

ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DOS PRESSUPOSTOS E DA POSSIBILIDADE DE IMPLEMENTAÇÃO NO BRASIL

Ax arbitration: Analysis of assumptions and the possibility of implementation in Brazil

Fernanda Cimbra Santiago¹

SUMÁRIO

Introdução. 1. Da arbitragem tributária. 1.1. Atuação da Fazenda Nacional na redução de litigiosidade judicial em conflitos tributários; 1.2. O caso português; 1.3. Da possibilidade jurídica de implementação no Brasil; 1.3.1. Obstáculos a superar; 1.3.2. Motivos e sugestões de critérios para a inovação legislativa; 2. Conclusão. Referências.

RESUMO

A adoção da arbitragem tributária no Brasil poderá acarretar ampliação dos ambientes de debate da controvérsia tributária, de forma a servir como instrumento concretizador do princípio do acesso à justiça. Os meios alternativos de resolução de conflitos somados aos meios tradicionais de discussão de conflitos são realidades necessárias para compor um sistema completo de discussão de direitos e posições jurídicas. O campo da arbitrabilidade cresce como medida que se impõe diante das evoluções sociais. Existem resultados consistentes do direito português que podem ser adaptados à realidade brasileira. As inovações na conduta do administrador público devem ocorrer sem prejuízo dos parâmetros constitucionais. A implementação da arbitragem tributária visa a concretizar uma das facetas do interesse público por ampliar o acesso à justiça, ao abrir para o administrador público e para o contribuinte mais possibilidades de discussão do crédito tributário.

Palavras-chave: Arbitragem tributária, método alternativo, resolução de conflitos, acesso à justiça, interesse público.

ABSTRACT: The adoption of tax arbitration in Brazil may lead to an expansion of debate's environments about tax controversy, in order to serve as a concretizing instrument of access to justice. Alternative means of resolution conflicts added to the traditional means of conflict discussion are necessary realities to make up a complete system for discussing rights and legal positions. The field of arbitrability grows as a measure that is imposed in the face of social developments. There are consistent results of the portuguese law that can be adapted to the Brazilian reality. Innovations in the conduct of the public administrator must occur without prejudice to constitutional parameters. The implementation of the tax arbitration aims to bring about one of the facets of the public interest by expand access to justice by opening up to the public administrator and the taxpayer more possibilities for discussion of the tax credit.

KEYWORDS: Tax arbitration, alternative method, conflict resolution,

INTRODUÇÃO

A arbitragem é um método heterocompositivo de resolução de conflitos, no qual o terceiro imparcial a realizar o julgamento não é o Estado. Sua adoção para matérias de direito público, em geral, é admitida pelo direito posto (Lei 13.129/2015 que alterou a Lei n. 9.307/1996).

¹ Procuradora da Fazenda Nacional. Especialista em Direito Público e Direito do Estado.

O escopo deste trabalho consiste em investigar se, em matéria de Direito Tributário, seria possível admitir a arbitragem para solução de litígios.

Após a apresentação do Projeto de Lei 4.267/2019, proposto pelo senador Antônio Anastasia, foi intensificada a discussão acerca da inserção da arbitragem em Direito Tributário no Brasil. Dessa vez, a tentativa é de alterar a Lei 6.830/1.990, Lei de Execuções Fiscais.

Como justificativas ao projeto de lei, foram apresentados dados que comprovam a baixa recuperabilidade dos créditos por meio de Execuções Fiscais, bem como o elevado custo de manutenção do Poder Judiciário. Tais fatores demonstram, segundo o parlamentar², algumas das causas para o enorme desequilíbrio das contas públicas da maioria dos entes federados.

No referido projeto de lei, ao lado da arbitragem tributária, a execução administrativa de dívidas também é apontada como possível solução para desburocratização da cobrança do crédito público, em busca da efetividade. Esse assunto, entretanto, não integrará nosso mister.

Ainda sobre a justificativa do projeto de lei supramencionado, foram apresentados dados que constam no relatório Justiça em Números³, divulgado pelo Conselho Nacional de Justiça - CNJ em 2018, ano-base 2017, os quais demonstram que as execuções fiscais representavam 74% do estoque dos processos judiciais, correspondendo a, aproximadamente, 31.4 milhões de processos ou 39% dos casos pendentes. Diante disso, conclui-se que entre 100 processos de execução fiscal que iniciaram o ano de 2017, apenas 8 foram extintos até 2018.

Na sequência, o Projeto de Lei 4.267/2019 traz a afirmação de que o Poder Judiciário custaria cerca de 1,3% do PIB nacional, percentual mais significativo do que o de nações vizinhas como a Argentina e o Chile (0,13% e 0,22%, respectivamente) ou países desenvolvidos como os Estados Unidos e a Alemanha (0,14% e 0,32%)⁴.

Resumidamente, o ato legislativo traz a arbitragem como forma válida para se impugnar uma Execução Fiscal, desde que haja garantia por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia. Além disso, prevê a antecipação de custas pelo contribuinte e que seria um direito potestativo do contribuinte, pois não há previsão de que a Administração Pública possa se opor⁵.

² Dados disponíveis no sítio eletrônico do Senado Federal: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7984784&ts=1571332924626&disposition=inline>, acesso em 20.10.2019.

³ Para ter acesso a íntegra do relatório, acesse: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2018/08/620bf616dfc0d62e45e52345afd3260a.pdf>

⁴ Dados disponíveis em <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7984784&ts=1571332924626&disposition=inline>, acesso em 20.10.2019.

⁵ Assim está a disposição legal: "A Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, passa a vigorar com as seguintes alterações 'CAPÍTULO I DA EXECUÇÃO JUDICIAL DA DÍVIDA ATIVA: Art. 1º ...' 'Art. 16-A. Se o executado garantir a execução por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, pode optar pela adoção de juízo arbitral para julgar os embargos ofertados, respeitados os requisitos da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, e os a seguir definidos, na forma do regulamento de cada entidade da Fed-

Em que pese a apresentação desse novo projeto lei pareça tornar factível a criação da arbitragem tributária, tramita há 10 anos na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar 469/2009, cuja ideia é alterar o Código Tributário Nacional, com propósito semelhante. Nesse caso, a pretensão possui maior amplitude, pois a arbitragem tributária seria inserida na lei complementar como nova modalidade de extinção do crédito tributário.

Nesse rumo, a análise da viabilidade da arbitragem tributária é tema de extrema relevância, tendo em vista o momento político, com a regulamentação da transação e a apresentação no novo projeto de lei, apresentar indícios de que o governo pretende implementá-la. Somado a isso, existem algumas alterações na legislação tributária recente que apontam para a criação de um contexto favorável ao incremento dos métodos não judiciais no tratamento da Dívida Ativa.

A Administração Tributária tem avançado na utilização de métodos não judiciais para resolução de seus conflitos. Assim, esses projetos de leis vão ao encontro dessa nova sistemática, que pretende aumentar a efetividade da cobrança do crédito público a partir de um sistema multiportas de soluções.

Este artigo preocupa-se em verificar em que medida os parâmetros legais e constitucionais que sustentam o Direito do Estado podem estar ameaçados, considerando a possibilidade de inovarmos o direito pátrio com a adoção do modelo de heterocomposição privada para solução de conflitos de natureza tributária.

Ressalte-se que, se de um lado é importante a observação de mudanças na forma de cobrança do crédito tributário, visto os questionamentos em torno do modelo atual na exposição de motivos dos projetos de lei. De outro, é vital ponderarmos do que temos que abrir mão para ampliar as opções de ambiente para discussão da controvérsia tributária para não abalarmos os princípios que sustentam o Sistema Tributário Nacional.

O tributo é um aspecto importante decorrente do contrato social, uma vez que os indivíduos abdicam de considerável parte da liberdade para que o Estado possa garantir-lhes a pacificação social, o que depende de receita pública para fazer bancar os custos dessa difícil tarefa. Dessa forma, a proteção do crédito público não existe por motivo reles, mas para permitir a vida em sociedade.

Por fim, conjugando os aprendizados do modelo português e os critérios jurídicos decorrentes do ordenamento jurídico nacional, serão propostos alguns *standards*

ração.' Art. 16-B. Nenhum árbitro pode decidir mais de um processo do mesmo particular ou do grupo econômico do qual este faça parte o particular por ano.' Art. 16-C. O processo arbitral é público, de direito, e conduzido por órgão arbitral institucional, de reconhecida idoneidade, competência e experiência na administração de procedimentos arbitrais.' Art. 16-D. A fixação dos honorários advocatícios no processo arbitral obedece aos critérios do art. 85 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 – Código de Processo Civil. Parágrafo único. O valor final dos honorários advocatícios não pode ser superior à metade do que seria arbitrado no processo judicial'. 'Art. 16-E. As despesas do processo arbitral devem ser adiantadas pelo executado e não podem exceder o montante fixado a título de honorários advocatícios.' 'Art. 16-F. Qualquer das partes pode pleitear ao órgão do Poder Judiciário competente a declaração de nulidade caso a sentença arbitral contrarie enunciado de súmula vinculante, decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade ou acórdão proferido em julgamento de incidente de resolução de demandas repetitivas ou de repercussão geral'. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7984784&ts=1571332924626&disposition=inline>, acesso em 20.10.2019.

os quais entendemos que devem estar presentes no marco legal, para que a arbitragem tributária possa ser incorporada às modalidades de discussão da controvérsia fiscal.

1. DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

1.1. *Atuação da Fazenda Nacional na redução de litigiosidade judicial em conflitos tributários*

O Código Tributário Nacional prevê que o tributo é uma prestação pecuniária a ser cobrada por meio de uma atividade administrativa plenamente vinculada, nos seguintes termos:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada⁶.

Na sequência prevê que "a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional"⁷ e que "a dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída"⁸.

Essas disciplinas reforçam o caráter rigoroso da legalidade tributária e a vontade do legislador de proteger o crédito público de condutas impessoais e, eventuais, cobrança seletiva de tributos. Dessa forma, o CTN parece retirar totalmente a discricionariedade dos servidores públicos responsáveis pela Fazenda Nacional.

De outro lado, a Lei 5.172/1966, também prevê a transação tributária (art. 156, III), a isenção (art. 176), a remissão (art. 172), a anistia (art. 180), a possibilidade de parcelamento (art. 155-A) e outros mecanismos que demonstram um abrandamento nessa rigidez, diante da disciplina na legislação tributária.

Ao longo do tempo, a cobrança tributária pelos meios previstos originariamente foi repensada. Se é possível dispor do crédito tributário em algumas situações, como o Código Tributário Nacional prevê, com mais razão é possível cogitar-se diferentes formas de cobrança, que não só a prevista na Lei de Execuções Fiscais. Afinal, "quem pode o mais, pode o menos".

Assim, a Lei 6.830/1980 que prevê os procedimentos para a execução fiscal a convive com outros instrumentos previstos na legislação tributária, que dispõem sobre diferentes estratégias para a cobrança do Fisco.

⁶ BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm, acesso em 17.02.2020.

⁷ Artigo 142. BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm, acesso em 17.02.2020.

⁸ Artigo 204. BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm, acesso em 17.02.2020.

Com objetivo de buscar efetividade na discussão e cobrança dos créditos fiscais, a Procuradoria da Fazenda Nacional editou a Portaria PGFN 396/1996⁹, que instituiu o chamado Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos. Entre outras medidas, foram arquivadas execuções fiscais abaixo de um milhão de reais, sem garantia útil, gerando um foco direcionado àquelas execuções cujo êxito fazendário fosse mais evidente.

Isso não provocou a renúncia dos créditos, mas a ampliação do uso de métodos não judiciais, como a cobrança indireta desses por meio de protesto e inscrição em instituições privadas como SERASA.

No mesmo ano, a Portaria PGFN 502/2016¹⁰ ampliou o rol de motivos pelos quais os procuradores podem deixar de interpor recursos ou apresentar contestações e impugnações, de forma a evitar o dispêndio de tempo com processos que não fossem viáveis. Os motivos para aplicar essa dispensa são diversos, como baixo valor e jurisprudência desfavorável à União.

Para cobrança de créditos de baixo valor, a Fazenda Nacional passou a utilizar meios indiretos, como o protesto de dívida ativa acima mencionado. Tal prática era questionada pela doutrina tributarista e foi inserida na Lei 12.767/2012¹¹, julgada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 5135¹².

⁹ BRASIL. Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no. 396, em 20 de abril de 2016. Regulamento, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos - RDCC. Disponível em <file:///C:/Users/FERNANDA/Downloads/Portaria%20PGFN%20no%20396%20de%2020%20de%20de%20de%202016.pdf>, acesso em 25.01.2020.

¹⁰ BRASIL. Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria no. 502, de 12 de maio de 2016. Revoga as Portarias PGFN Nº 294, de março de 2010, PGFN nº 276, de maio de 2015 e o item 3.8, coluna "múltiplas assinaturas (item 3.6.5)", (sic – item 3.7.5) no que se refere à nota justificativa, da Portaria PGFN nº 870, de 24 de novembro de 2014, e dispõe sobre a atuação contenciosa judicial e administrativa dos Procuradores da Fazenda Nacional. Disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/legislacao-e-normas/portaria-502-atualizado-em-20-12-2018.pdf/view>, acesso em 25.01.2020.

¹¹ BRASIL, Lei no. 12.767, de 27 de dezembro de 2012. Dispõe sobre a extinção das concessões de serviço público de energia elétrica e a prestação temporária do serviço e sobre a intervenção para adequação do serviço público de energia elétrica; altera as Leis nºs 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 11.508, de 20 de julho de 2007, 11.484, de 31 de maio de 2007, 9.028, de 12 de abril de 1995, 9.492, de 10 de setembro de 1997, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 12.024, de 27 de agosto de 2009, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003; e dá outras providências. Disponível em planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12767.htm, acesso em 25 de janeiro de 2020.

¹² "Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, julgou improcedente o pedido formulado, vencidos os Ministros Edson Fachin, Marco Aurélio e Ricardo Lewandowski. Fixada tese nos seguintes termos: 'O protesto das Certidões de Dívida Ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política'. O Ministro Marco Aurélio, vencido no mérito, não participou da fixação da tese. Ausentes, justificadamente, os Ministros Gilmar Mendes e Teori Zavascki, participando em missão oficial do Programa de Eleições dos Estados Unidos (USEP) e da 7ª Conferência da Organização Global de Eleições (GEO-7), em Washington, Estados Unidos, e o Ministro Dias Toffoli, acompanhando as eleições norte-americanas a convite da International Foundation for Electoral Systems (IFES). Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 09.11.2016. STF RELATOR MIN. ROBERTO BARROSO. Dje, 21.02.2018.

A Fazenda Nacional também passou a celebrar negócios jurídicos processuais, após a edição das Portarias PGFN no. 360/2018¹³ e 742/2018¹⁴. Acertadamente, essa prática encontra vedação em caso de fraude.

Além disso, a Medida Provisória 899/2019¹⁵ previu a regulamentação da transação tributária, que da mesma forma que o negócio jurídico processual representa atos de disposição sobre o próprio direito, material e processual, respectivamente.

Essa breve exposição, permite concluir que novos institutos – ou a remodelagem dos antigos – demonstram uma postura da Administração Pública, pautada em princípios como da eficiência e da consensualidade, na busca de melhores resultados. Isso não significa que a Fazenda Nacional desistiu da cobrança da Dívida Ativa, mas sim que abriu espaço para influência das transformações operadas no Direito Público e passou a usá-las no seu interesse.

1.2. O caso português

A experiência portuguesa tem influenciado outros países a estudar a arbitragem tributária como alternativa para reduzir, agilizar e facilitar a extinção do passivo fiscal.

O Decreto-lei 10/2011¹⁶ criou em Portugal a possibilidade de que os conflitos entre os contribuintes e o Fisco fossem resolvidos sem a necessidade de acesso aos tribunais, de forma definitiva¹⁷. Segundo Nuno Villa-Lobos¹⁸, presidente do Centro de Arbitra-

¹³ BRASIL. Portaria PGFN no. 360, de 13 de junho de 2018. Autoriza a realização, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de modalidades específicas de negócio jurídico processual, inclusive calendarização. Disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/portaria-360-2018.pdf>, acesso em 25.01.2020.

¹⁴ BRASIL. Portaria PGFN no. 742, de 21 de dezembro de 2018. Disciplina, nos termos do art. 190 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, e art. 19, § 13, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, a celebração de negócio jurídico processual - NJP em sede de execução fiscal, para fins de equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS, e dá outras providências. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97757>, acesso em 25.01.2020.

¹⁵ BRASIL. Medida Provisória no. 899, de 16 de outubro de 2019. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm, acesso em 25.01.2020.

¹⁶ PORTUGAL. Decreto-Lei 10, de 20 de janeiro de 2011. Regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril. Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/280904/details/normal>, acesso em 26.01.2020.

¹⁷ Em verdade, noticiam alguns juristas portugueses que a instituição da Arbitragem Tributária foi uma espécie de exigência do Fundo Monetário Internacional para ajudar o país a sair de uma grave crise econômica. Suzana Soutelinho comenta" [...] tivemos agora um pedido de ajuda ao FMI, e nesse memorando de entendimento, o FMI e o Banco Central Europeu impõe a Portugal como meio de acelerar o processo de cobrança de dívidas por um lado (arrecadação de receita) e por outro, acabar com as pendências dos tribunais tributários (que são muitas), impõe-nos a arbitragem [...]. MENDES, Guilherme Adolfo. Arbitragem: Litígios Tributários mais adequados a soluções alternativas de conflito. In: NASCIMENTO, Sallette et al. (org.). **Seminário Soluções Alternativas de Resoluções de Conflito: Arbitragem em Geral e em Direito tributário** (1.,2011, São Paulo) Del Rey Editora, Belo Horizonte, 2013, p-87.

¹⁸ Presidente do CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa.

gem Administrativa – CAAD –, onde acontecem os julgamentos arbitrais administrativos, a instituição da arbitragem tributária visava a atender três objetivos fundamentais

I. Reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos; II. Imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária sujeito passivo, e; III. Reduzir a pendência dos processos nos tribunais administrativos e fiscais¹⁹.

O CAAD é uma organização privada (associação sem fins lucrativos), onde os julgamentos ocorrem de forma institucionalizada de acordo com atos normativos públicos. Em âmbito tributário, seu foco são as dívidas de pequeno valor de pessoas físicas. Uma crítica frequente é que a vinculação da Administração Fiscal está limitada a 10 milhões de euros²⁰.

Acerca dos resultados obtidos, Nuno Villa-Lobos destaca o aumento no número de processos julgados até o ano de 2015 (quando foi escrito o artigo), bem como que a duração média dos julgamentos arbitrais tiveram redução:

Desde 2011 que a arbitragem vem triplicando o número de processos de ano para ano e, apesar desse aumento, a duração média até 2015 foi consistentemente inferior aos 4 meses e meio, tendo sido de 4 meses e dois dias em 2014, média que, segundo os dados provisórios de 2015, foi reduzida para metade, com um tempo médio de 2 meses e 9 dias a contar do tribunal arbitral até a decisão final.²¹

A título de conclusão, o jurista elenca alguns pontos positivos e negativos verificados, como:

Efeitos positivos da arbitragem tributária: 1. Diminuição dos custos de litigância para o Estado e para os contribuintes por via da celeridade na resolução dos litígios fiscais; 2. Democratização do acesso à justiça arbitral tributária, acessível a todos os contribuintes, [...]; 4. Redução do volume de processos entrados nos tribunais tributários e consequente diminuição, a prazo, da duração média da resolução processual para os utilizadores dos tribunais tributários; [...] 6. Previsibilidade do tempo para prolação das decisões finais [...]; 9. Atração do investimento econômico pela previsibilidade de custos e do tempo de decisão dos litígios; 10. Garantia de uma qualidade média elevada das decisões. A celeridade não tem sido prosseguida em sacrifício

¹⁹ VILLA-LOBOS, Nuno. **Avaliação sucessiva perfunctória da implementação da arbitragem tributária em Portugal**. https://www.caad.org.pt/files/documentos/artigos/NUNO_VILLA-LOBOS-09.pdf, acesso em 11.01.2020.

²⁰ AGRELLOS, Miguel Durham. **O Regime de Arbitragem Tributária Português**, na revista *Actualidad Jurídica Uriá Menéndez* / 29.2011.

²¹ VILLA-LOBOS, Nuno. **Avaliação sucessiva perfunctória da implementação da arbitragem tributária em Portugal**. https://www.caad.org.pt/files/documentos/artigos/NUNO_VILLA-LOBOS-09.pdf, acesso em 11.01.2020, p-211.

da qualidade, pelo contrário, é justamente a especialização dos árbitros a potenciar a celeridade [...] a qualidade vem também sendo assegurada por via da seleção criteriosa de novos árbitros e da sua experiência comprovada de 10 anos da área do Direito Tributário [...] Efeitos negativos da arbitragem tributária: 1. Custos específicos de implementação da arbitragem tributária. Os custos específicos de 'arranque' da arbitragem tributária foram na ordem de 60.000 euros. 2. Custos de financiamento anual. [...] Em relação ao custo de financiamento anual pelo Estado, de 2009 até o presente ano, o peso relativo dessa subvenção decresceu de 100% até o mínimo atual de 16% [...] ²²

Acerca dos critérios da definitividade das decisões, a princípio, são irrecorríveis como se espera de uma decisão arbitral. Poderá, entretanto, existir recurso para o Tribunal Constitucional em caso de recusa à aplicação de norma sob fundamento na inconstitucionalidade ou, de outro lado, caso apliquem norma cuja constitucionalidade fora suscitada. Igualmente, caberá recurso ao Supremo Tribunal Administrativo quando a decisão seja contrária à matéria de direito decidida pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.

Segundo Miguel Durham Agrelos, autor português, a decisão arbitral pode ser anulada pelos seguintes motivos:

(a) não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão; (b) oposição dos fundamentos com a decisão; (c) pronúncia indevida ou omissão de pronúncia; e(d) violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes ²³.

Na realidade portuguesa, quando o valor supera 60 mil euros, é possível que o contribuinte nomeie um dos árbitros, caso em que o Poder Público indicará outro e os dois escolhidos indicarão o terceiro ou deixarão que o CAAD ²⁴ o faça.

Em Portugal, existem regras predispostas para a eleição dos árbitros, como a previsão de que haverá uma lista no CAAD, de onde obrigatoriamente será escolhido o árbitro singular. Quando houver a designação de um colegiado, o CAAD indicará os julgadores a partir da sua lista ou as partes indicarão seus árbitros, com a designação do presidente pelos árbitros indicados pelas partes ou pelo CAAD, na falta de acordo. No último caso, os árbitros podem não estar na referida lista.

Os árbitros devem ter comprovada capacidade técnica e idoneidade moral, bem como o sentimento de atuar conforme o interesse público. Há, ainda, importante requisito objetivo que é a existência de dez anos de experiência profissional na área do direito tributário.

²² VILLA- LOBOS, Nuno. **Avaliação sucessiva perfunctória da implementação da arbitragem tributária em Portugal**. https://www.caad.org.pt/files/documentos/artigos/NUNO_VILLA-LOBOS-09.pdf, acesso em 11.01.2020, p-213-214.

²³ AGRELLOS, Miguel Durham. **O Regime de Arbitragem Tributária Português**, na revista Actualidad Jurídica Uriá Menéndez / 29.2011.

²⁴ Disponível em <https://www.caad.org.pt/caad/estatutos>, acesso em 10.01.2020.

Vejam os dispositivos referentes:

Artigo 6º

Designação dos árbitros

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

2 – Quando o tribunal arbitral funcione com intervenção do colectivo, os árbitros são designados: *a)* Pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, de entre a lista dos árbitros que compõem o Centro de Arbitragem Administrativa; ou *b)* Pelas partes, cabendo a designação do terceiro árbitro, que exerce as funções de árbitro - presidente, aos árbitros designados ou, na falta de acordo, ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, mediante requerimento de um ou de ambos os árbitros.

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

Artigo 7º Requisitos de designação dos árbitros

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

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

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

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

5 – Os magistrados jubilados podem exercer funções de árbitro em matéria tributária, devendo, para o efeito, fazer uma declaração de renúncia à condição de jubilados ou solicitar a suspensão temporária dessa condição, por um período mínimo de um ano, renovável, aplicando-se em tais casos o regime geral da aposentação pública. (Aditado pelo artigo 14º da Lei n.º 20/2012, de 14 de maio, em vigência desde 15 de maio de 2012).²⁵

²⁵ PORTUGAL. Decreto-lei 10/2011, artigos 6º e 7º. Disponível em https://www.caad.org.pt/files/documentos/regulamentos/CAAD_AT-RJAT_Consolidado-2013-01-01.pdf, acesso em 17 de janeiro de 2020.

Na sua exposição preliminar, o Decreto-lei 10/2011 trata o tema com cuidado. Esclarece que o CAAD é o único centro de arbitragem reconhecido para o julgamento das decisões arbitrais administrativas e fazendárias, trata do procedimento de escolha dos árbitros e ressalta que é proibido o julgamento por equidade, de maneira que os julgamentos devem observar o direito positivo.

Vale reproduzir o trecho:

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

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

Finalmente, note-se que a instituição da arbitragem não significa uma desjuridificação do processo tributário, na medida em que é vedado o recurso à equidade, devendo os árbitros julgar de acordo com o direito constituído²⁶.

Pelo exposto, o modelo português apresenta um arcabouço institucional bem desenhado e merece ser tomado como exemplo de modelo próspero na implantação da arbitragem tributária. Os pontos mais interessantes estão na notícia de redução do volume de processos nos tribunais tributários, com a consequente redução do prazo na conclusão desse, a atração de investimentos para o país e o fato da escolha cuidadosa dos árbitros ter resultado na qualidade das decisões arbitrais proferidas.

²⁶ PORTUGAL. Decreto-Lei 10, de 20 de janeiro de 2011. 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. Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/280904/details/normal>, acesso em 26.01.2020.

Por certo, não é possível transpor o modelo de outro país acriticamente ao nosso, mas uma experiência bem sucedida pode nos trazer um norte para guiar os primeiros passos.

1.3. Da possibilidade jurídica de implementação no Brasil

1.3.1. Obstáculos a superar

A arbitragem tributária como um dos métodos possíveis de resolução de controvérsias fiscais encontra alguns desafios para viabilizar sua implementação no Brasil. Essas supostas dificuldades têm natureza formal e material.

Com relação ao primeiro aspecto, entende-se que é imprescindível a previsão legal sobre a matéria sujeita à arbitragem tanto por um critério jurídico de prever a disponibilidade do direito, quanto prático, de evitar repulsa do Tribunal de Contas da União²⁷. O próximo passo é perquirir qual modalidade legislativa é a mais adequada. Sobre o critério material, é preciso investigar em que medida o princípio da indisponibilidade do interesse público impediria a arbitragem tributária, na medida em que essa é uma crítica bastante comum na doutrina e nos órgãos de controle.

Iniciaremos pela questão legal.

A arbitragem, no âmbito do Poder Público, já era utilizada no Brasil mesmo antes de previsão geral na Lei 9.307/1996. No entanto, aos nossos olhos, não há dúvidas acerca da necessidade lei para a previsão da arbitragem tributária. Todavia, ainda, cabe investigar acerca da prescindibilidade de alteração do Código Tributário Nacional para admitir sua implementação, pois o primeiro suposto obstáculo é a necessidade de alteração da lei complementar.

Para a defesa de que não seria necessária a edição desse diploma normativo, o argumento é de que o processo fiscal não necessita de *quorum* qualificado para ser inovado, pois a Constituição da República não exige lei complementar para direito processual. Não por outro motivo, tanto a Lei de Execuções Fiscais (Lei 6.830/1980), quanto o Decreto-lei do Processo Administrativo Fiscal (Dec. Lei 70.235/1972) foram recepcionados como lei ordinária pela Constituição de 1988.

²⁷ Não se desconhece a controvérsia em torno do tema. Por uma interpretação viável do ordenamento jurídico, infere-se que para se tornar disponível um direito tutelado pela Administração Pública é imperiosa a previsão legal. É importante constatar que com a inovação legislativa o administrador conta com a segurança de que o titular do direito (o povo) permitiu que soluções de controvérsias sobre tema adotem a arbitragem. Essa é uma maneira de gerar um ambiente favorável ao administrador público, que precisa ser resguardado quanto à atividade dos órgãos de controle. Não se descon sidera a existência de corrente doutrinária que defende seja a lei dispensada, pois a lei de arbitragem traria uma cláusula geral para permitir a arbitragem na Administração Pública e não restringiria sua utilização, salvo ao relacioná-la aos direitos patrimoniais disponíveis. No nosso entendimento, o administrador público não teria a segurança jurídica necessária para sua atuação.

De outro lado, para aqueles que alegam a imprescindibilidade de alteração qualificada, o artigo 146 da Carta Constitucional previu a necessidade de lei complementar para regulamentação de assuntos referentes à "b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários"²⁸. Por esse motivo, entende-se que os artigos referentes a esses temas do Código Tributário Nacional foram recepcionados com *status* de lei complementar, logo, para alterá-los é exigível diploma legislativo de mesma espécie.

Nesse rumo, caso se pretenda que a decisão arbitral possa extinguir ou suspender a exigibilidade do crédito tributário, produzir efeito de interromper a prescrição ou retificar um lançamento fiscal, é condição primordial sua previsão em lei complementar.

Assim, voltando ao atual Projeto de Lei 4.267/2019, que visa à alteração da lei processual da Execução Fiscal, sua efetividade será deveras limitada. Se a decisão arbitral não for capaz de sequer de extinguir ou alterar o crédito, de alguma forma será necessária a manifestação do Poder Judiciário ou da Administração Pública, após finalizada a arbitragem, de maneira que o efeito prático de redução de litigiosidade será limitado.

Desse modo, com o mesmo entendimento, Priscila Faricelli conclui:

Desse modo, a instituição da arbitragem para solucionar apenas litígios preventivos à existência do crédito tributário não surtiria os esperados efeitos de proporcionar método de solução mais ágil, especializado e flexível em se tratando de assuntos tributários. E para que a arbitragem possa ser eficazmente instaurada após já constituído o crédito tributário, necessária se faz a edição de lei complementar para reforma dos artigos 151, 156 e 174 do CTN.

Assim, conclui-se pela necessidade de edição de lei complementar dispondo sobre a possibilidade de (i) a sentença arbitral extinguir o crédito tributário, (ii) o processo arbitral suspender a exigibilidade do crédito tributário ou mesmo (iii) haver interrupção do prazo prescricional com a instauração do processo arbitral, sob pena de não ser adequada adoção do método de tal natureza para solução de controvérsias²⁹.

Portanto, nota-se que é fundamental não só a inovação legislativa, como que a mesma seja qualificada por maioria absoluta, sendo inserida no ordenamento, ao menos, como lei complementar. De nada adiantaria uma Arbitragem Tributária

²⁸ BRASIL. Constituição da República de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm, acesso em 25.01.2020.

²⁹ Na mesma linha, Priscila Faricelli. MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Arbitragem e transação tributárias** / Priscila Faricelli de Mendonça; coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. -1. ed. - Brasília, DF: Gazeta Jurídica, 2014, p-100.

cujo poder do árbitro fosse limitado em relação à extinção ou revisão do crédito tributário³⁰.

Até existe no projeto de lei uma tentativa de incluir a suspensão da exigibilidade - "Art. 16-A. Se o executado garantir a execução por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, pode optar pela adoção de juízo arbitral"³¹ -, todavia, a solução para previsão de modificação definitiva da exigibilidade do crédito por esse meio não possui qualquer viabilidade jurídica.

Ademais, prever disposições em lei ordinária relacionadas ao crédito tributário, lançamento e prescrição seria gerar um ato normativo eivado de inconstitucionalidade formal, tornando ineficiente toda discussão prévia.

Consumada a exigência do requisito formal, deve ser analisada a discussão em torno da indisponibilidade do crédito público. O argumento contrário reside na possível dificuldade encontrada na lei regente da arbitragem, a qual limita sua aplicação aos direitos patrimoniais disponíveis.

Esse tema está inserido no estudo da arbitrabilidade objetiva, que diz respeito ao objeto que pode ser submetido à arbitragem. É interessante ressaltar que existem critérios diferentes em cada país para definir que tipo de questão pode, ou não, ser resolvida pela arbitragem³².

No Brasil, é adotado o critério da disponibilidade associado à patrimonialidade, uma vez que somada à previsão do artigo 1º da Lei 9.307/1996 (acerca da disponibilidade) o artigo 852 do Código Civil³³ dispõe: "É vedado compromisso para

³⁰ Andréa Mascito menciona que a alteração do Código Tributário Nacional a rigor não seria necessária. Explica que como o artigo 156 do CTN já prevê a decisão transitada em julgado como hipótese de extinção do crédito tributário e o CPC equipara a decisão arbitral à decisão judicial transitada em julgado, consequentemente, o artigo 156 se estenderia ao julgado decorrente da arbitragem. Apesar dessa análise, a autora conclui que para dirimir "dúvidas, desconfiças e incertezas" a modificação legislativa trará mais conforto. MASCITO, Andréa. Requisitos institucionais para a arbitragem entre fisco e contribuintes no Brasil: necessidade de norma geral. In, PISCITELLI, Tathiane dos Santos; MASCITO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). Arbitragem tributária : desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p-82-85.

³¹ SENADO FEDERAL. Projeto de Lei 4.257, de 2019. Modifica a Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. Permite ao executado optar pela adoção de juízo arbitral, caso a execução esteja garantida por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, bem como permite à Fazenda Pública optar pela execução extrajudicial da dívida ativa de tributos e taxas que especifica, mediante notificação administrativa do devedor. Disponível em <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137>, acesso em 26.01.2020.

³² Bruno Lopes Megna exemplifica falando da França, em que questões de ordem pública excluídas da arbitragem; trata de países como Alemanha e Portugal, em que o critério da transigibilidade define a arbitrabilidade objetiva e escreve, ainda, sobre Itália e Espanha, que se utilizam do critério da disponibilidade. MEGNA, Bruno Lopes. **Arbitragem e Administração Pública: fundamentos teóricos e soluções práticas**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p-142.

³³ BRASIL. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o código civil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/10406.htm, acesso em 26.01.2020.

solução de questões de estado, de direito pessoal de família e de outras que não tenham caráter estritamente patrimonial”.

Vale destacar que, apesar de os critérios da transigibilidade, patrimonialidade e disponibilidade serem frequentes opções legislativas não revelam características intrínsecas à arbitragem. Do contrário, representam opções legislativas. Bruno Lopes Megna traz o exemplo do Estado da Indiana nos Estados Unidos da América, onde se admite a arbitragem para questões não patrimoniais, como matrimônio e guarda³⁴.

Quanto à suposta barreira a arbitragem tributária, cabe perquirir se o crédito tributário é patrimonial e disponível, pois caso qualifique-se por essas características não haverá dúvidas sobre o cumprimento dos requisitos usuais para o cabimento da arbitragem.

Vale repetir a redação do artigo 3º do Código Tributário Nacional, que dispõe:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada³⁵.

Da leitura do dispositivo, extrai-se a conclusão de que a definição de tributo, por caracterizá-lo como prestação pecuniária expressa em moeda, não deixa dúvidas acerca de sua patrimonialidade. O caráter pecuniário significa que a obrigação de pagar tributo é de dar (moeda, como regra), o que gera para a Fazenda o direito de receber.

A redação final do artigo supracitado - “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” - gera a discussão pela qual não haveria espaço ao administrador público diferente de, observados os critérios legais, seguir na cobrança do crédito conforme constituído, tendo em vista o caráter de ato administrativo vinculado dessa cobrança.

Resumindo o entendimento sobre o ato administrativo de característica vinculada, José dos Santos Carvalho Filho explica que ato vinculado é que aquele cujos parâmetros não podem fugir dos critérios traçados em lei, motivo pelo qual não haverá qualquer valoração do agente da sua elaboração³⁶.

A questão de a cobrança ser vinculada à lei pode ser superada com previsão legislativa, a qual entendemos como premissa formal para a instituição da arbitragem tributária. Logo, a arbitragem seria um dos métodos previstos à disposição do administrador para discutir a controvérsia fiscal, sem infração ao Código Tributário Nacional.

³⁴ MEGNA, Bruno Lopes. **Arbitragem e Administração Pública: fundamentos teóricos e soluções práticas**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p-143.

³⁵ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à união, estados e municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm, acesso em 26.01.2020.

³⁶ “Quando o agente administrativo está ligado à lei por um elo de vinculação, seus atos não podem refugir aos parâmetros por ela traçados. O motivo e a objetivo já constituirão elementos que o legislador quis expressar. Sendo assim, o agente não disporá de nenhum poder de valoração quanto a tais elementos, limitando-se a reproduzir no próprio ato”. CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 25 ed. rev. ampl. e atual. até a Lei 12.587, de 3-1-2012. - São Paulo: Atlas, 2012, p-123.

Decerto, existiria alguma margem de discricionariedade, que seria referente à escolha do administrador público pela forma mais adequada a cobrança para cada crédito tributário. A existência dessa margem de opção se adéqua à doutrina que indica como superada a classificação dos atos administrativos em vinculados ou discricionários. Dentro dessa divisão, não faz sentido a ideia de que o administrador não teria qualquer espaço ou liberdade de decisão na edição dos atos cuja lei determinasse todos os requisitos e condições, pois sempre haveria algum grau de discricionariedade.

Nesse contexto, vale lembrar-se do princípio da juridicidade, pelo qual o agente do Estado submete-se a todo Direito e não somente à lei específica que disciplina sua atuação. Impende destacar, entretanto, que isso não deve significar ausência de controle sobre suas ações. Deverá ocorrer a motivação do ato administrativo, de forma a viabilizar a sindicabilidade do ato estatal.

Havia uma interpretação remota do conceito de discricionariedade, pela qual o agente público não teria sua decisão controlada quando a lei permitisse que o ato fosse discricionário. Não se pode concordar com essa premissa, na medida em que, no Estado de Democrático de Direito, qualquer ato administrativo deve ser controlado, existindo somente variações de graus e critérios adequados para cada espécie de controle.

Nas palavras de Gustavo Binzenbojm:

As transformações recentes sofridas pelo direito administrativo tornam imperiosa uma revisão da noção de discricionariedade administrativa. Com efeito, pretende-se caracterizar a discricionariedade, essencialmente, como um espaço carecedor de legitimação. Isto é, um campo não de escolhas puramente subjetivas, mas de fundamentação dos atos e políticas adotados, dentro dos parâmetros jurídicos estabelecidos pela Constituição e pela lei.

A emergência da noção de juridicidade administrativa, com a vinculação direta da Administração à Constituição, não mais permite falar, tecnicamente, numa autêntica dicotomia entre atos vinculados e atos discricionários, mas, isto sim, em diferentes graus de vinculação dos atos administrativos à juridicidade. A discricionariedade não é destarte, nem uma liberdade decisória externa ao direito, nem um campo imune ao controle jurisdicional. Ao maior ou menor grau de vinculação do administrador à juridicidade corresponderá, via de regra maior ou menor grau de controlabilidade dos seus atos³⁷.

Para continuar em uma reflexão mais detalhada, tratar-se-á de alguns institutos previstos no Código Tributário Nacional. Como são dispositivos da mesma lei, é relevante uma análise sistemática para concluir-se acerca da vontade do legislador, visto que cumpre investigar o grau de discricionariedade do administrador público que atua na cobrança de tributos.

³⁷ BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia, constitucionalização**. 2a. edição revista e atualizada - Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p-39.

Nesse rumo, questiona-se: se não fosse admitida disposição do crédito tributário poderiam existir parcelamentos especiais, isenções, anistias, remissão e a transação tributária? O que revelam esses institutos?

Por meio de parcelamentos especiais³⁸, o Poder Público abdica boa parte do crédito constituído, beneficiando o contribuinte que não cumpriu tempestivamente seu dever fundamental de pagar tributos. Repare que parcelamentos especiais nunca foram declarados inconstitucionais em seu mérito pelo Supremo Tribunal Federal, em que pese exista um aparente atrito com o princípio da isonomia tributária. Lembre-se:

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

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (grifos nosso)³⁹.

Se pensarmos em dois contribuintes em situações similares um que pague à vista suas obrigações e o outro que parcele por anos seus pagamentos, com pouquíssimos encargos e penalidades, fica evidente o quanto é possível dispor dessa espécie de crédito, ainda que essa diferenciação entre em conflito com princípios de justiça fiscal.

Nesse sentido, com relação ao último parcelamento especial, a Lei 13.496/2017, entre outras previsões, chegou a eximir o contribuinte de 90% dos juros de mora⁴⁰. Assim, claro está que parcelamentos como o Programa de Regula-

³⁸ Importante a diferenciação do parcelamento ordinário, pois neste não existe liberação de multa e juros de mora. Nos parcelamentos especiais, a União desiste de parte do crédito constituído; já no ordinário, só dilata o prazo, cobrando os encargos correspondentes.

³⁹ BRASIL. Constituição da República de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm, acesso em 25.01.2020.

⁴⁰ Sobre todos os benefícios fiscais concedidos, segue o dispositivo da lei: Art. 2º No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o sujeito passivo que aderir ao Pert poderá liquidar os débitos de que trata o art. 1º desta Lei mediante a opção por uma das seguintes modalidades: I - pagamento em espécie de, no mínimo, 20% (vinte por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em até cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro de 2017, e a liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) ou de outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, com a possibilidade de pagamento em espécie de eventual saldo remanescente em até sessenta prestações adicionais, vencíveis a partir do mês seguinte ao do pagamento à vista; II - pagamento da dívida consolidada em até cento e vinte prestações mensais e sucessivas, calculadas de modo a observar os seguintes percentuais mínimos, aplicados sobre o valor da dívida consolidada: a) da primeira à décima segunda prestação - 0,4% (quatro décimos por cento); b) da décima terceira à vigésima quarta prestação - 0,5% (cinco décimos por cento); c) da vigésima quinta à trigésima sexta prestação - 0,6% (seis décimos por cento); e d) da trigésima sétima prestação em diante - percentual correspondente ao saldo remanescente, em até oitenta e quatro prestações mensais e sucessivas; III - pagamento em espécie de, no mínimo, 20% (vinte por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em até cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro

rização Tributária comprovam como a comunidade jurídica entende ser aceitável a disposição do crédito tributário.

Além desse benefício fiscal, as causas de exclusão do crédito, igualmente, indicam a possibilidade de dispor do crédito tributário. Por meio de isenções, anistias e remissões, é possível criar critérios para desigualar contribuintes, seja por perdão de dívidas ou penalidades tributárias, ou pela dispensa do pagamento após a ocorrência do fato gerador.

Segundo o Código Tributário Nacional:

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo [...]

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração. [...]

Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando: [...] ⁴¹

de 2017, e o restante: a) liquidado integralmente em janeiro de 2018, em parcela única, com redução de 90% (noventa por cento) dos juros de mora e 70% (setenta por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas; b) parcelado em até cento e quarenta e cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, com redução de 80% (oitenta por cento) dos juros de mora e 50% (cinquenta por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas; ou c) parcelado em até cento e setenta e cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, com redução de 50% (cinquenta por cento) dos juros de mora e 25% (vinte e cinco por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas, e cada parcela será calculada com base no valor correspondente a 1% (um por cento) da receita bruta da pessoa jurídica, referente ao mês imediatamente anterior ao do pagamento, e não poderá ser inferior a um cento e setenta e cinco avos do total da dívida consolidada; ou IV - pagamento em espécie de, no mínimo, 24% (vinte e quatro por cento) da dívida consolidada em vinte e quatro prestações mensais e sucessivas e liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL ou de outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. § 1º Na hipótese de adesão a uma das modalidades previstas no inciso III do caput deste artigo, ficam assegurados aos devedores com dívida total, sem reduções, igual ou inferior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais): I - a redução do pagamento à vista e em espécie para, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em até cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro de 2017; e II - após a aplicação das reduções de multas e juros, a possibilidade de utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL e de outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, com a liquidação do saldo remanescente, em espécie, pelo número de parcelas previstas para a modalidade". BRASIL. Lei 13.496, de 24 de outubro de 2017. Institui o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e altera a Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Lei/L13496.htm, acesso em 17.02.2020.

⁴¹ BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à união, estados e municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm, acesso em 26.01.2020.

Somado a isso, o instituto da transação tributária está previsto no Código Tributário Nacional desde 1966, na sua primeira publicação, e foi regulamentado pela Medida Provisória 899/2019 e por legislação infraconstitucional recentemente. Segundo a Portaria da PGFN 11.956/2019, que regulamenta de forma geral a transação no âmbito federal, os objetivos da transação na cobrança da dívida ativa devem viabilizar a superação de situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo; equilibrar os interesses do contribuinte e da Fazenda Nacional; assegurar que a cobrança fiscal ocorra de forma menos gravosa para União e para os contribuintes; auxiliar a retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias do contribuinte com dificuldades financeiras, entre outros aspectos⁴².

Assim, a legislação tributária, em nítida influência das transformações contemporâneas do Direito Público, demonstra um interesse da Administração Fazendária em se aproximar do diálogo com o contribuinte, em dificuldades de adimplemento, de forma celebrar acordo para pagamento da dívida tributária, de forma a viabilizar sua retomada econômica.

Nessa linha, a consensualidade é aplicada em detrimento da imperatividade, com vistas ao atendimento do interesse público. Assim, depreende-se que a transação, ao mesmo tempo em que representa um ato dispositivo – o que decorre da sua essência – espelha o interesse na cobrança do crédito público com poucas chances de pagamento.

A conclusão parece paradoxal, mas cumpre notar que o crédito que se priorizará transacionar é aquele em que o contribuinte estava com dificuldades de adimplemento. Dessa forma, o acordo passa a ser uma alternativa para tentar recuperar um crédito quase perdido. Não por acaso a portaria trata da aproximação do Fisco com o contribuinte em situação de dificuldade econômico-financeira.

Essa nova forma de pensar o exercício da Administração Pública prova como a consensualidade pode caminhar no sentido de concretizar o interesse público. Caso fosse mantida a interpretação, pela leitura literal do artigo 3º do Código Tributário Nacional, pela qual o Fisco deveria cobrar o crédito a qualquer custo da forma constituída, provavelmente, nenhuma chance haveria do crédito ser adimplido.

⁴² "Art. 3º São objetivos da transação na cobrança da dívida ativa da União: I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica; II - assegurar fonte sustentável de recursos para execução de políticas públicas; III - assegurar que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma a equilibrar os interesses da União e dos contribuintes; IV - assegurar que a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma menos gravosa para União e para os contribuintes; V - assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias correntes". BRASIL. Portaria n. 11.956, de 27 de novembro de 2019. Regulamenta a transação na cobrança da dívida ativa da União. Disponível em <http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-11.956-de-27-de-novembro-de-2019-230453307>, acesso em 26.01.2020.

Quando se interpreta que é possível negociar e desistir de algum aspecto do crédito - seja por aumento de prazo ou desconto da dívida - para permitir o pagamento, o atendimento do interesse público fica evidente, mesmo que não pelos meios tradicionais. Assim, é manifesto que não conceder espaço de discricionariedade, em que cada contribuinte possa ser analisado individualmente pela Administração Fiscal, não estava conduzindo Fazenda Nacional a boas soluções jurídicas.

Pelo já exposto, não tem força o argumento da indisponibilidade do crédito tributário como um impedimento à arbitragem. Porém, não é só isso.

É imperiosa a reflexão se o caso realmente seria de disposição de direito. Não é demais lembrar que a arbitragem representa um método heterocompositivo de resolução de conflitos, que ocorre por meio de um órgão formado por julgadores não estatais, mas isso não lhe retira o dever de decidir justamente o conflito.

A transação, ontologicamente, depende da realização de concessões mútuas e é um ato de disposição mais amplo que a arbitragem. No caso da decisão arbitral, a concessão está relacionada à forma como será julgada a controvérsia tributária e não sobre o crédito tributário em si. De outro lado, na transação, as concessões alcançam aspectos do próprio crédito e, ainda assim, já existe previsão de transação de crédito tributário desde a primeira edição do Código Tributário Nacional.

Portanto, se na arbitragem o acordo⁴³ entre as partes se limita a buscar uma alternativa à Justiça estatal, existe motivo para entender que haveria disposição do crédito do público?

A resposta é não. É forçoso notar que a arbitragem não predestina o Estado a um resultado desfavorável ao seu interesse, visto que o árbitro deve ser imparcial e independente.

Frise-se que existe diferença da arbitragem para conciliação e mediação, que também são meios alternativos para solução de controvérsias, mas que representam métodos autocompositivos de finalizar litígios (relacionados à transação). Isso porque, não possuem a interferência de um terceiro imparcial que imponha definitivamente uma decisão. Diferentemente da arbitragem, em que a figura do árbitro ou tribunal arbitral é imprescindível e o resultado não resulta de acordo entre as partes.

Vale explicar que a característica da definitividade da decisão faz com que a arbitragem seja também uma forma de exercício da jurisdição⁴⁴. Nesse ponto, des-

⁴³ Sobre a realização desse acordo, entendemos que, após a edição da lei complementar que preveja a possibilidade de determinadas matérias de direito tributário serem submetidas ao julgamento arbitral, deverá a Fazenda Nacional editar ato infralegal com as condições e casos em que aceitará a arbitragem. Dessa forma, não será violada à isonomia fiscal, pois os critérios serão definidos previamente e postos para opção dos contribuintes. Isto é, contribuintes em mesmas posições jurídicas terão iguais oportunidades de levar o julgamento da controvérsia à arbitragem.

⁴⁴ No Agravo Regimental na Sentença Estrangeira 5.206, ocasião em que o STF apreciou, incidentalmente, a constitucionalidade da Lei 9.307/1996, foi decidido em *obiter dictum* que seria válida a renúncia à jurisdição estatal em abstrato. É importante consignar que a discussão em torno do cabimento da ar-

taque-se que o Código de Processo Civil que, ao tratar de sentença arbitral, a define como título executivo judicial, confirmando seu caráter definitivo para decidir conflitos, *in verbis*: “Art. 515. São títulos executivos judiciais, cujo cumprimento dar-se-á de acordo com os artigos previstos neste Título: [...]VII - a sentença arbitral”⁴⁵.

Então, em verdade, o Fisco, caso opte pela arbitragem, somente desistirá de ter sua lide resolvida pelo Poder Judiciário, mas não de ter um julgamento justo e promovido com respeito à legalidade tributária.

Da mesma forma que o modelo português, a lei brasileira deve impor a aplicação da lei tributária, bem como os precedentes jurisprudenciais consolidados, como forma de evitar violação à isonomia tributária. Além disso, não é aceitável que a arbitragem que envolva ente da Administração Pública permita julgamento por equidade.

O parágrafo 3º do artigo 2º da Lei 9.307/1996 traz princípios que devem ser preservados, lembre-se: “a arbitragem que envolva a administração pública será sempre de direito e respeitará o princípio da publicidade”⁴⁶. A obrigação de tornar a publicidade a regra para a Administração Pública anda ao lado do dever de motivação, posto que ambos decorrem do controle a que os atos administrativos estão submetidos. Não se admite que a decisão arbitral seja sigilosa. Tal fato poderia gerar dificuldade de controle e eventual violação aos princípios de justiça fiscal.

Ressalte-se que, o marco legislativo da Arbitragem Tributária deverá deixar claro que cumpre ao árbitro obedecer aos critérios do direito material regulatório, sob pena de nulidade de sua decisão. Assim, somando-se a obrigatoriedade de obedecer ao direito posto e o dever de publicidade à imprescindibilidade de imparcialidade e independência do julgador, se espera da arbitragem um julgamento a que se possa dar credibilidade.

Cabe lembrar que os artigos 13 e 14 da Lei 9.307/96⁴⁷ disciplinam a escolha do árbitro e o exercício de sua atividade no sentido de enfatizar-se a obrigatoriedade de que

bitragem para o Poder Público, no aspecto material, gravita não só sobre o argumento de que o direito em si seria indisponível, pela questão do interesse público que envolve, mas também pelo princípio da inafastabilidade da jurisdição, que atrairia a competência do Poder Judiciário para resolução de conflitos. Caminhamos no mesmo sentido da jurisprudência, na medida em que não entendemos que a garantia constitucional do acesso à justiça do artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição da República crie uma espécie de monopólio da justiça estatal para dirimir conflitos. Essa garantia veicula, em dos seus aspectos, norma direcionada ao legislador, pois impede a edição de leis que excluam a apreciação do Judiciário em caso de conflito, o que não implica dizer que somente os magistrados estejam aptos a resolver toda e qualquer lide.

⁴⁵ BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19307.htm, acesso em 25.01.2020.

⁴⁶ BRASIL. Lei n. 9.307, de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre a arbitragem. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19307.htm, acesso em 25.01.2020.

⁴⁷ “Art. 13. Pode ser árbitro qualquer pessoa capaz e que tenha a confiança das partes. [...] § 6º No desempenho de sua função, o árbitro deverá proceder com imparcialidade, independência, competência, diligência e discrição. [...] Art. 14. Estão impedidos de funcionar como árbitros as pessoas que tenham, com as partes ou com o litígio que lhes for submetido, algumas das relações que caracterizam os

o julgador siga critérios de imparcialidade e independência. Como visto, um dos pilares da arbitragem é o princípio da confiança, que se apresenta como critério definidor para que alguém possa ser árbitro. Essa confiança é despertada quando são observados os critérios para garantir o afastamento de qualquer interesse no resultado na demanda.

Por oportuno, frise-se que entendemos que as regras dos artigos supracitados devem ser servir como normas gerais. Contudo, no caso da arbitragem tributária, é esperado que o marco legal traga disposições específicas sobre os requisitos para as qualificações do árbitro

Pelo exposto, é possível notar que a arbitragem não acarreta abrir mão do devido processo legal, mesmo que se possa optar por um procedimento distinto do previsto no Código de Processo Civil ou na Lei de Execuções Fiscais. Trata-se da opção por uma forma de resolução extrajudicial de conflitos, que possuirá seu regulamento próprio a ser respeitado.

É inegável que não existe para os árbitros as garantias da vitaliciedade, inamovibilidade e irredutibilidade salarial como é previsto para magistratura, sob o fundamento de resguardar a imparcialidade dos juízes estatais. No entanto, além do controle do mercado, é possível instituir um modelo próprio, por exemplo, inspirado no português.

Com a exposição do direito comparado, buscamos demonstrar que deixar de optar pelo julgamento do Estado-Juiz não resulta em aderir à ausência de um julgamento dentro dos padrões de ética e justiça. Não é possível concordar com um julgamento realizado totalmente sem critérios técnico-jurídicos. Por esse motivo que deve a Arbitragem Tributária ser precedida de lei e regulamentos que disciplinem suas minúcias.

Portanto, a arbitragem, assim o como a jurisdição exercida pelo Poder Judiciário, deve ser justa e adequada, não representando, por esse lado, propriamente uma disposição de direito de crédito. Em verdade, sua correta utilização pode gerar a maior concretização do princípio do acesso à justiça, por completar um sistema multiportas para soluções de controvérsias tributárias.

Acrescente-se a crítica de Bruno Lopes Megna:

O argumento de que o administrador público não pode optar pela arbitragem porque não pode renunciar à legalidade, a pretexto de que só Poder Judiciário acostumado com a coisa pública poderia controlar essa legalidade, só faria sentido se a prévia autorização judiciária fosse pressuposto

casos de impedimento ou suspeição de juízes, aplicando-se-lhes, no que couber, os mesmos deveres e responsabilidades, conforme previsto no Código de Processo Civil. § 1º As pessoas indicadas para funcionar como árbitro têm o dever de revelar, antes da aceitação da função, qualquer fato que denote dúvida justificada quanto à sua imparcialidade e independência. § 2º O árbitro somente poderá ser recusado por motivo ocorrido após sua nomeação. Poderá, entretanto, ser recusado por motivo anterior à sua nomeação, quando: a) não for nomeado, diretamente, pela parte; ou b) o motivo para a recusa do árbitro for conhecido posteriormente à sua nomeação". BRASIL. Lei n. 9.307, de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre a arbitragem. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm, acesso em 25.01.2020.

para o exercício da função administrativa - o que é inadmissível no direito brasileiro (cf. tópico 3.1). O que o argumento esconde é a desconfiança nos políticos que administram e legislam - e uma tentativa de transferir a administração e legislação aos magistrados. A Administração Pública pode e deve ser um local de profissionais tão qualificados e honestos quanto os do Poder Judiciário; tal qual neste, naquela também existem carreiras que podem e devem ter condições de garantir o exercício idôneo da função administrativa, na participação em arbitragem inclusive - caso em que se destaca Advocacia Pública (cf. tópico 7.2.1.)⁴⁸.

À guisa de uma conclusão, adotar esse método de solução de conflitos não importaria, a rigor, relativização do interesse público ou disponibilidade do mesmo, desde que o marco legal estabelecesse pressupostos claros para sua aplicação.

De forma diametralmente oposta, o que se deve pretender com a arbitragem tributária é completar um quadro de possibilidades para discussão da controvérsia tributária, que, em casos específicos, será capaz de atender com mais efetividade aos interesses da coletividade tanto de satisfação do crédito público como de acesso à justiça.

1.3.2. Motivos e sugestões de critérios para a inovação legislativa

Esclarecida a viabilidade da adoção da arbitragem para a Fazenda Pública na solução de conflitos tributários, é relevante pensar quais seriam as motivações administrativas para a adoção desse instrumento.

A princípio, pode parecer que para o Estado não existiria interesse em optar pela arbitragem, mas a baixa recuperabilidade do crédito tributário e o risco de condenações sucumbenciais expressivas com o novo Código de Processo Civil são fatores que podem impulsionar esse interesse.

Além disso, há uma tendência da organização estatal se aproximar de métodos mais empresariais, tidos como mais eficientes, tendo em vista a inclusão do princípio da eficiência no rol dos princípios constitucionais do artigo 37 da Constituição da República.

Também é notória a existência de uma pressão externa para redução do "Custo Brasil", o que traz uma demanda por uma Administração menos burocrática. Sobre esse tema, a jurista Selma Lemes escreveu sobre as arbitragens em geral para Administração Pública, de forma a relacionar a economia com custos de transação ao instituto:

Os incentivos para a previsão da arbitragem nesses contratos são predominantemente financeiros, de economia nos custos de transação, com resultados positivos para a sociedade. A AP deixa de usar o Judiciário (mantido pelo Estado), reduzindo custos e tentando gerar mais eficiência aos serviços prestados aos jurisdicionados.

⁴⁸ MEGNA, Bruno Lopes. **Arbitragem e Administração Pública: fundamentos teóricos e soluções práticas**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p-146.

A inserção da arbitragem opera a favor dos princípios da economicidade e da eficiência tão almejados e necessários.

Os parceiros contratados, cientes da previsão em solucionar conflitos extrajudicialmente oferecerão preços menores. Estudos internacionais demonstram que a previsão de meios adequados de solução de conflitos em contratos de concessão pode gerar redução de até 20% no custo da tarifa cobrada dos usuários finais. Além disso, há redução dos custos no processo arbitral comparado ao processo judicial. A economia pode chegar a quase 60%⁴⁹.

A mesma lógica deve ser aplicada ao Direito Tributário, que não deve ser um entrave para atração de investimentos ao país. Quando tratamos do modelo português, mencionamos o relato de Nuno Villa-Lobos, pelo qual descreve como efeitos positivos: diminuição dos custos da litigância, redução de processos em tribunais tributários, previsibilidade do tempo das decisões, atração de investimento econômico por conta dos fatores anteriores, entre outros. Além disso, acrescenta que esses fatores não geraram em contrapartida a redução da qualidade das decisões⁵⁰.

Assim, visto que o direito comparado apresentou um resultado positivo quanto ao atendimento de metas que correspondem às nossas expectativas, infere-se ser arbitragem tributária uma alternativa interessante ao Brasil.

Com relação às matérias subordináveis à Arbitragem Tributária, em Seminário que virou livro, Guilherme Adolfo Mendes sugeriu a arbitragem para conflitos entre entes federativos e questões de fato:

Em primeiro lugar, vi com simpatia a arbitragem para evitar bitributação. No nosso país, poderia ser adaptada para resolver os conflitos de competência horizontais entre Estados e entre Municípios, pois são similares à bitributação internacional da renda. [...]

Agora, para aquelas situações em que há efetivamente um conflito entre o fisco e o contribuinte, se fossemos seguir o exemplo de Portugal, entendo que deveríamos ir devagar. Nesse caso, criaríamos a arbitragem apenas para solucionar questões de fato, não as de direito, e restritas às de pequena monta. Se funcionar, poderíamos então prosseguir. Estenderíamos a arbitragem para as questões de direito, ainda para valores pequenos; e, depois, poderíamos ir aumentando gradativamente o valor da causa passível de ser resolvida pela arbitragem⁵¹.

⁴⁹ LEMES, Selma Ferreira. **Incentivos a Arbitragem na Administração Pública**, disponível em <http://genjuridico.com.br/2018/01/02/incentivos-arbitragem-administracao-publica/>, acesso em 24.01.2020.

⁵⁰ VILLA-LOBOS, Nuno. **Avaliação sucessiva perfunctória da implementação da arbitragem tributária em Portugal**. https://www.caad.org.pt/files/documentos/artigos/NUNO_VILLA-LOBOS-09.pdf, acesso em 11.01.2020, p-213-214.

⁵¹ MENDES, Guilherme Adolfo. Arbitragem: Lítigios Tributários mais adequados a soluções alternativas de conflito. In: NASCIMENTO, Sallette et al. (org.). **Seminário Soluções Alternativas de Resoluções de Conflito: Arbitragem em Geral e em Direito tributário** (1.,2011, São Paulo) Del Rey Editora, Belo Horizonte, 2013, p-86.

Priscila Faricelli também sugere uma delimitação material, sobretudo, de forma a priorizar a arbitragem para questões de fato de complexidade elevada:

Campo fértil à arbitragem tributária, diante da qualidade e tecnicidade das decisões que poderão advir, são as complexas questões de fato que surgem no desenrolar das relações jurídicas de tal espécie. Cálculos complexos, aspectos contábeis que geram consequências diretas e objetivas nos aspectos da regra de matriz tributária, composição de produtos e materiais, forma e quantidade de consumo de materiais nas indústrias, adequada classificação fiscal de determinado produto são exemplos de questões de alta complexidade e sobre as quais uma análise técnica é essencial ao adequado julgamento da controvérsia e, por conseguinte, tratamento do conflito.[...]

Assim, a partir do cabimento da arbitragem tributária, não parece haver dúvidas quanto à possibilidade, adequação e viabilidade de que questões fáticas controversas possam ser submetidas a decisão arbitral.

Por certo, o modelo português não deve ser transposto acriticamente ao Brasil, mas é possível estabelecer matérias e aspectos por onde podemos começar, sem prejuízo da ampliação posterior do cabimento.

Nas matérias em que os tribunais, usualmente, não conseguem decidir sem prova técnica, há um indicativo de que a arbitragem possa trazer uma decisão melhor, mais célere e dotada de tecnicidade, considerando a possibilidade de eleição de árbitro especialista no assunto.

É importante destacar que defender a arbitragem para questões de fato, não exime o julgador de aplicar o direito positivo. Questões de fato a que nos referimos são aquelas que para aplicar o direito é necessária a produção de prova técnica anterior, como perícias de materiais, laudos contábeis, análises de engenharia, entre outros procedimentos. Nesses casos, a escolha do julgador pode favorecer a qualidade da decisão, caso o mesmo tenha mais experiência para entender o assunto controverso.

Para as questões puramente de direito, a forma de controle da arbitragem deverá ser mais rigorosa, sob pena de violação aos princípios da isonomia fiscal e da legalidade. Não é possível reconhecer que para um contribuinte esteja vigente uma obrigação tributária que não deva ser cumprida pelos demais em igual situação. Nessa perspectiva, para matérias repetitivas, a arbitragem tende a não ser uma boa opção, pelo menos, enquanto não julgado o caso definitivamente pelo tribunal superior.

A preocupação com os precedentes é qualificada no caso das controvérsias tributárias repetitivas. A coerência do sistema jurídico – com a obediência à isonomia – é essencial para manter protegido o ambiente da livre concorrência entre as empresas.

Os novos mecanismos processuais de controle dos precedentes são recentes no Processo Civil e precisam ter seus efeitos analisados. Mesmo no âmbito do Poder Judiciário, o sistema jurídico já permitiu graves falhas⁵².

Assim, mesmo que seja prevista a possibilidade transposição dos sistemas de obrigatoriedade de observação dos precedentes consolidados, tais discussões não poderão ser excluídas da análise dos tribunais superiores, para viabilizar a uniformização dos julgamentos. Dessa forma, como a previsão de recursos aos tribunais poderia gerar um efeito contrário ao que se espera⁵³, consideramos inviável, em um primeiro momento, que matérias afetadas à sistemática dos recursos repetitivos sejam julgadas na arbitragem.

Ainda quanto esses casos, de outro lado, entendemos que após a fixação da tese aplicável, por exemplo para discussão sobre o *quantum* a ser repetido ou compensado, poderia ser viável a arbitragem, quando verificada a existência de divergência e os valores forem expressivos para justificar o prolongamento do debate.

⁵² Um exemplo ocorreu no notório "Caso Coca Cola". O STF julgou o RE 212.848 e decidiu sobre a desoneração das matérias-primas na entrada do estabelecimento, em relação às hipóteses de insumos isentos para fins de creditamento do valor do tributo incidente. Prevaleceu o entendimento pelo qual há ofensa à Constituição Federal quando o contribuinte do IPI se credita do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Contudo, esse posicionamento se alterou no julgamento dos REs 353.657 e 370.682, ocasião em que o STF por maioria, que não afrontaria o princípio da não cumulatividade da vedação de creditamento presumido do IPI na hipótese de insumo que ingressa na empresa exonerado do tributo, modulando os efeitos da decisão para lhe dar efeitos prospectivos. O desequilíbrio foi corrigido recentemente, na apreciação do tema 322 sob repercussão geral. O STF fixou a tese segundo a qual haveria direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais, conforme aos artigos 43, parágrafo 2º, inciso III, da Constituição Federal, e 40 do ADCT11. No entanto, entre 1998 até 2019, houve distorção na tributação no que se refere à possibilidade de creditamento de créditos de IPI de extrato de refrigerante oriundos da Zona de Franca de Manaus, pois empresas que não eram a Coca Cola não podiam se creditar desse crédito, sobretudo depois do julgamento dos REs nº 353.657 e 370.682, que determinaram a impossibilidade desse creditamento. Vejamos a nova decisão: "TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DIRETA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ARTIGOS 40, 92 E 92-A DO ADCT. CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 3º, 43, § 2º, III, 151, I E 170, I E VII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INAPLICABILIDADE DA REGRA CONTIDA NO ARTIGO 153, § 3º, II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL À ESPÉCIE. O fato de os produtos serem oriundos da Zona Franca de Manaus reveste-se de particularidade suficiente a distinguir o presente feito dos anteriores julgados do Supremo Tribunal Federal sobre o creditamento do IPI quando em jogo medidas desonerativas. O tratamento constitucional conferido aos incentivos fiscais direcionados para sub-região de Manaus é especialíssimo. A isenção do IPI em prol do desenvolvimento da região é de interesse da federação como um todo, pois este desenvolvimento é, na verdade, da nação brasileira. A peculiaridade desta sistemática reclama exegese teleológica, de modo a assegurar a concretização da finalidade pretendida. À luz do postulado da razoabilidade, a regra da não cumulatividade esculpida no artigo 153, § 3º, II da Constituição, se compreendida como uma exigência de crédito presumido para creditamento diante de toda e qualquer isenção, cede espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e da soberania nacional. Recurso Extraordinário desprovido." RE 592891, Relatora Min. ROSA WEBER, julgado em 25/04/2019.

⁵³ Ainda que não acredite numa mudança numérica substancial com a criação da arbitragem tributária, ao menos, espera-se que casos trabalhosos liberem os juízes estatais para ter mais tempo para as demais demandas. O efeito esperado não pode ser aumentar o quantitativo de trabalho da Justiça.

Quanto ao direito aplicável, na arbitragem privada, é possível convencionar para cada caso o direito material e processual a ser aplicado, tal modelo não é adequado para arbitragem tributária. Ao menos quanto ao direito material, deverá ser observada a legislação tributária e a Constituição da República. O marco legal deve ser expresso ao tratar desses parâmetros e das hipóteses de nulidade em caso de descumprimento.

Em Portugal, conforme já mencionamos, existe um mecanismo de controle bem estruturado, que prevê recursos para o Tribunal Constitucional - por exemplo, em caso de recusa à aplicação de norma com fundamento na inconstitucionalidade - ou ao Supremo Tribunal Administrativo, quando a decisão seja contrária à matéria de direito decidida pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.

Essas previsões de controle judicial em situações específicas são desejáveis e não desnaturam a arbitragem.

Para que mantenha vigente, caso uma vez instaurado, o julgamento arbitral dependerá do atendimento a bons critérios de justiça de forma que alcance as finalidades públicas de incrementar o acesso à justiça e aumentar os mecanismos de discussão da Dívida Ativa.

Portanto, como tentamos demonstrar, existem motivos substanciais para motivar a inovação legislativa, com a criação de um sistema de solução de controvérsias tributárias mais diverso, com vistas à adoção de um sistema multiportas de solução de conflitos, o que além de concretizar o princípio do acesso à justiça, atende a interesses do mercado.

2. CONCLUSÃO

1. No caminho de uma conclusão, entendemos que a indisponibilidade do crédito público não deve ser apontada como óbice à adoção da Arbitragem Tributária, sobretudo, porque essa não se trata de um ato de disposição, mas de outra forma de resolução do conflito, diferente do meio tradicional (judicial). Somado a essa ideia, por meio da arbitragem, o que se pretende é atuar no sentido de concretização do interesse público de acesso à justiça, na medida em que há ampliação dos métodos resolutivos e não o contrário.
2. A arbitragem tributária conviverá com os tradicionais critérios de resolução de conflitos e deve ter aplicação quando esses não forem adequados para resolução eficaz e célere das controvérsias. Trata-se de satisfazer uma necessidade de aprimoramento do sistema. Conforme demonstrado na introdução, os números oficiais demonstram um alto grau de congestionamento da Justiça e os casos tributários estão em maior quantidade.
3. Em que pese num primeiro momento, a quantidade de casos submetidos à arbitragem tributária não seja relevante, se processos trabalhistas – sobretudo pela ênfase em situações fáticas complexas - puderem ser submetidos ao ambiente extrajudicial, mais tempo sobrar para o julgamento dos demais.

4. Dessa forma, a defesa pela criação de um sistema multiportas implica concretização do interesse público e demonstra foco na Constituição da República com resultado na ampliação do acesso à justiça. Por esse entendimento, a releitura do princípio da indisponibilidade do interesse público é imperiosa, mas não tão extrema, no sentido de pensarmos que os meios para o alcance do resultado são disponíveis em que pese o resultado (proteção do interesse público) seja o mesmo.
5. É notória a ascensão da consensualidade na regulamentação de institutos como a transação e o negócio jurídico processual. Esses, apesar de terem a alcance limitado, representam atos dispositivos de caráter que afetam o núcleo do direito, sendo atos de disposição mais fortes que o julgamento arbitral.
6. Na arbitragem, a aproximação entre o Fisco e o contribuinte será pela concordância na desnecessidade de se impor ao conflito a solução judicial, mas conforme afirmamos, a decisão ainda assim será imposta por um terceiro, com base em interpretação jurídica da lei.
7. Como demonstração da viabilidade do modelo, foi exposto o caso português, que apresentou resultados de redução de processos judiciais e, consequentemente, no tempo de tramitação dos processos, satisfação da qualidade das decisões arbitrais e aumento de atração de investimentos estrangeiros. De fato, as realidades dos países são distintas e a transposição do modelo exigirá adaptações, porém, não se pode desconsiderar a existência de resultados positivos empíricos.
8. Quanto à legalidade, não obstante as vozes em contrário, é prudente até mesmo para guiar a atuação dos órgãos de controle, a previsão da arbitragem tributária em lei complementar. A estabilidade da inserção do tema no rol do Código Tributário Nacional dará segurança jurídica para a utilização do instituto. Ademais, tornará inquestionável seu potencial para alteração e extinção do crédito ou influência na prescrição, aumentando o potencial de eficácia do instituto.
9. Ressalte-se que entendemos que não se deve adotar a Arbitragem Tributária quando a análise prévia dos casos demonstrar que o modelo atual tem sido eficiente. Em tais situações, não há necessidade de reparo.
10. No entanto, há uma concordância geral na adoção da arbitragem para casos em que forem decididas complexas questões fáticas. Por exemplo, quando deva ser realizada perícia técnica, o que tende a reduzir de alguma forma a atuação do Estado-Juiz. A possibilidade de escolher um julgador que tenha *expertise* no assunto tende a elevar a qualidade da decisão.
11. Por fim, conforme explicado, em Portugal, a definitividade da decisão arbitral pode ser questionada quando o tema esteja na Constituição daquele país. No Brasil, o Direito Tributário está extensamente exposto na

- Carta Constitucional. Assim, seria cauteloso a previsão inicial de um acesso mais restrito à discussão desses temas em arbitragem, sob pena de retirar-se a função de redução da litigiosidade do instituto.
12. Nos casos repetitivos, amplia-se o risco de violação da isonomia fiscal. Apesar de ser um risco existente também na justiça estatal, entendemos ser viável que após a afetação do repetitivo somente a após a fixação da tese possa ser o caso submetido à arbitragem, por exemplo, para análise do *quantum debeatur*. Ainda assim, deverão ser estabelecidos parâmetros em torno de valor para verificar a partir de quanto valerá a pena estender-se a discussão.
 13. Enfim, entendemos que a inovação legislativa deva acontecer de forma limitada quanto às matérias a serem objeto de Arbitragem Tributária, sobretudo, com a previsão para questões fáticas de elevada tecnicidade. Após, será possível se observar os resultados, estudar e estender a outras causas, caso se entenda pertinente.
 14. De toda forma, é imperioso reforçar que processos judiciais que demorem dezenas de anos para conclusão não atendem aos interesses do Fisco, nem da sociedade. Então, é desejável a ampliação de um sistema multiportas, que traga opções ao administrador público, a serem utilizadas conforme a melhor adequação e efetividade ao resultado que se pretende.
 15. Isso não acarreta disposição de interesse público, mas sim concretização desse. Afinal, o mister da Administração Pública no Estado Democrático de Direito deve ser atuar no caminho da concretização dos valores constitucionais, como o acesso à justiça.
 16. A ideia central é que concordar com a arbitragem tributária não deve representar verdadeiro ato de disposição do crédito público, posto que a ideia seja que o marco legal delimite o âmbito de atuação da arbitragem e imponha a obrigatoriedade de aplicação da legislação posta, o que tende a evitar injustiças fiscais. O que se pretende, enfim, é a ampliação de mecanismos de discussão das controvérsias tributárias e aumentar a efetividade no debate em torno dos créditos fiscais, de forma a beneficiar tanto a sociedade quanto a Fazenda Pública.

REFERÊNCIAS

AGRELLOS, Miguel Durham. **O Regime de Arbitragem Tributária Português**, na revista Actualidad Jurídica Uría Menéndez / 29.2011.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. **Curso de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, Forense, 2012.

BINENBOJM, Gustavo. **Estudos de Direito Público - artigos e pareceres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2015.

BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria de Direito Administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização**. - 2a. ed. revista e atualizada - Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BRASIL. Constituição da República de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm, acesso em 17.02.2020.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm, acesso em 17.02.2020.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm, acesso em 17.02.2020.

BRASIL. Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8987compilada.htm; acesso em 15.02.2020.

BRASIL. Lei n. 9.307, de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre a arbitragem. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm, acesso em 25.01.2020.

BRASIL. Lei nº 9.472, de 12 de julho de 1997. Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações e cria a ANATEL. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9472.htm; acesso em 15.02.2020.

BRASIL. Lei nº 9.478, de 06 de agosto de 1997. Dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional e Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9478.htm; acesso em 15.02.2020.

BRASIL. Lei nº 10.233, de 05 de junho de 2001. Dispõe sobre a reestruturação dos transportes aquaviário e terrestre, cria o Conselho Nacional de Integração de Políticas Públicas de Transporte, a Agência Nacional de Transportes Terrestres, Terrestres, a Agência Nacional de Transportes Aquaviários e o Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transportes. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10233.htmcompilado.htm; acesso em 15.02.2020.

BRASIL. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o código civil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm, acesso em 26.01.2020

BRASIL. Lei nº 11.079, de 30 de dezembro de 2004. Institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/L11079.htm; acesso em 15.02.2020.

BRASIL, Lei no. 12.767, de 27 de dezembro de 2012. Dispõe sobre a extinção das concessões de serviço público de energia elétrica e a prestação temporária do serviço e sobre a intervenção para adequação do serviço público de energia elétrica; altera as Leis nºs 8.987,

de 13 de fevereiro de 1995, 11.508, de 20 de julho de 2007, 11.484, de 31 de maio de 2007, 9.028, de 12 de abril de 1995, 9.492, de 10 de setembro de 1997, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 12.024, de 27 de agosto de 2009, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003; e dá outras providências. Disponível em planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12767.htm, acesso em 25 de janeiro de 2020.

BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19307.htm, acesso em 25.01.2020.

BRASIL. Lei 13.496, de 24 de outubro de 2017. Institui o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e altera a Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Lei/L13496.htm, acesso em 17.02.2020.

BRASIL. Medida Provisória 899, de 16 de outubro de 2019. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf, acesso em 15.02.2020.

BRASIL. Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no. 360, de 13 de junho de 2018. Autoriza a realização, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de modalidades específicas de negócio jurídico processual, inclusive calendarização. Disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/portaria-360-2018.pdf>, acesso em 25.01.2020.

BRASIL. Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no. 396, em 20 de abril de 2016. Regulamenta, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos - RDCC. Disponível em <file:///C:/Users/FERNANDA/Downloads/Portaria%20PGFN%20no%20396%20de%2020%20de%20abril%20de%202016.pdf>, acesso em 25.01.2020.

BRASIL. Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria no. 502, de 12 de maio de 2016. Revoga as Portarias PGFN Nº 294, de março de 2010, PGFN nº 276, de maio de 2015 e o item 3.8, coluna “múltiplas assinaturas (item 3.6.5)”, (sic – item 3.7.5) no que se refere à nota justificativa, da Portaria PGFN nº 870, de 24 de novembro de 2014, e dispõe sobre a atuação contenciosa judicial e administrativa dos Procuradores da Fazenda Nacional. Disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/legislacao-e-normas/portaria-502-atualizado-em-20-12-2018.pdf/view>, acesso em 25.01.2020.

BRASIL. Portaria PGFN no. 742, de 21 de dezembro de 2018. Disciplina, nos termos do art. 190 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, e art. 19, § 13, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, a celebração de negócio jurídico processual - NJP em sede de execução fiscal, para fins de equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS, e dá outras providências. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97757>, acesso em 25.01.2020.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 25 ed. rev. ampl. e atual. até a Lei 12.587, de 3-1-2012. - São Paulo: Atlas, 2012.

Decisão 286/93. Disponível em http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CDec%5C19940307%5CGERADO_TC-17446.pdf, acesso em 17.02.2020.

FRANCISCO, José Carlos. Busca por alternativas à judicialização e possibilidades. In, FRANCISCO, Salette Nascimento et al. **Seminário Soluções Alternativas de Resolução de Conflitos: Arbitragem em Geral e em Direito Tributário** (1.,2011, São Paulo, SP). Belo Horizonte. Editora Del Rey, 2013.

FREITAS, Junior. **Histórico da Arbitragem no Brasil**. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/29385/historico-da-arbitragem-no-brasil>, acesso em 25.01.2020.

GIANNETTI, Leonardo Varella. **Arbitragem no direito tributário brasileiro: possibilidade e procedimento**. Tese de doutorado, UFMG, 2017.

GUANDALINI e RICHTER, Carlos Alberto Carmona, Selma Ferreira Lemes, Pedro Batista Martins. **20 anos da lei de arbitragem: homenagem a Petrônio R. Muniz**. 1 edição - São Paulo: Atlas, 2017.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição** (*Die normative Kraft der Verfassung*). Tradução Gilmar Ferreira Mendes. Sergio Antonio Fabris Editor. Porto Alegre, 1991.

LEMES, Selma Ferreira. **Incentivos a Arbitragem na Administração Pública**, disponível em <http://genjuridico.com.br/2018/01/02/incentivos-arbitragem-administracao-publica/>, acesso em 24.01.2020.

LEMES, Selma Ferreira. **O Papel do Árbitro**. Disponível em http://selmalemes.adv.br/artigos/artigo_juri11.pdf, acesso em 25.01.2020.

LUCENA ADAMS, Luís Inácio. Experiência Brasileira com Arbitragem Administrativa e Perspectivas no Direito Tributário. In, LUCENA ADAMS, Salette Nascimento et al. **Seminário Soluções Alternativas de Resolução de Conflitos: Arbitragem em Geral e em Direito Tributário** (1.,2011, São Paulo, SP). Belo Horizonte. Editora Del Rey, 2013.

MASCITO, Andréa. **Requisitos institucionais para a arbitragem entre fisco e contribuintes no Brasil: necessidade de norma geral**. In, PISCITELLI, Tathiane dos Santos; MASCITO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). **Arbitragem tributária : desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters, 2018.

MEGNA, Bruno Lopes. **Arbitragem e Administração Pública: fundamentos teóricos e soluções práticas**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

MENDES, Guilherme Adolfo. Arbitragem: Lítigios Tributários mais adequados a soluções alternativas de conflito. In, NASCIMENTO, Sallette et al. (org.). **Seminário Soluções Alternativas de Resoluções de Conflito: Arbitragem em Geral e em Direito tributário** (1.,2011, São Paulo) Del Rey Editora, Belo Horizonte, 2013.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Arbitragem e transação tributárias** / Priscila Faricelli de Mendonça; coordenação Ada Pelegrini Grinover, Kazuo Watanabe. -1. ed. - Brasília, DF: Gazeta Jurídica, 2014.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo, **Curso de Direito Administrativo, parte introdutória, parte geral e parte especial**. 3ª. Edição, Rio de Janeiro: renovar, 2007.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Mutações do Direito Administrativo**. 3ª. Edição, Rio de Janeiro: renovar, 2007.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Curso de Direito Administrativo**. 4 ed. Ver., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO: 2016.

PORTUGAL. Decreto-Lei 10, de 20 de janeiro de 2011. 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. Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/280904/details/normal>, acesso em 17 e 26.01.2020.

Relatório Justiça em Números do Conselho Nacional de Justiça - CNJ em 2018, ano-base 2017, disponível em <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2018/08/620bf616dfc0d62e45e52345afd3260a.pdf>, acesso em 20.10.2019.

SENADO FEDERAL. Projeto de Lei 4.257, de 2019. Modifica a Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. Permite ao executado optar pela adoção de juízo arbitral, caso a execução esteja garantida por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, bem como permite à Fazenda Pública optar pela execução extrajudicial da dívida ativa de tributos e taxas que especifica, mediante notificação administrativa do devedor. Disponível em <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137>, acesso em 26.01.2020.

STF – AI 52181 / GB – GUANABARA – RELATOR MINISTRO BILAC PINTO. Data do Julgamento: 14/11/73.

STF – SE 5.206/Espanha – Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE – Data do julgamento 12/12/2001.

STJ – RECURSO ESPECIAL Nº 904.813 – PR (2006/0038111-2), RELATORA: MINISTRA NANCY ANDRIGHI, Data do Julgamento: 20/10/2011.

STJ – MS 11308 / DF 2005/0212763-0 – Ministro LUIZ FUX – Data do Julgamento 09/04/2008.

TIMM, Luciano Benetti; GUANDALINI, Guandalini; RICHTER, Marcelo de Souza. **Reflexões sobre uma análise econômica da arbitragem no Brasil**. In, TIMM, GUANDALINI e RICHTER, Carlos Alberto Carmona, Selma Ferreira Lemes, Pedro Batista Martins. **20 anos da lei de arbitragem: homenagem a Petrônio R. Muniz**. 1 edição - São Paulo: Atlas, 2017.

VILLA- LOBOS, Nuno. **Avaliação sucessiva perfunctória da implementação da arbitragem tributária em Portugal**. https://www.caad.org.pt/files/documentos/artigos/NUNO_VILLA-LOBOS-09.pdf, acesso em 11.01.2020.