262, o processo arbitral deve obedecer a duas regras essenciais, a simplicidade e amplos poderes para os árbitros conduzirem o processo.

⁴ Neste sentido, afirma HÖMBERG, Rudolf Carlos. *El arbitraje institucional y sus retos en el inicio del siglo XXI – El ejemplo de la corte internacional de arbitraje de la CCI*. In *Arbitraje y justicia en el siglo XXI* (Coord.) Silvia Barona Vilar. Madrid: Thomson – Civitas, 2007, p. 63, que o desenvolvimento tecnológico e o incremento das trocas comerciais têm aptidão para criar problemas muito específicos e, como tal, são necessários conhecimentos especiais por parte do decisor para poder julgar cabalmente tais problemas. Ora, apesar da conclusão **respeitar** ao Direito Privado, entendemos que ela é plenamente aplicável à arbitragem tributária.

⁵ Como observa PIRES, Adilson Rodrigues. *A arbitragem no Direito Tributário*. In *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso* (Coord.) Oswaldo Ohton de Pontes Saraiva Filho e Vasco Branco Guimarães. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008, p. 400, o titular do órgão arbitral é considerado como um especialista pelas partes.

mente formal, em que a pretensão dos contribuintes se funda, nomeadamente, na caducidade do direito de liquidação ou na prescrição da obrigação tributária, opte pelo recurso à arbitragem.

3. A compatibilidade da arbitragem com os princípios constitucionais e infraconstitucionais relevantes

3.1. Princípio da Legalidade

O sentido tradicional do princípio inculca a ideia de auto-tributação, isto é, de que os impostos têm de ser autorizados por aqueles que os devem suportar através dos seus representantes no órgão titular do poder legislativo.

Desta reserva de lei resulta que não podem ser exigidos tributos pela Administração sem que estejam previamente definidos por lei anterior. Não há imposto que não tenha refração legal, nisto consiste a tipicidade tributária. Ou seja, é pela verificação dos pressupostos que se encontram definidos na lei que, nessa exata medida, é possível proceder à tributação.

Outro corolário do princípio da legalidade tributária é a preeminência da lei, isto é, os sujeitos da relação jurídica devem-lhe obediência, delimitando ainda esta o campo de atuação válida em que as partes se podem mover. A importância da matéria regulada legitima a previsão de uma garantia constitucional, a sua regulação através da lei. Com efeito, o pagamento de impostos envolve uma ablação do património do contribuinte, por isso, a regulação dos pressupostos de facto do imposto e das consequências jurídicas resultantes do seu preenchimento encontram-se reservadas à lei, de tal forma que a vontade da Administração e do contribuinte na aplicação da lei tributária será irrelevante. A regulação normativa deve conter o fundamento da conduta da Administração e de todos os critérios de decisão ao caso concreto, no sentido de que a decisão administrativa resulta da aplicação dos referidos critérios àquele caso. A Administração na sua atuação, encontra-se vinculada ao conteúdo das normas que enformam o ordenamento jurídico, cruzando-se aqui com o princípio da legalidade administrativa⁶ (Gomes, 1985, pp. 36 - 40).

A utilização da arbitragem, enquanto método de resolução alternativa de litígios, envolve a renúncia do Estado a um poder soberano, o jurisdicional. É este o principal sustentáculo dos autores que defendem que o Estado não pode ceder tal poder sobre os atos tributários que foram praticados em estrita obediência aos cânones normativos. Acrescentam que, nem as partes, nem um terceiro podem decidir diversamente do previsto na lei (Frías, 2004, pp. 133 e 134).

⁶ Para uma análise exaustiva ao princípio e sua particular configuração no nosso ordenamento jurídico v. nomeadamente GOMES, Nuno Sá. *Lições de Direito Fiscal*, volume II. Lisboa: Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 1985, pp. 29 a 124 e GUIMARÃES, Vasco Branco. *Retroatividade da lei fiscal. Admissibilidade e Limites*. Lisboa: Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 1993, pp. 36 a 40.

A submissão de um litígio desta índole a arbitragem não envolve a desconsideração dos parâmetros legislativos a que os juízes dos tribunais estaduais se encontram vinculados, quando uma das características deste método de resolução de disputas é a opção pela arbitragem de Direito.

Mais, não podemos atribuir um caráter absoluto ao princípio em análise, há que efetuar a sua concatenação com os que estruturam a imposição tributária. Em tal conformidade, a transformação da sociedade em que o consenso, ainda que no âmbito da atuação unilateral da Administração se obtém a partir dos princípios da participação, eficácia e segurança jurídica conduz à admissão da arbitragem enquanto meio de resolução de controvérsias tributárias.

Em segundo lugar, os tribunais demoram largos anos para resolver um conflito que oponha o contribuinte à Administração, colocando em causa o princípio da tutela jurisdicional efetiva, na sua dimensão de emissão de uma decisão num prazo razoável. Perante tal circunstância, não é igual a posição do contribuinte e da Administração no âmbito da resolução de litígios tributários.

Em suma, uma interpretação sistemática do princípio da legalidade na sua dimensão de reserva de lei e de legalidade administrativa permite concluir que o mesmo não é obstáculo à previsão normativa da possibilidade de utilizar a arbitragem para dirimir conflitos tributários.

Acresce ainda que, para um sector da doutrina, a eficácia do princípio não se limita à reserva de lei, estende-se à própria atividade de aplicação normativa, o que seria um obstáculo intransponível à admissibilidade da arbitragem tributária (Frías, 2004, pp. 133 e 134). Ao que outros respondem que o princípio da legalidade opera no âmbito da criação das normas tributárias e, como tal, não projeta a sua eficácia à aplicação da lei, pelo que não pode consubstanciar um obstáculo à admissibilidade da arbitragem no domínio tributário⁷ (Ferreira, 2010, pp. 22 e 23).

A nosso ver, quando a própria lei admita a possibilidade de arbitragem tributária, dúvidas não podem existir quanto à compatibilidade de tal método de resolução de controvérsias com o princípio da legalidade⁸ (Sousa, 2012, pp. 120 e 121). Em segundo lugar, há que proceder à interpretação sistemática do princípio e, assim, relacioná-lo com o quadro constitucional e legal mobilizável para o problema *sub judice*, mormente, o princípio da eficácia na atuação administrativa e da mútua colaboração dos sujeitos da relação tributária. Ou seja, o princípio deve ser flexibilizado. Por último, se o princípio da legalidade não pro-

⁷ Para FERREIRA, Eduardo Paz. *A Possibilidade de arbitragem tributária*. In *A arbitragem em Direito Tributário – I Conferência AIBAT - IDEFF (Org.)* Diogo Leite de Campos e Eduardo Paz Ferreira. Coimbra: Almedina, 2010, pp. 22 e 23, o princípio da legalidade não projeta a sua eficácia à aplicação da lei e, como tal, não pode constituir um obstáculo à sua admissibilidade.

⁸ Neste sentido, v. SOUSA, Jorge Lopes de. *Algumas notas sobre o regime da arbitragem tributária*. In *A arbitragem administrativa e tributária (Coord.)* por Isabel Celeste Fonseca. Coimbra: Almedina, 2012, pp. 120 e 121.

jeta a sua eficácia ao momento de aplicação, carece de sentido o argumento de que o mesmo é obstáculo à consagração legislativa.

3.2. Princípio da tutela jurisdicional efetiva

O princípio da tutela jurisdicional efetiva reveste-se hoje de uma natureza complexa e não-unitária, de tal modo que, ao lado do seu núcleo essencial, o direito de acesso aos tribunais, desenvolvem-se uma multiplicidade de vertentes: o direito a obter uma sentença em prazo razoável, o contraditório e a igualdade de armas, a reserva da função jurisdicional e o direito a obter uma decisão fundada no Direito. A última vertente exige que se fixe antecipadamente toda a tramitação processual, incluindo os pressupostos processuais das ações e dos recursos para acesso aos tribunais.

O problema da violação do princípio em análise coloca-se, porque a utilização da arbitragem para resolver controvérsias de natureza tributária envolveria, para alguns, o risco de renúncia à prerrogativa de jurisdição do Estado soberano, na medida em que a arbitragem configura uma alternativa à resolução jurisdicional da disputa – envolveria uma restrição a um direito fundamental, o acesso à Justiça, descrito no art. 20.º na nossa lei fundamental.

Como vimos, o princípio da tutela jurisdicional efetiva não é um princípio *uno*, por isso, há que analisar igualmente se a utilização da arbitragem, enquanto meio de resolução de conflitos de índole tributária, viola alguma das dimensões da tutela jurisdicional efetiva.

A vinculação da Administração à lei legitima o contribuinte que concluiu pela violação do princípio da legalidade na atuação da Administração a utilizar a via judicial para dirimir o conflito, apresentando a competente impugnação judicial.

A arbitragem tributária constitui uma alternativa à resolução judicial do conflito, assim, a sua utilização em nada contende com o princípio da tutela jurisdicional efetiva, porquanto são as próprias partes que acordaram não exercer esse direito de acesso aos tribunais, optando por uma via alternativa para dirimir o conflito (Campos, 2010, p. 47). Esta ideia é reforçada pela possibilidade de o contribuinte, querendo, decidir dar sem efeito a decisão de utilização deste método e assim optar pela resolução através do tribunal estadual.

Em tais termos, a arbitragem, enquanto meio para resolver conflitos intersubjectivos, em nada contende com a garantia do contribuinte em aceder a um método que permita resolver a controvérsia ou a solução de fundo sobre o problema, de acordo com os cânones normativos vigentes, isto é, o direito a obter uma decisão fundada no Direito e com valor de caso julgado.

Outra das dimensões da tutela jurisdicional efetiva que pode ser violada é a do direito aos recursos legalmente previstos. Contudo, se um dos objetivos do legislador é evitar o recurso à via judicial, parece lógico reservar a utilização dos tribunais para controlar a decisão arbitral apenas em hipóteses meramente excepcionais, (MARTÍNEZ, *apud* ARCHE-COLOMA, 2005, p. 42) devidamente previstas na lei.

Por último, a utilização da arbitragem permite até respeitar a garantia de um processo sem dilações indevidas. Com efeito, é inquestionável que o grande problema da Justiça tributária adjetiva do nosso país é a falta de celeridade. Por isso, a previsão de um mecanismo de resolução de conflitos tributários, como a arbitragem, permitirá, com a observância de todos os preceitos constitucionais aplicáveis, resolver a controvérsia em tempo útil.

Em conclusão, o princípio da tutela jurisdicional efetiva não constitui qualquer obstáculo quanto à legitimidade da utilização da arbitragem para resolver litígios de natureza tributária. Com efeito, são as partes que acordam que a controvérsia resultante da aplicação da lei tributária seja resolvida pela via arbitral, assim, não renunciam à jurisdição, apenas ajustam que aquela seja apreciada por árbitro ou árbitros nomeados para o efeito. Ou, dito de outro modo, o reconhecimento de que a arbitragem, mais do que um método alternativo à decisão judicial estadual, configura, em si, um meio de acesso à Justiça de natureza complementar.

3.3. Princípio da indisponibilidade do crédito tributário

As premissas do princípio assentam no reconhecimento da natureza *ex lege*, de caráter público, indisponível e irrenunciável da obrigação. A obrigação tributária tem gênese na lei (BERLIRI, *apud* NOVOA, 2002, p. 152)⁹ e reveste-se de natureza obrigacional. Assim, tanto o sujeito credor, como o devedor devem estrita obediência aos elementos vertidos na lei; o interesse público das normas que estabelecem a obrigação tributária afastaria qualquer possibilidade de disposição desta e a Administração vincular-se-ia não só à realização do interesse público consagrado na norma, como ao seu cumprimento segundo o modelo previsto na lei.

A indisponibilidade do crédito tributário tem constituído um argumento para afastar a arbitragem do campo das relações tributárias. Tal conclusão justificar-se-ia, desde logo, pelo facto de a arbitragem constituir um método heterocompositivo de resolução de controvérsias, cuja base está na autonomia da vontade das partes que decidem voluntariamente submeter uma questão litigiosa à decisão de árbitros externos à orgânica do Estado. Submeter essa questão controvertida à arbitragem significaria dispor de elementos da obrigação tributária, atenta a sua natureza *ex lege*.

Sintetizando esta posição, afirma ORTEGA (Ortega, 2001, p. 153) 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”.

⁹ Afirmava BERLIRI, *apud* NOVOA, César García. *Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias: su introducción en el derecho español*. Rivista di Diritto Tributario Internazionale. N.º 2, 2002, p. 152, “o imposto é por natureza indisponível e não pode ser objeto de um contrato, em género, ou de uma transação em espécie” (nossa tradução). Por outras palavras, a Administração Fiscal não poderá deixar de exigir a prestação e o contribuinte de a prestar, nos exatos termos que se encontram definidos na lei.

Em suma, a natureza *ex lege* da obrigação tributária é argumento para concluir que se encontram vedados à vontade das partes os elementos essenciais da obrigação tributária, que assim não podem dispor sobre os mesmos. Mas, em bom rigor, como sustenta consensualmente a doutrina em que nos revemos (Campos, 2010, p. 50), recorrer à arbitragem e dispor de elementos essenciais da obrigação tributária são realidades distintas, que, como advoga ORTEGA (Ortega, 2001, p. 154), não devem ser sobrepostas. Assim, com a utilização da arbitragem, não se modifica nenhum desses elementos em resultado da vontade das partes, estas apenas pretendem fazer valer uma posição até ao final, não perante um representante da Justiça togada, mas diante de um cidadão (Campos, 2010, pp. 36 e 37). Ou, dito de outro modo, se uma decisão judicial dos tribunais do Estado não coloca em causa a validade do princípio, por maioria de razão, uma decisão arbitral produzida com o direito constituído também não o pode fazer.

Note-se ainda que o litígio já se encontra a jusante da definição da obrigação tributária pela Administração, nos termos previstos na lei e, simultaneamente, não se vê como a Administração Fiscal poderia dispor de créditos que ainda não se encontram assentes, por ainda não terem decorrido os respetivos prazos de impugnação judicial (Sousa, 2012, p. 122).

Em suma, com o recurso à arbitragem, as partes não dispõem de quaisquer direitos, o seu objeto não é outro do que resolver definitivamente o dissídio, através da decisão arbitral.

Na verdade, a arbitragem não é utilizada, por vontade das partes, com o objetivo de disporem de elementos da obrigação tributária, mas, em substituição da impugnação judicial, para resolver aspetos controvertidos com a Administração, depois da prática do ato administrativo¹⁰ (Ferreira, 2010, p. 23). Afasta-se assim o substrato da posição doutrinal que nega a legitimidade da utilização da arbitragem para resolver controvérsias de índole tributária com o seguinte argumento: se as partes não têm poder de disposição sobre a obrigação material, também o não têm processualmente.

Todavia, repete-se, a definição da obrigação tributária encontra-se a montante do recurso à arbitragem, enquanto meio com aptidão para resolver um conflito emergente da relação tributária¹¹ (Coloma, 2005, p. 54). Ou, dito de outro modo, a arbitragem surge quando o conflito já viu a luz do dia e cujo debate as partes desejam que se produza, não perante um tribunal estadual, mas por um terceiro por elas escolhido. Por conseguinte, a utilização da arbitragem para dirimir controvérsias de natureza tributária apenas pressupõe a substituição da impugnação judicial pela resolução da controvérsia por um terceiro com só-

¹⁰ Como reconhece FERREIRA, Eduardo Paz. *A possibilidade de arbitragem...*, op. cit., p. 23, o problema é a interpretação de normas, pelo que é difícil conceber a possibilidade de violação do princípio em apreço.

¹¹ Neste sentido, afirma COLOMA, Paula Vicente-Arche. *El arbitraje en el ordenamiento tributario...*, op. cit., p. 54, que as partes não são titulares da obrigação tributária, ou dos seus elementos essenciais, têm apenas a faculdade de submeter a controvérsia a um órgão composto por árbitros com vasta experiência nas matérias que integram este ramo de ciência jurídica.

EALR, V. 9, nº 1, p. 335-346, Jan-Abr, 2018

lida formação nas matérias tributárias, após a definição em concreto da obrigação tributária¹², e sempre que exista um litígio sobre a atividade de determinação dos seus elementos.

Em suma, com a resolução da controvérsia, o Estado não está a dispor do crédito tributário, mas a encarregar os “cidadãos” da resolução, com igual responsabilidade em produzir uma decisão final, de acordo com os cânones normativos do nosso sistema tributário, ou seja, com a mesma obrigação que qualquer juiz tem em administrar a Justiça. E se o problema não se coloca quando aquela é resolvida pelos tribunais estaduais, se a Constituição da República Portuguesa equipara os tribunais arbitrais aos estaduais, a consistência do argumento é abalada.

Em segundo lugar, a tal argumento acresce outro bem mais consensual, o princípio da indisponibilidade do crédito tributário não impede o recurso à arbitragem, apenas exige que exista habilitação legal prévia, na qual se estabeleçam com precisão as hipóteses, alcance e limites em que é possível utilizar a arbitragem para resolver a controvérsia já existente com a Administração¹³ (Tella, 1996, p. 259). Esta previsão legislativa, com o respeito dos princípios, prazos e garantias, tem a virtualidade de reforçar a legitimidade do instituto da arbitragem no domínio tributário, introduzindo uma nova etapa na Justiça tributária, marcada pela igualdade entre o Estado e o contribuinte.

Por último, negar a possibilidade de, após o surgimento do conflito, as partes recorrerem à heterocomposição do mesmo, na modalidade de arbitragem, seria recuar na história do Direito Tributário, concluindo que no domínio das relações tributárias apenas cabe a autocomposição, isto é, só a Administração se podia julgar a si própria (Campos, 2010, p. 50).

O legislador reconhece que o recurso à arbitragem não envolve qualquer renúncia aos elementos essenciais da obrigação tributária, pois o tribunal arbitral conhecerá o mérito do litígio no plano da legalidade (Ferreira, 2010, p. 383) e de acordo com o direito constituído.

Em resumo, a nosso ver, a utilização da arbitragem não ofende a indisponibilidade do crédito tributário, na medida em que só após a atuação unilateral da Administração, através de ato, é que o contribuinte que considera que o seu conteúdo contende com o direito à correta aplicação da lei tributária opta por resolver o litígio através de arbitragem. Isto é, a decisão do conflito tributário pelos tribunais do Estado, de acordo com o direito constituído, não coloca em causa o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, como também o julgamento do dissídio com os mesmos parâmetros de legalidade pelos tribunais arbitrais não o coloca. Aliás, este argumento tem implícita a desconfiança quanto à possibilidade de

¹² Por intermédio do crédito tributário.

¹³ Observa assim TELLA, Ramón Falcón y. *El arbitraje tributario*. In *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario* (Coord.) Gabriel Elorriaga Pisarik. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, 1996, pp. 259 e 260: “En efecto, la indisponibilidad del crédito tributario no impide a la Administración someterse a arbitraje, sino que únicamente exige que sea el legislador el que defina con suficiente precisión los supuestos y el alcance de este mecanismo de solución de conflictos”.

os tribunais arbitrais poderem contornar os imperativos legais, receio esse que deve ser afastado pela obrigação de decisão com base no Direito constituído e nas garantias de independência dos árbitros.

4. Considerações Finais

O princípio da legalidade tributária que circunscreve o seu âmbito de aplicação à criação das normas, não se estende à aplicação da lei, razão pela qual a arbitragem tributária é perfeitamente legítima quando a lei assim o admita. Bem como, apesar do princípio da legalidade ser estruturante no Direito Tributário, não podemos deixar de proceder à sua harmonização com outros princípios aplicáveis à imposição tributária, como são os princípios da eficiência, da participação e da segurança jurídica.

O consenso das partes na submissão de um litígio que as opõe não envolve qualquer renúncia à jurisdição estadual tributária, pois apenas se ajusta que aquele seja apreciado por árbitros indicados para o efeito, em prejuízo da jurisdição estadual. Ou, dito de outro modo, se é uma opção das partes e não uma imposição, não se vê como podia ser violado o princípio da tutela jurisdicional efetiva.

Em terceiro lugar, nenhum obstáculo existe para que as partes recorram à arbitragem tributária, quando o legislador expressamente o admita, sobretudo porque tal método de composição de litígios nada tem que ver com a possibilidade de disposição dos elementos da obrigação tributária; o seu objetivo é única e exclusivamente a resolução de um conflito por “cidadão” não pertencente à orgânica do Estado, de acordo com parâmetros exclusivamente normativos.

5. Referências

- CAMPOS, Diogo Leite de. *A arbitragem tributária. «A centralidade da pessoa»*. Coimbra: Almedina, 2010.
- CATARINO, João Ricardo. *A arbitragem e os direitos dos contribuintes no procedimento fiscal*. Lisboa: Revista dos Técnicos Oficiais de Contas n.º 117, dezembro. Pp. 58 - 62. 2009.
- COLOMA, Paula Vicente-Arche. *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta*. Madrid: Marcial Pons, 2005.
- DOMINGOS, Francisco Nicolau. *Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários. Novas tendências dogmáticas*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2016.
- _____, Francisco Nicolau. *Ensayo acerca de las características estructurales del sistema de arbitraje tributario en Portugal*. Impuestos: Revista de doctrina, legislación y

jurisprudencia. Año 30, n.º 6. Pp. 41-53. 2014.

- FERREIRA, Eduardo Paz. *A Possibilidade de arbitragem tributária*. In *A arbitragem em Direito Tributário – I Conferência AIBAT - IDEFF (Org.)* Diogo Leite de Campos e Eduardo Paz Ferreira. Coimbra: Almedina, 2010.

- FRÍAS, Ángeles García. *Arbitraje tributario*. In *Memorias das XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Tomo 2, Quito – Equador, 2004.

- GOMES, Nuno Sá. *Lições de Direito Fiscal*, volume II. Lisboa: Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 1985.

- _____. *Retroatividade da lei fiscal. Admissibilidade e Limites*. Lisboa: Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 1993.

HÖMBERG, Rudolf Carlos. *El arbitraje institucional y sus retos en el inicio del siglo XXI – El ejemplo de la corte internacional de arbitraje de la CCI*. In *Arbitraje y justicia en el siglo XXI* (Coord). Silvia Barona Vilar. Madrid: Thomson – Civitas, 2007.

- NOVOA, César García. *Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias: su introducción en el derecho español*. *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*. N.º 2. Pp. 146-175. 2002.

- ORTEGA, Rafael Calvo. *Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario*. Ano XVII, n.º 2. Pp. 251-263. 2001.

- _____. *En defensa del arbitraje tributario*. *Crónica Tributaria*. n.º 100. Pp. 153-166. 2001.

- PALMA, Clotilde Celorico. *O orçamento de Estado para 2010 e a arbitragem em matéria tributária*. In *Coletânea de Estudos de Contabilidade e Fiscalidade (Org.)* António Carlos Santos/Carlos Batista Lobo/Mário Portugal): 10 anos de GEOTOC – 10 anos em memória do Professor Sousa Franco. Lisboa: Gabinete de Estudos da OTOC, 2014.

- PIRES, Adilson Rodrigues. *A arbitragem no Direito Tributário*. In *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso* (Coord.) Oswaldo Ohton de Pontes Saraiva Filho e Vasco Branco Guimarães. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008.

- TELLA, Ramón Falcón y. *El arbitraje tributario*. In *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario* (Coord.) Gabriel Elorriaga Pisarik. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, 1996.

- SOUSA, Jorge Lopes de. *Algumas notas sobre o regime da arbitragem tributária*. In *A arbitragem administrativa e tributária* (Coord.) Isabel Celeste Fonseca. Coimbra: Almedina, 2012.