



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

BEATRIZ CALDAS CHAMUSCA

**VIABILIDADE DA ARBITRAGEM COMO FORMA DE
SOLUÇÃO DAS CONTROVÉRSIAS TRIBUTÁRIAS**

Salvador

2017

BEATRIZ CALDAS CHAMUSCA

**VIABILIDADE DA ARBITRAGEM COMO FORMA DE
SOLUÇÃO DAS CONTROVÉRSIAS TRIBUTÁRIAS**

Trabalho de conclusão de curso de graduação em Direito, Faculdade de direito, Universidade Federal da Bahia, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Bernardo Silva de Lima

Salvador

2017

TERMO DE APROVAÇÃO

BEATRIZ CALDAS CHAMUSCA

VIABILIDADE DA ARBITRAGEM COMO FORMA DE SOLUÇÃO DAS CONTROVÉRSIAS TRIBUTÁRIAS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia como requisito à obtenção do título de Bacharel em Direito, pela seguinte banca examinadora:

Prof. Me. Bernardo Silva de Lima
Universidade Federal da Bahia
Orientador

Prof. Helcônio de Souza Almeida
Universidade Federal da Bahia
Examinador

Prof. Dr. João Glicério de Oliveira Filho
Universidade Federal da Bahia
Examinador

Aprovada em ____ de ____ de 2017.

Salvador, __ de _____ de 2017

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso se propõe a discutir a viabilidade da arbitragem como forma de solução das controvérsias tributárias, buscando maior aprofundamento na arbitrabilidade objetiva, ou seja, se as matérias de natureza tributárias podem ou não ser objeto da arbitragem. Para tanto, este trabalho parte da análise da arbitrabilidade, seus pressupostos e do reconhecimento da Administração Pública como parte, bem como um estudo dos conflitos tributários, suas formas de solução e a uma nova leitura acerca da indisponibilidade do crédito tributário, além de realizar um cotejo com a atual construção doutrinária brasileira e a situação do cenário legislativo nacional e internacional relacionado à temática tratada.

Palavras-chave: Meios extrajudiciais de solução de controvérsias. Arbitragem. Direito Tributário. Arbitrabilidade.

ABSTRACT

The present undergraduate dissertation intends to discuss the viability of the judicial arbitration as a way to solve the tributary controversies, searching for a deeper enlightenment concerning the objective arbitration, that is, if the matters of tributary nature can or can not be object of arbitrage. Therefore, this work departs from an analysis about arbitrability, its main assumptions and the acknowledgement of the Public Administration as a party, as well as a study of the tributary conflicts, its means of solution and a new standpoint about the unavailability of the tributary credit, performing a collation amongst the current brazilian doctrinaire construction and the situation of the national and international legislative scene, conected to the exposed theme.

Key-words: Extrajudicial means to solve controversies. Arbitration. Tax Law. Arbitrability.

SUMÁRIO

1. Introdução.....	7
2. Arbitrabilidade.....	8
2.1. Arbitrabilidade subjetiva	10
2.2. Arbitrabilidade objetiva	14
2.3. Arbitrabilidade do Estado.....	17
3. Do Interesse Público e o crédito tributário.....	21
3.1. Da indisponibilidade do interesse público.....	21
3.2. Da indisponibilidade do Crédito Tributário.....	25
4. Das controvérsias tributárias, formas tradicionais e alternativas de solução	28
4.1. Do conflito de interesses em matéria tributária.....	28
4.2. Formas de solução dos conflitos tributários.....	30
5. Arbitrabilidade das controvérsias tributárias no Brasil.....	37
5.1. Necessidade de previsão legal específica.....	39
5.2. Arbitrabilidade em matéria tributária.....	46
5.2.1. Possibilidades e limitações à arbitragem tributária.....	51
5.3. A sentença arbitral e o crédito tributário.....	58
5.4. Vantagens da adoção da arbitragem como forma de resolução das controvérsias	62
5.5. Arbitrabilidade em Matéria Tributária no Direito Comparado: a experiência dos Estados Unidos da América, Portugal e Venezuela.....	64
6. Considerações Finais	69
Referências Bibliográficas.....	71

1. Introdução

A arbitrabilidade refere-se à aptidão que certas controvérsias possuem de serem submetidas à arbitragem. Várias são as divergências doutrinárias e jurisprudenciais que tentam delimitar quais seriam os temas, no Direito Brasileiro, que permitem às partes se socorrerem do juízo arbitral para solucionar seus conflitos.

Dentre os temas, desponta de importância no cenário nacional atual a questão relativa à possibilidade de os litígios tributários serem submetidos à arbitragem. Tendo em vista a dinamicidade das relações tributárias na atualidade, necessária se faz a busca por mecanismos extrajudiciais e céleres de resolução dos litígios, dentre os quais se destaca a arbitragem.

Entretanto, a utilização deste mecanismo como alternativa à composição dos litígios relativos ao Direito Tributário, no Brasil, encontra a barreira imposta pelo Artigo 1º da Lei de Arbitragem, que determina as partes e matérias sujeitas à arbitragem. Com a alteração significativa no ordenamento jurídico pátrio pela Lei nº 13.129, de 2015, restou autorizada a participação da Administração Pública no procedimento arbitral, abrindo margem para o seguinte questionamento: É viável a arbitragem como forma de solução das controvérsias tributárias?

Dessa forma, a presente monografia busca compreender as diferentes visões doutrinárias e jurisprudenciais no tocante à arbitrabilidade, sua definição e limites, a disponibilidade do crédito tributário, as formas “tradicionais” de solução de conflitos em matéria tributária, bem como demonstrar a viabilidade da utilização da arbitragem na resolução de controvérsias de tributárias.

Para tanto, a pesquisa adota o método bibliográfico, verificando o posicionamento de estudiosos, bem como busca fundamentar-se na experiência nacional e internacional sobre o assunto, mais especificamente, nos Estados Unidos da América, Portugal e Venezuela.

Ao fim, pretende-se, com esta monografia, apontar para a viabilidade da utilização da arbitragem para dirimir conflitos de natureza tributária.

2. Arbitrabilidade

O instituto da arbitragem já é consolidado no nosso ordenamento jurídico, mas ainda existem debates no que tange à qual controvérsia pode ou não pode ser resolvida por esta via. É um meio para a solução de conflitos escolhido pela vontade das partes e se, a arbitragem resulta de *“uma opção livre das partes de atribuírem a julgadores não estatais decisão final sobre o seu litígio, é de se esperar que o ordenamento estabeleça limites para essa opção”*¹.

Em linhas gerais, para um determinado litígio ser encaminhado ao juízo arbitral, deve ser observado se este apresenta um pressuposto, mais especificamente, se é dotado de arbitrabilidade. A arbitrabilidade, por Cahali, é a condição essencial para que um determinado conflito seja submetido à arbitragem². A arbitrabilidade pode, então, ser entendida como uma limitação aos conflitos de interesses serem submetidos à via arbitral.

Afirma Cláudio Finkelstein que, ainda que qualquer conflito seja passível do caminho judicial, apenas alguns podem ser solucionados através da arbitragem. Existe uma condição para os litígios serem objeto da arbitragem e esta é a arbitrabilidade. Dessa maneira, temos uma condição pela qual determinado caso se enquadra ou não aos fatos de uma disputa e, assim, poderá ou não estar sujeita à resolução pela via arbitral.³

Existe uma certa liberdade para que as partes determinem quais questões podem ou não ser objeto de arbitragem dentro da sua negociação. Isto não se confunde com arbitrabilidade. Temos a convenção de arbitragem que pode estabelecer limitações aos árbitros de forma que determinadas pretensões não tenham o condão de serem submetidas às suas decisões.⁴ Contudo, estas restrições decorrem da vontade das partes. O mesmo não pode ser dito da Arbitrabilidade.

A Arbitrabilidade é resultante do próprio ordenamento jurídico, não da vontade das partes, o que dará contornos à liberdade das partes que poderão

¹PEREIRA, Cesar A. Guimarães. Arbitrabilidade. In: Manual de arbitragem para advogados. Brasília: Confederação das associações comerciais e empresariais do Brasil, 2015, p. P. 48

²CAHALI, Francisco José. Curso de Arbitragem. 6ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 137.

³FINKELSTEIN, Claudio. A questão da Arbitrabilidade. Revista Brasileira de Arbitragem, São Paulo, n. 13, p. 24, jan. /mar. 2007.

⁴ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. Op. cit. p. 49

dar à arbitragem a configuração que desejam.⁵ O que cabe às partes é a faculdade de utilizar a arbitragem, mas antes disso, deve ser observado se tanto elas quanto a matéria objeto do conflito de interesses são dotados de arbitrabilidade.

A regra que institui os seus critérios vem prevista no primeiro artigo da Lei de Arbitragem: “*As pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis*”. Isso quer dizer que existe uma limitação à arbitragem no que se refere à capacidade de contratar e aos direitos patrimoniais e disponíveis.⁶ Para que as suas controvérsias sejam submetidas à via arbitral, as partes integrantes da relação jurídica em questão devem ter capacidade para contratar. Essa capacidade para contratar é entendida como a arbitrabilidade subjetiva, pressuposto subjetivo para que as controvérsias sejam submetidas à arbitragem.

Já em relação às questões que podem ser submetidas à arbitragem, existe uma limitação quanto ao objeto das relações jurídicas em conflito. É o que chamamos de arbitrabilidade objetiva. A arbitrabilidade objetiva é tratada na parte final do Artigo 1º da Lei de Arbitragem e traz como critério, para o litígio ser submetido à via arbitral, que o direito em controvérsia seja patrimonial e disponível⁷. Deve-se, então, concluir que, tratando-se de questões não patrimoniais⁸, direitos indisponíveis⁹, ou sendo qualquer uma das partes incapaz, não será admitida a via arbitral.

⁵PEREIRA, Cesar A. Guimarães. Arbitrabilidade. In: Manual de arbitragem para advogados. Brasília: Confederação das associações comerciais e empresariais do Brasil, 2015, p. P. 49

⁶CAHALI, Francisco José. Curso de Arbitragem. 6ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 137.

⁷GRAU, Eros Roberto. Arbitragem e contrato administrativo. Revista Trimestral de Direito Público, nº 32, 2000, p. 20. “Dispor de direitos patrimoniais é transferi-los a terceiros. Disponíveis são os direitos patrimoniais que podem ser alienados.”

⁸Aqueles que, em razão da sua própria natureza, não podem ser convertidos economicamente. Para Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona, esses direitos correspondem a uma esfera extrapatrimonial do indivíduo, em que o sujeito tem reconhecidamente tutelada pela ordem jurídica uma série indeterminada de valores não redutíveis pecuniariamente, como a vida, a integridade física, a intimidade, a honra, entre outros. Para eles, uma das características mais evidentes desses direitos é a ausência de um conteúdo patrimonial direto, aferível objetivamente, ainda que uma lesão gere efeitos econômicos. (Gagliano, Pablo Stolze. Novo curso de direito civil, volume 1: parte geral / Pablo Stolze Gagliano, Rodolfo Pamplona Filho. — 18ª Ed. rev. e atual. — São Paulo: Saraiva, 2016. 1. Direito civil - Legislação - Brasil I. Pamplona Filho, Rodolfo. II. Título, p. 142 e 149)

⁹De acordo com Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona, a indisponibilidade significa que nem por vontade própria do indivíduo o direito pode mudar de titular. Isso em razão de dois

No entanto, existem algumas questões e divergências no que tange à questão da arbitrabilidade, em aspectos da definição de parte capaz para realização de determinados atos e do que se entende por disponibilidade de direitos e que podem abranger as situações passíveis de serem resolvidas através da arbitragem.

2.1. Arbitrabilidade subjetiva

Salienta Cahali, existe “*um filtro dos litígios que poderão ser encaminhados ao juízo arbitral*”¹⁰. Um destes filtros é a arbitrabilidade subjetiva, ou seja, a capacidade da parte.

Para Cesar Pereira, “*todos aqueles que podem obrigar-se por meio de contrato*” ou seja, aqueles que possuem capacidade para contratar, “*enquadram-se nos limites da arbitrabilidade subjetiva e podem submeter seus litígios à arbitragem.*”¹¹

A arbitrabilidade subjetiva corresponde à necessidade de as partes serem capazes de ser parte na arbitragem. Não apenas a capacidade genérica prevista no Artigo 1º do Código Civil/2002, mas também a capacidade para contratar, de poder realizar negócios jurídicos.

A capacidade genérica, aplicável tanto à pessoa natural quanto à pessoa jurídica, está prevista no Artigo 1º do Código Civil de 2002¹², e significa a “*aptidão, oriunda da personalidade, para adquirir direitos e contrair deveres na vida civil*”¹³. Trata-se da capacidade de direito, que é distinta da capacidade de fato. A capacidade de fato, também chamada de capacidade civil, significa

critérios presentes na indisponibilidade: a intransmissibilidade (impossibilidade de modificação subjetiva, gratuita ou onerosa - inalienabilidade) e a irrenunciabilidade (impossibilidade de reconhecimento jurídico da manifestação de vontade de abandono do direito). Gagliano, Pablo Stolze. Novo curso de direito civil, volume 1: parte geral / Pablo Stolze Gagliano, Rodolfo Pamplona Filho. — 18ª Ed. rev. e atual. — São Paulo: Saraiva, 2016. 1. Direito civil - Legislação - Brasil I. Pamplona Filho, Rodolfo. II. Título, p. 149.

¹⁰CAHALI, Francisco José. Curso de Arbitragem. 6ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 138.

¹¹PEREIRA, Cesar A. Guimarães. Arbitrabilidade. In: Manual de arbitragem para advogados. Brasília: Confederação das associações comerciais e empresariais do Brasil, 2015, p.50

¹²Código Civil - CC, “Art. 1º Toda pessoa é capaz de direitos e deveres na ordem civil. ” (Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm. > Acesso em: 18 jun. 2017.)

¹³DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro – Vol. 1: Teoria Geral dos Direito Civil. 32ª Edição. São Paulo: Ed. Saraiva, 2015, p. 153.

aptidão para o exercício dos direitos, desde que inexistentes as incapacidades relativas ou absolutas¹⁴, conforme dispõe o Código Civil de 2002.¹⁵

Na hipótese de incapacidade relativa ou absoluta, existirão algumas limitações para o exercício de direitos. Estarão os sujeitos condicionados à assistência ou representação.

Em um primeiro momento, observa-se que a legislação civil não suprime o direito de o incapaz contratar. Só se opera a impossibilidade de contratar pelo incapaz se este não estiver devidamente representado, assistido ou não forem obtidas as autorizações previstas na legislação civil para a contratação.¹⁶

No que diz respeito à possibilidade das pessoas incapazes e dos entes despersonalizados, de serem parte no processo arbitral, há um dissenso na doutrina.

Inicialmente, no que se refere às pessoas incapazes, Luiz Antônio Scavone Junior entende que podem se valer da arbitragem, desde que devidamente representados ou assistidos¹⁷, e contanto que a lide trate de

¹⁴SCAVONE Jr, Luiz Antônio. Manual de Arbitragem - Mediação e Conciliação. 7ª Edição. São Paulo: Forense, 2016, p. 21.

¹⁵Código Civil – CC “Art. 3º São absolutamente incapazes de exercer pessoalmente os atos da vida civil os menores de 16 (dezesseis) anos. Art. 4º São incapazes, relativamente a certos atos ou à maneira de os exercer: I - os maiores de dezesseis e menores de dezoito anos; II - os ébrios habituais e os viciados em tóxico; III - aqueles que, por causa transitória ou permanente, não puderem exprimir sua vontade; IV - os pródigos. Parágrafo único. A capacidade dos indígenas será regulada por legislação especial. Art. 5º A menoridade cessa aos dezoito anos completos, quando a pessoa fica habilitada à prática de todos os atos da vida civil. (Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm. > Acesso em: 18 jun. 2017.)

¹⁶Aquele que não tem “capacidade de contratar” não está habilitado a ser parte em procedimento arbitral. Tal é distinto do que ocorre no processo judicial estatal em que a incapacidade para contratar não retira a legitimidade para ser parte. (DINAMARCO, Cândido Rangel. A Arbitragem na Teoria Geral do Processo. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 121 e 122).

¹⁷Para substanciar o seu posicionamento, Scavone traz alguns artigos do Código Civil: “Art. 1.689. O pai e a mãe, enquanto no exercício do poder familiar: I - são usufrutuários dos bens dos filhos; II - têm a administração dos bens dos filhos menores sob sua autoridade. Art. 1.690. Compete aos pais, e na falta de um deles ao outro, com exclusividade, representar os filhos menores de dezesseis anos, bem como assisti-los até completarem a maioridade ou serem emancipados. Parágrafo único. Os pais devem decidir em comum as questões relativas aos filhos e a seus bens; havendo divergência, poderá qualquer deles recorrer ao juiz para a solução necessária. Art. 1.691. Não podem os pais alienar, ou gravar de ônus real os imóveis dos filhos, nem contrair, em nome deles, obrigações que ultrapassem os limites da simples administração, salvo por necessidade ou evidente interesse da prole, mediante prévia autorização do juiz.”

“Art. 1.740. Incumbe ao tutor, quanto à pessoa do menor: I - dirigir-lhe a educação, defendê-lo e prestar-lhe alimentos, conforme os seus haveres e condição; II - reclamar do juiz que providencie, como houver por bem, quando o menor haja mister correção; III - adimplir os

direitos patrimoniais disponíveis.¹⁸ Assim, “como os representantes e assistentes estão autorizados a praticar atos de mera administração do patrimônio dos incapazes, contratos que não fujam destes limites poderão conter cláusula arbitral”.¹⁹

Por outro lado, Francisco José Cahali sustenta que os incapazes, malgrado tenham capacidade para firmar a convenção arbitral, se representados ou assistidos, não o poderiam fazer em virtude de seus direitos serem indisponíveis.²⁰ E, nos casos que tratem de mera administração, também não seria possível, uma vez que seria necessária a participação do Ministério Público no processo, vide Artigo 178, inciso II, do Código de Processo Civil.²¹

Esse é também o entendimento de Carlos Alberto Carmona, que afirma que, “considerando-se que a instituição de juízo arbitral pressupõe a

demais deveres que normalmente cabem aos pais, ouvida a opinião do menor, se este já contar doze anos de idade. Art. 1.741. Incumbe ao tutor, sob a inspeção do juiz, administrar os bens do tutelado, em proveito deste, cumprindo seus deveres com zelo e boa-fé.”

“Art. 1.747. Compete mais ao tutor: I - representar o menor, até os dezesseis anos, nos atos da vida civil, e assisti-lo, após essa idade, nos atos em que for parte; II - receber as rendas e pensões do menor, e as quantias a ele devidas; III - fazer-lhe as despesas de subsistência e educação, bem como as de administração, conservação e melhoramentos de seus bens; IV - alienar os bens do menor destinados a venda; V - promover-lhe, mediante preço conveniente, o arrendamento de bens de raiz. Art. 1.748. Compete também ao tutor, com autorização do juiz: I - pagar as dívidas do menor; II - aceitar por ele heranças, legados ou doações, ainda que com encargos; III - transigir; IV - vender-lhe os bens móveis, cuja conservação não convier, e os imóveis nos casos em que for permitido; V - propor em juízo as ações, ou nelas assistir o menor, e promover todas as diligências a bem deste, assim como defendê-lo nos pleitos contra ele movidos. Parágrafo único. No caso de falta de autorização, a eficácia de ato do tutor depende da aprovação ulterior do juiz. Art. 1.749. Ainda com a autorização judicial, não pode o tutor, sob pena de nulidade: I - adquirir por si, ou por interposta pessoa, mediante contrato particular, bens móveis ou imóveis pertencentes ao menor; II - dispor dos bens do menor a título gratuito; III - constituir-se cessionário de crédito ou de direito, contra o menor. Art. 1.750. Os imóveis pertencentes aos menores sob tutela somente podem ser vendidos quando houver manifesta vantagem, mediante prévia avaliação judicial e aprovação do juiz.”

“Art. 1.774. Aplicam-se à curatela as disposições concernentes à tutela (...).” (Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm. > Acesso em: 18 jun. 2017.)

¹⁸SCAVONE Jr, Luiz Antônio. Manual de Arbitragem - Mediação e Conciliação. 7ª Edição. São Paulo: Forense, 2016, p. 21.

¹⁹SCAVONE Jr, Luiz Antônio. Manual de Arbitragem - Mediação e Conciliação. 7ª Edição. São Paulo: Forense, 2016, p. 21

²⁰CAHALI, Francisco José. Curso de Arbitragem. 6ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 138.

²¹Código de Processo Civil - CPC “Art. 178. O Ministério Público será intimado para, no prazo de 30 (trinta) dias, intervir como fiscal da ordem jurídica nas hipóteses previstas em lei ou na Constituição Federal e nos processos que envolvam: II - interesse de incapaz; (Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm. > Acesso em: 18 jun. 2017.)

disponibilidade do direito, não podem instaurar processo arbitral aqueles que tenham apenas poderes de administração, bem como os incapazes (ainda que representados ou assistidos)”.²²

Embora expressa essa limitação, em que somente pessoas com capacidade de contratar poderiam utilizar da arbitragem, o entendimento acerca das limitações do incapaz de contratar a arbitragem deve ser interpretado com ponderação. Outros elementos devem também ser levados em conta. Apenas em situações que não se fizerem presentes os requisitos de validade e eficácia que dão guarida à diligente representação do incapaz para contratar, a vedação de submissão à decisão de um árbitro se estabeleceria.²³

No que se refere à hipótese de a incapacidade ser posterior à convenção de arbitragem, tal contratação deve ser respeitada – da mesma forma que permanecem válidas e eficazes todas as obrigações assumidas pelo incapaz antes do advento da incapacidade –, devendo o representante legal representar o incapaz nos atos relativos à instituição da arbitragem e no procedimento arbitral.²⁴

Por fim, no que diz respeito aos entes despersonalizados (massa falida, espólio, condomínios de edifícios), Carlos Alberto Carmona acredita que podem ser parte na arbitragem, uma vez autorizados, *“eis que têm capacidade de ser parte e de estar em juízo, nada impedindo que disponham de seus direitos”*.²⁵

Nessa mesma esteira é o entendimento de Francisco José Cahali. Ressalta-se que os entes atípicos necessitariam, impreterivelmente, de permissão para que possam celebrar a convenção arbitral. Assim, no caso do espólio e da massa falida, seria necessária a autorização judicial ao

²² CARMONA, Carlos Alberto. Arbitragem e Processo: um comentário à Lei nº 9.307/96. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2009, p. 37.

²³ARBIPEDIA. Arbitrabilidade subjetiva: capacidade para contratar e ser parte em arbitragem. Disponível em: <<https://www.arbipedia.com/arbipedia-comentarios-a-lei-de-arbitragem/capacidade-de-contratar/1.html>>. Acesso em: 04 ago. 2017.

²⁴ARBIPEDIA. Arbitrabilidade subjetiva: capacidade para contratar e ser parte em arbitragem. Disponível em: <<https://www.arbipedia.com/arbipedia-comentarios-a-lei-de-arbitragem/capacidade-de-contratar/1.html>>. Acesso em: 04 ago. 2017.

²⁵CARMONA, Carlos Alberto. Arbitragem e Processo: um comentário à Lei nº 9.307/96. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2009, p. 37-38.

inventariante e ao administrador. Já no condomínio, o síndico necessitaria da permissão da assembleia de condôminos.²⁶

Por fim, podemos chegar à conclusão que as pessoas capazes de se submeter à arbitragem, ou seja, aquelas capazes de contratar podem ser naturais ou jurídicas, de direito privado ou público e até mesmo os entes despersonalizados.

2.2. Arbitrabilidade objetiva

A arbitrabilidade objetiva consiste na exigência de que o objeto da controvérsia corresponda a uma questão patrimonial disponível. Assim diz a parte final do Artigo 1º da Lei de Arbitragem: *“As pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis.”*²⁷

Comumente, é feita a interpretação literal da norma, o que nos traz ao raciocínio de que, única e exclusivamente, apenas os direitos patrimoniais disponíveis estão sujeitos à decisão de um árbitro. Entretanto, com o avançar dos anos e do estudo pela doutrina, algumas questões e dúvidas estão sendo levantadas. De modo que, o dispositivo tem tido sua aplicação interpretada caso a caso.

De início, no que se refere ao aspecto da questão patrimonial, temos que o direito submetido à arbitragem, em geral, está vinculado às relações jurídicas obrigacionais, em especial, decorrem dos contratos, dos atos ilícitos e das declarações unilaterais da vontade.²⁸

Em sentido oposto, o direito não patrimonial, como o direito à vida, à honra, à imagem, ao nome, e ao estado das pessoas, como a capacidade, a interdição, a filiação, o poder familiar, entre outros²⁹, não poderá ser objeto de apreciação na arbitragem.³⁰ Da mesma forma, as questões de direito penal

²⁶CAHALI, Francisco José. Curso de Arbitragem. 6ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 138.

²⁷BRASIL. **Lei 9.307 de 23 de setembro de 1996**. Dispõe sobre arbitragem. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19307.htm. > Acesso em 18 jun. 2017.

²⁸SCAVONE Jr, Luiz Antônio. Manual de Arbitragem - Mediação e Conciliação. 7ª Edição. São Paulo: Forense, 2016, p. 23.

²⁹CAHALI, Francisco José. Curso de Arbitragem. 6ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 138-139.

³⁰Código Civil – CC “Art. 851. É admitido compromisso, judicial ou extrajudicial, para resolver litígios entre pessoas que podem contratar. Art. 852. É vedado compromisso para solução de

também estão excluídas da arbitragem. No entanto, as consequências patrimoniais dessas questões são passíveis de serem submetidas ao juízo arbitral.³¹

Carlos Alberto Carmona exemplifica a possibilidade de ser objeto da arbitragem o quantum da pensão alimentícia, muito embora o direito de prestar e receber alimentos seja indisponível.³² Cahali traz o exemplo da apuração do dano *ex delicto* e da partilha de bens na separação ou no divórcio³³, como eventuais impactos patrimoniais de direitos indisponíveis e que podem ser objeto de arbitragem.³⁴ Cesar A. Pereira traz a possibilidade da adoção da arbitragem na ação civil derivada de ilícitos penais ou a reparação por uso indevido da imagem se houver convenção das partes nesse sentido.³⁵

Como exemplo, em questões como as do direito do consumidor – o mesmo raciocínio deve ser aplicado aos contratos de adesão -, o Art. 51, VII, do Código de Defesa do Consumidor – CDC, expressamente prevê que são nulas de pleno direito as cláusulas contratuais que determinem a utilização compulsória de arbitragem. Deve-se ao fato da presunção relativa de vulnerabilidade do consumidor, o que não permite a imposição da arbitragem.

questões de estado, de direito pessoal de família e de outras que não tenham caráter estritamente patrimonial. Art. 853. Admite-se nos contratos a cláusula compromissória, para resolver divergências mediante juízo arbitral, na forma estabelecida em lei especial.” (Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm. > Acesso em: 18 jun. 2017.)

³¹BERALDO, Leonardo de Faria. Curso de Arbitragem nos Termos da Lei nº 9.307/96. 1ª Edição. São Paulo: Atlas, 2014, p. 12

³²CARMONA, Carlos Alberto. CARMONA, Carlos Alberto. Arbitragem e Processo: um comentário à Lei nº 9.307/96. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2009, p. 39.

³³ Existem em trâmite o Projeto de Lei 4.019, de 2008 (da Sra. Elcione Barbalho), que altera a Lei 9.307, de 23.09.1996, para permitir a separação litigiosa e o divórcio litigioso por meio da convenção de arbitragem, salvo quando houver interesse de incapazes: “ O Congresso Nacional decreta: Art1º O art. 1º da Lei 9.307, de 23.09.1996, passa a vigorar acrescido de parágrafo único: ‘Parágrafo único. A separação litigiosa e o divórcio litigioso poderão ser objeto de arbitragem, mediante compromisso arbitral firmado pelas partes, salvo quando houver filhos menores ou incapazes do casal e observados os requisitos legais quanto aos prazos, devendo a sentença arbitral dispor sobre a descrição e à partilha dos bens comuns, à pensão alimentícia e, ainda, quanto à retomada pelo cônjuge de seu nome de solteiro ou a manutenção do nome adotado quando se deu o casamento’. Art. 2º Esta lei entra em vigor na data da sua publicação”.

³⁴CAHALI, Francisco José. Curso de Arbitragem. 6ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 139.

³⁵PEREIRA, Cesar A. Guimarães. Arbitrabilidade. In: Manual de arbitragem para advogados. Brasília: Confederação das associações comerciais e empresariais do Brasil, 2015, p. 53

Permitiu à maioria da doutrina, segundo Scavone³⁶, afirmar que nada obsta que o consumidor resolva firmar um compromisso arbitral, depois do conflito já instaurado, manifestando livremente sua vontade e submetendo o conflito à arbitragem.

As limitações e vedações ao uso da arbitragem não se restringem ao caráter patrimonial do direito. Para uma questão ser submetida ao julgamento de um árbitro, o direito deve ser disponível. Dessa forma, o titular do direito deve poder cedê-lo ou aliená-lo, sem qualquer restrição.³⁷ Como bem observa Cahali, são “interesses individuais, passíveis de negociação, ou seja, podem ser livremente exercidos pela parte”. Por direitos disponíveis temos a possibilidade deste ser cedido sem qualquer restrição. Bens fora do comércio e as questões de ordem pública (os direitos fundamentais da sociedade tratados pela Administração Pública) não são passíveis de negociação, sendo assim, indisponíveis. Para utilizar a via arbitral, devem as partes ter o poder de auto-regulamentação dos seus interesses, para assim, poder dispor sobre eles pelas mais diversas formas de negociação.³⁸

Porém, é trazido por Cesar A. Pereira que existe outra compreensão possível de disponibilidade. Para ele, “são disponíveis os direitos ‘sobre os quais’, não ‘dos quais’ a parte pode dispor.³⁹” Essa diferenciação é útil no aspecto em que a disponibilidade para arbitragem não incidirá sobre o direito, mas na forma de resolução do conflito que gira em torno deste direito. Para ele, é uma ideia compatível com a circunstância de que a arbitragem não é uma forma de disposição (alienação, renúncia) de direitos, mas de solução de conflitos relativos a eles. Ou seja, deve ser observada a natureza processual.⁴⁰

O ponto de vista defendido por Eduardo Talamini a parte pode submeter à arbitragem determinada matéria quando é livre para dispor acerca dos meios de solução dos litígios relativos a tal matéria – ou seja, quando não é obrigada

³⁶SCAVONE Jr, Luiz Antônio. Manual de Arbitragem - Mediação e Conciliação. 7ª Edição. São Paulo: Forense, 2016, p. 32.

³⁷CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e Processo: um comentário à Lei nº 9.307/96*. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2009, p. 39.

³⁸CAHALI, Francisco José. Curso de Arbitragem. 6ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 139.

³⁹PEREIRA, Cesar A. Guimarães. Arbitrabilidade. In: Manual de arbitragem para advogados. Brasília: Confederação das associações comerciais e empresariais do Brasil, 2015, p. 55

⁴⁰PEREIRA, Cesar A. Guimarães. Arbitrabilidade. In: Manual de arbitragem para advogados. Brasília: Confederação das associações comerciais e empresariais do Brasil, 2015, p. 55

pelo ordenamento a submeter esses litígios ao Poder Judiciário.⁴¹ De acordo com este ponto de vista, o que deve ser observado é a disponibilidade dos meios de solução das controvérsias, não do direito.

Colaciona Bernardo de Lima que não podemos confundir disponibilidade com transigibilidade. A transigibilidade corresponde à possibilidade de submeter determinado litígio à transação, ou seja, um negócio jurídico destinado à realização da autocomposição de uma controvérsia. Já a disponibilidade corresponde a uma qualidade de determinada situação jurídica, que admite, por vontade do seu titular, a sua modificação ou extinção, em maior, ou menor grau.⁴² Temos, então, a transação como um meio/instrumento dos direitos em conflito serem resolvidos, sejam eles dotados ou não da disponibilidade.

“Portanto, a transação é o veículo através do qual uma situação jurídica (disponível ou indisponível) poderá (ou não, no segundo caso) ser extinta ou modificada; o certo é que ela promoverá o efeito de por fim à controvérsia. Não é incompatível a transação com os direitos indisponíveis. Desde que, através delas, não disponham deles as partes, será possível utilizá-la para por fim à controvérsias.”⁴³

Esse tipo de posicionamento é fundamental para a defesa da utilização da arbitragem nas controvérsias tributárias e reconhecimento da arbitrabilidade em sua matéria. No direito tributário existem formas de solução de seus conflitos que permeiam a disponibilidade, o que veremos em capítulos posteriores, e que abrem margem para a defesa da submissão dos conflitos tributários à arbitragem. Além desse fator, é ainda mais relevante o reconhecimento da submissão à arbitragem do conflito não significar dispor do direito objeto de controvérsia, mas sim, a disponibilidade da parte em optar por uma outra forma de dirimir o litígio.

⁴¹TALAMINI, Eduardo. Administração pública, medidas antiarbitrais e o princípio da competência-competência. Revista de Direito Administrativo Contemporâneo - ReDac, São Paulo, v. 2, n. 13, p. 118-119, out. 2014.

⁴²LIMA, Bernardo Silva de. A arbitrabilidade do dano ambiental e o seu ressarcimento. 2009. 163 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2009, p.50-51

⁴³LIMA, Bernardo Silva de. A arbitrabilidade do dano ambiental e o seu ressarcimento. 2009. 163 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2009, p.50

Uma aprofundada análise da arbitrabilidade objetiva mostra que ela é muito mais do que a restrição do objeto da arbitragem a um direito patrimonial e disponível. Com o avanço da vigência da lei, a prática e as discussões mostram uma dimensão muito maior para a arbitragem.

2.3. Arbitrabilidade do Estado

Outra questão que diz respeito à arbitrabilidade e que traz certa polêmica, é a presença do Estado em um dos polos da relação jurídica. É o Estado dotado de arbitrabilidade?

Selma Lemes explica que no âmbito do direito público (União, Estados, Municípios, Territórios e Autarquias) e no de direito privado (sociedade de economia mista e empresa pública), qualificada como entidade da Administração Pública direta ou indireta, todas possuem capacidade para firmar convenções de arbitragem. A controvérsia acerca da arbitrabilidade do Estado não se faz presente em razão da capacidade da parte, mas sim, em razão das questões envolvidas nas suas relações jurídicas. Assim, o que determinará se o Estado pode ou não se submeter à arbitragem é a avaliação da matéria objeto de litígio.⁴⁴

Um dos principais pontos que se mostra como impedimento ao Estado de submeter-se à arbitrabilidade é a indisponibilidade do interesse público. Em um tópico posterior será desenvolvido um pouco mais sobre este conceito, por ora, importante nos ater ao entendimento de que o Estado não tem o poder de dispor dos bens como bem entende.

Eduardo Talamini estabelece uma disponibilidade discricionária para a Administração Pública ao afirmar que o Estado tem disponível não apenas o “que pode ser objeto de contratação, com a transferência do direito a outrem, mas é aquilo em relação a que a Administração pode reconhecer que não tem razão.”⁴⁵

Para a realização do interesse público, a Administração Pública pratica atos, da mais variada ordem, dispondo de determinados bens patrimoniais.

⁴⁴LEMES, Selma. Arbitragem na Administração Pública: Fundamentos jurídicos e eficiência econômica. São Paulo: Quartier Latin, 2007.p. 70

⁴⁵TALAMINI, Eduardo. Administração pública, medidas antiarbitrais e o princípio da competência-competência. Revista de Direito Administrativo Contemporâneo - ReDac, São Paulo, v. 2, n. 13, p. 118-119, out. 2014.

Porém, existe uma limitação/condição para que estes bens sejam disponíveis. Por exemplo, não pode dispor dos direitos patrimoniais que detém sobre os bens públicos de uso comum. Entretanto, é certo que inúmeras vezes o Estado pode e deve dispor de direitos patrimoniais, sem que com isso esteja a dispor do interesse público. Isto porque, a realização do interesse público, é alcançada mediante disposição dos direitos patrimoniais.⁴⁶

Com o grande avanço da arbitragem, entretanto, vem ocorrendo um movimento de expansão do conceito e do alcance da arbitrabilidade. Exemplo disso é a aprovação de dispositivos que permitem a resolução de conflitos em que o Estado é parte, como a Lei das Parcerias Público-Privadas e da Lei nº 11.196 de 2005 – que alterou a Lei Geral da Concessão e Permissão de Serviços Públicos.

Tanto o Artigo 11, III, da Lei das Parcerias Público-Privadas⁴⁷, quanto o Artigo 23-A⁴⁸ da Lei Geral da Concessão e Permissão de Serviços Públicos, são expressos na possibilidade de os contratos poderem prever o emprego de mecanismos privados para a resolução de conflitos, incluso a arbitragem, relacionados a ele ou dele decorrente. Ainda há a indicação de que a arbitragem deve ser realizada no Brasil e em língua portuguesa, nos termos da Lei nº 9.307/96.

Para Roberto Portugal Bacellar, é de fundamental e extrema importância para o êxito desse tipo de contratação a possibilidade de utilização da arbitragem, na medida em que o investidor privado passará a sentir mais segurança para os seus investimentos.⁴⁹

⁴⁶GRAU, Eros Roberto. Arbitragem e contrato administrativo. Revista Trimestral de Direito Público, nº 32, 2000, p. 20.

⁴⁷Art. 11. O instrumento convocatório conterá minuta do contrato, indicará expressamente a submissão da licitação às normas desta Lei e observará, no que couber, os §§ 3o e 4o do art. 15, os arts. 18, 19 e 21 da Lei no 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, podendo ainda prever: (...) III – o emprego dos mecanismos privados de resolução de disputas, inclusive a arbitragem, a ser realizada no Brasil e em língua portuguesa, nos termos da Lei no 9.307, de 23 de setembro de 1996, para dirimir conflitos decorrentes ou relacionados ao contrato. (Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l11079.htm> Acesso em: 20 jun. 2017)

⁴⁸ Art. 23-A. O contrato de concessão poderá prever o emprego de mecanismos privados para resolução de disputas decorrentes ou relacionadas ao contrato, inclusive a arbitragem, a ser realizada no Brasil e em língua portuguesa, nos termos da Lei no 9.307, de 23 de setembro de 1996. (Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l11079.htm> Acesso em: 20 jun. 2017)

⁴⁹BACELLAR, Roberto Portugal. Mediação e Arbitragem/Roberto Portugal Bacellar – São Paulo: Saraiva, 2012 – Coleção Saberes do Direito, 53 1. Arbitragem (Direito) – Brasil 2.

Para o investidor, a arbitragem ganha força e importância e pode representar a segurança de que o contrato será respeitado, da mesma forma os conflitos envolvendo a contratação serão resolvidos de forma mais célere, por árbitros especializados e de acordo com a especificação do procedimento e prazos estabelecidos.⁵⁰

Um ponto que representa o definitivo avanço nas questões em que o Estado é parte da controvérsia é a alteração que a Lei nº 13.129, de 2015, trouxe para a Lei de Arbitragem – Lei nº 9.307, de 1996. Essas alterações passaram a abranger a possibilidade da Arbitragem com a Administração Pública.

Certo que existem algumas limitações à utilização da Arbitragem pela Administração, como a obediência ao princípio da publicidade. Entretanto, mostra-se um avanço sem precedentes os parágrafos 1º e 2º no Artigo 1º da referida lei ao disciplinar que tanto a Administração Pública direta ou indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos, desde que estes sejam disponíveis.

Portanto, se existente a autorização legislativa conferindo disponibilidade para o direito objeto da controvérsia, a arbitragem será sempre possível.⁵¹

Ao tratar da Administração Pública e a utilização do procedimento arbitral, muito mais relevante é a pergunta de “quais são os conflitos que podem ser submetidos a procedimentos arbitrais que envolvam a Fazenda Pública? ” do que “quais os entes públicos podem participar do procedimento?”.⁵²

Nas relações tributárias, sempre teremos o Estado como parte de um dos polos do litígio. Se já estabelecido que a Administração é dotada de arbitrabilidade e, portanto, capaz de ser parte, devendo ser observada a matéria objeto de controvérsia, resta, então, tratar da matéria fiscal e as questões em torno da disponibilidade da matéria tributária.

Mediação – Brasil I Título. II. p. 140

⁵⁰BACELLAR, Roberto Portugal. Mediação e Arbitragem/Roberto Portugal Bacellar – São Paulo: Saraiva, 2012 – Coleção Saberes do Direito, 53 1. Arbitragem (Direito) – Brasil 2. Mediação – Brasil I Título. II.p.141

⁵¹ARBIPEDIA. Arbitragem e poder público. Disponível em: <<https://www.arbipedia.com/arbipedia-comentarios-a-lei-de-arbitragem/arbitragem-e-poder-publico/1.html>>. Acesso em: 03 ago. 2017.

⁵²SALDANHA, Breno Meirelles. A problemática dos procedimentos paralelos no âmbito da Arbitragem. Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, Salvador, 2015.

3. Do Interesse Público e o crédito tributário

Para que determinado direito seja submetido à arbitragem, a previsão normativa trata da disponibilidade patrimonial deste, ou seja, se o direito é dotado de arbitrabilidade objetiva. Não obstante, é de se observar que em razão da indisponibilidade do interesse público, muitas vezes exista confusão entre os termos e que seja vinculada essa indisponibilidade a todo e qualquer direito relacionado à Administração Pública.

É sabido que a Fazenda e seus agentes não estão autorizados a dispor dos recursos financeiros como bem entenderem. Ainda assim, sabe-se que a Administração possui uma certa margem de disposição que a lei – e somente a lei - lhe confere, no intuito de gerenciar seus recursos e executar as suas obrigações, dentre elas a obrigação tributária.

Nesse sentido, antes de tratarmos especificamente da indisponibilidade do crédito tributário, temos que saber que isto é uma decorrência do princípio da indisponibilidade do interesse público, um dos princípios que norteiam o comportamento da Administração Pública e dos seus agentes.

3.1. Da indisponibilidade do interesse

Celso Antônio Bandeira de Mello⁵³ define o interesse público como “resultante do conjunto dos interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo simples fato de o serem”. Salaria, ainda, que o “interesse público é o interesse do todo, do próprio corpo social, para precaver-se contra o erro de atribuir-lhe o status de algo que existe por si mesmo, dotado de consistência autônoma, ou seja, como realidade independente e estranha a qualquer interesse das partes.

⁵³MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 32ª edição. Malheiros, 2015, p. 96-97. Vale destacar quanto à conceituação do interesse público, ainda, o ensinamento de que “existe, de um lado, o interesse individual, particular, atinente às conveniências de cada um no que concerne aos assuntos de sua vida particular – interesse, este, que é o da pessoa ou grupo de pessoas singularmente consideradas - e que, de par com isto, existe também o interesse igualmente pessoal destas mesmas pessoas ou grupos, mas que comparecem enquanto partícipes de uma coletividade maior na qual estão inseridos, tal como nela estiveram os que os precederam e nela estarão os que virão a sucedê-los nas gerações futuras. [...] Então, dito interesse, o público – e esta já é uma primeira conclusão -, só se justifica na medida em que se constitui em veículo de realização dos interesses das partes que o integram no presente e das que o integrarão no futuro. Logo, é destes que, em última instância, promanam os interesses chamados públicos. ”

Maria Sylvia Zanella Di Pietro⁵⁴ destaca que são diversas as possíveis concepções de interesse público: pode se falar na ideia mais ampla a significar bem comum, “que constitui a própria finalidade do Estado”; sinônimo de interesse coletivo, difuso, geral; ou ainda “interesse público ainda mais delimitado quando o consideramos em face de um instituto determinado, por exemplo, quando falamos que a Administração pode alterar ou rescindir unilateralmente um contrato para atender a um interesse público”.

Em síntese, o interesse do Estado não equivale ao interesse público. O último resulta do conjunto de interesses individuais compartilhados e coincidentes de um grupo majoritário de indivíduos. O interesse público diz respeito a toda uma comunidade como consequência dessa maioria e, cuja origem se encontra no querer axiológico de todos os indivíduos, surgindo, enfim, um conteúdo concreto e determinado.

O Estado não está como titular de um interesse próprio. Mas sim, de uma coletividade. E, assim, além de estar voltado à satisfação dos seus anseios institucionais e nas diversas esferas em que atua, deverá buscar o bem maior para o interesse da coletividade.

Esse é o principal ponto na defesa da indisponibilidade do crédito tributário. Este não pertence ao Estado individualmente e, como o Estado não é seu titular – apenas o arrecada e executa - não pode dispor dele como bem o entende.

Em resumo, o interesse público não necessariamente será interesse do Estado, na medida em que há vertentes no direito público que homenageiam o interesse coletivo em detrimento do interesse individual do ente Estatal. Trazendo esta concepção para o direito tributário temos que não basta o Estado arrecadar o tributo dizendo que é seu. Imperioso que a arrecadação se opere de forma justa e coerente com os anseios sociais e com as necessidades da máquina estatal.

Entretanto, a mera alegação de que o Estado não poderia utilizar meios alternativos ao judicial - como a Arbitragem - para buscar solução das suas controvérsias, em razão da indisponibilidade de seus bens e direitos em razão da prevalência do interesse público sobre o particular não parece merecer

⁵⁴ PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. Direito Administrativo. 29ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 112.

guardada. Existem inúmeros aspectos a serem avaliados para que se defina qual o tratamento adequado às controvérsias envolvendo o Poder Público e a nova leitura dada ao conceito de indisponibilidade do interesse público acaba por flexibilizar a questão.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro refaz sua análise da supremacia do interesse público, ressaltando o posicionamento no sentido de que o Direito Administrativo seria bipolar (eis que trataria da liberdade do indivíduo e autoridade da Administração, restrições e prerrogativas) e, muito embora tenham havido alterações nas concepções no momento atual, não deixou de ser uma característica da ciência estudada. Reitera que o interesse público estaria presente nas seguintes searas: serviço público, fomento, intervenção, polícia administrativa e regulação. Quanto ao último, ressalta que somente estaria compreendido na relação para aqueles que consideram a modalidade como função administrativa.⁵⁵

É evidente que o realmente indisponível é o dever do Estado de agir no interesse da sociedade e de acordo com os princípios constitucionais vigentes. Para tanto, por vezes, poderá ser necessário a disponibilidade de determinado bem, buscando uma solução mais adequada e menos gravosa à sociedade para determinado conflito, atendendo de forma eficiente e sem desrespeitar o princípio da indisponibilidade do interesse público.

Deve-se, ainda, analisar a extensão da indisponibilidade do interesse público, como faz Carlos Alberto de Salles. Para ele, existe uma distinção de duas modalidades básicas de indisponibilidade. Primeiramente, a indisponibilidade indica “*a proibição de modificação da titularidade originária do bem jurídico, seja essa atribuída a um sujeito individual ou a uma coletividade.*”⁵⁶

Nessa situação, de modo geral, é possível a modificação de titularidade, ou seja, a regra é pela disponibilidade. Entretanto, não pode ser confundido com casos em que a disponibilidade exija determinadas condicionantes. Nesse caso, passamos a tratar de uma disponibilidade condicionada. É o que se dá

⁵⁵ PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. Direito Administrativo. 29ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p.112-113.

⁵⁶SALLES, Carlos Alberto de. Arbitragem em Contratos Administrativos. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 229.

como regra, no tocante aos bens do Estado. O mero fato de serem públicos não torna os bens indisponíveis.

Podemos pensar, então, que o que existe são condições específicas para a disposição dos bens do Estado. De modo que, existem aqueles que são indisponíveis por sua própria natureza ou por força de especial proteção jurídica. São os casos de bens coletivos, como o meio ambiente, ou de direitos que, embora titularizados por sujeitos específicos, não se submetem à vontade de seu titular para fins de disposição, como é o caso dos direitos da personalidade. Há, nessas situações, uma indisponibilidade material.

Já no segundo sentido trazido por Carlos Alberto de Salles, a indisponibilidade não se refere à atribuição ou transferência da titularidade dos bens. Refere-se a uma qualificação das normas jurídicas, relacionando-se à distinção entre normas cogentes e dispositivas.⁵⁷ Para ilustrar a questão o Autor traz o seguinte exemplo: Há indisponibilidade na necessidade de comunicação imediata da prisão de uma pessoa a um juiz competente. Ainda que o detido autorize, não se pode dispor de tal comunicação. Neste caso, trata-se de uma norma cogente e, assim, indisponível. É chamado por ele de indisponibilidade normativa.

Algumas conclusões podem ser obtidas após a exposição destes significados atribuídos ao termo indisponibilidade: o interesse público, por si só, não é indisponível em qualquer um dos sentidos acima. Como dito, temos mais uma disponibilidade condicionada do que uma indisponibilidade pura e simples. No caso da indisponibilidade material, muitas vezes, a preservação do interesse público pode justamente depender da transferência da titularidade dos bens do Estado, como ocorre na venda de bens públicos após a desafetação. Já quanto a indisponibilidade normativa, é possível uma norma jurídica dispositiva – e daí disponível – com o intuito de preservar o interesse público.

Vide o exposto, existe uma nova leitura no que tange à indisponibilidade do interesse público. Dessa forma, em nome do próprio interesse público, a regra é que realmente haja uma indisponibilidade, porém, uma

⁵⁷SALLES, Carlos Alberto de. Arbitragem em Contratos Administrativos. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 229.

indisponibilidade condicionada, desde que respeitados os requisitos materiais e processuais, ser passível de disposição.

3.2. Da indisponibilidade do Crédito Tributário

Existem bens efetivamente indisponíveis, dos quais, por força de determinação legal ou mesmo constitucional o Estado não poderá dispor, a não ser que exista expressa autorização legislativa. Considerando o que já foi tratado sobre a indisponibilidade do interesse público, as normas tributárias – que não se apresentam como um direito patrimonial disponível – não estariam sujeitas ao procedimento da arbitragem.

Tratando-se de direito tributário, a matéria em voga é um terreno delicado por tocar direitos fundamentais dos administrados, quais sejam o direito de propriedade e de liberdade. Por esta razão, as normas que disciplinam a matéria tributária são especialmente rígidas. Visto que, nenhum ato poderá ser praticado sem a expressa autorização prevista em lei.⁵⁸

Exemplo desta indisponibilidade em matéria tributária é a atividade de arrecadar o tributo. Nos termos do artigo 3º do Código Tributário Nacional, é indisponível na medida em que o administrador não pode abandonar, por caprichos, a função de fiscalizar, lançar e arrecadar o crédito tributário, sob pena de desvio de sua atividade funcional e também da atividade estatal.

Depreende-se, por boa parte do ordenamento jurídico tributário nacional, que não pode ser conferida margem de disponibilidade ao agente da administração que atua na cobrança e arrecadação de tributos, sendo necessário que a lei traga em detalhes quais os métodos, abrangência e margem da atuação no momento da solução das controvérsias.

Todavia, Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, não crê que possa existir comportamento da Administração Pública destituído de apreciação subjetiva. Existe uma vinculação quanto ao procedimento não quanto ao ato. “O caráter de vinculado ou de discricionário mora na atividade procedimental, não no seu produto, não no seu produto: o ato de lançamento”.⁵⁹

⁵⁸CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Saraiva, 25ª Edição, 2013, p. 534

⁵⁹TORRES, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária: Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

Em relação ao Código Tributário Nacional, existe a previsão de que o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos na própria Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional, a sua efetivação ou as respectivas garantias.⁶⁰

Porém, em alguns pontos, é perceptível que o legislador garantiu certa margem de disponibilidade em matéria tributária, a exemplo da transação e da remissão – ambas previstas no Código Tributário Nacional. Posteriormente, trataremos mais especificamente da disponibilidade em matéria tributária, com o objetivo de levantar algumas questões que podem ser consideradas dotadas de arbitrabilidade e, assim, demonstrar a viabilidade a arbitragem como forma de solução das controvérsias tributárias.

No que diz respeito à indisponibilidade do crédito tributário, para João Dácio Rolim⁶¹, existe por parte do Fisco, mais especificamente dos representantes da receita pública (federal, estadual ou municipal), um consenso sobre indisponibilidade do crédito tributário por parte do próprio ente público. Para ele, é perfeitamente razoável se entender que essa indisponibilidade do crédito tributário, no fundo, é um direito do jurisdicionado. Dessa forma, o próprio contribuinte “tem o direito de exigir da autoridade administrativa que ela faça o lançamento do tributo de acordo com a lei”. Por fim, conclui que “a autoridade tem o dever e o contribuinte tem o direito de que o tributo seja lançado da forma prevista em lei.”

Outra questão trazida pelo João Dácio Rolim⁶² é a possibilidade da arbitragem em matéria tributária também se colocar sobre a ótica de que numa arbitragem não haverá a disposição do crédito. O que se faz é eleger um ou

Fls. 299-330. p. 307

⁶⁰ Art. 141 do Código Tributário Nacional: O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias. (Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acesso em: 14 jul. 2017.)

⁶¹ ROLIM, João Dácio. A arbitragem em Direito Tributário: perspectivas no Direito Brasileiro. Euroarbitragem, [S.L], jun. 2007. Disponível em: <www.euroarbitragem.com.br/pt/anexo/a_arbitragem_em_direito_tributario.pdf>. Acesso em: 14 jul. 2017.

⁶² ROLIM, João Dácio. A arbitragem em Direito Tributário: perspectivas no Direito Brasileiro. Euroarbitragem, [S.L], jun. 2007. Disponível em: <www.euroarbitragem.com.br/pt/anexo/a_arbitragem_em_direito_tributario.pdf>. Acesso em: 14 jul. 2017.

mais árbitros para que se interprete e se aplique a lei. Então, não há um acordo de vontades entre Fisco e contribuintes determinando o montante do tributo devido ou dizendo que nesse caso a lei não se aplica ou nesse caso a interpretação é num sentido ou em outro.

O que haverá, na realidade, é que terceiros (árbitros especializados e legalmente habilitados) irão aplicar a lei no caso concreto. Obviamente, para o ele ainda cabem exceções a serem previstas na própria lei de arbitragem, como por exemplo em se tratando de analisar a constitucionalidade de lei a competência continuaria a ser privativa do Poder Judiciário.

Em verdade, as partes deverão avaliar qual o interesse efetivamente envolvido na controvérsia e decidir pela solução que melhor atenda ao bem-estar da coletividade. Desse modo, uma solução de determinada controvérsia não deverá ser avaliada mediante análise exclusiva da relação em jogo, mas sim dos objetivos institucionais do Estado e da demanda social.

4. Das controvérsias tributárias, formas tradicionais e alternativas de solução.

4.1. Do conflito de interesses em matéria tributária

No conjunto de previsões normativas que interessam ao Direito Tributário e suas relações, vamos encontrar relações de substância patrimonial e os vínculos que decorrem dos deveres Administrativo. Essa é a definição de Paulo de Barros Carvalho para as relações jurídicas tributárias.⁶³

A relação jurídica tributária, em específico, a obrigação tributária, resulta da ocorrência de um fato jurídico tipificado pela hipótese de incidência de uma norma jurídica. Temos, então, no plano normativo a previsão de uma situação hipotética que, quando verificada no mundo real, gera uma obrigação ao contribuinte (de honrar com o pagamento do crédito tributário) e um direito do sujeito ativo (de arrecadar o tributo).

Paulo Cesar Conrado ⁶⁴disseca a relação jurídico tributária e a classifica da seguinte forma:

[...] pela especificação do conteúdo semântico dos três elementos, assim determinados (i) sujeito ativo, Estado-fisco ou pessoa que haja em seu nome; (ii) sujeito passivo, contribuinte ou pessoa a ele equiparada; e (iii) objeto, tributo, assim entendida a prestação pecuniária a que alude o art. 3º do Código Tributário Nacional.

Consequentemente, ainda segundo Paulo Cesar Conrado, fica determinado dentro da relação jurídica:

“(i) direito subjetivo, titularizado pelo Estado-fisco, tendo por objeto justamente o recebimento da prestação pecuniária antes mencionada (tributo); e (ii) dever jurídico, encarnado pelo contribuinte, tendo a entrega do tributo como objeto.”

Na hipótese de o modelo previsto na norma tributária não corresponder aos princípios constitucionais, for contrário à norma ordinária prevista ou até

⁶³CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Saraiva, 25ª Edição, 2013, p. 288.

⁶⁴CONRADO, Paulo Cesar. Processo Tributário. Dialética, 2007, p. 27-29.

mesmo abusiva, é facultado ao sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, o contribuinte, impugnar a obrigação que lhe foi imposta pela Fazenda.⁶⁵

Com a devida alteração de papéis, o Fisco também poderá cobrar do contribuinte que ele cumpra a obrigação tributária que lhe é imposta, seja o pagamento de tributo, multa ou uma obrigação acessória.

O conflito de interesses poderá tratar de quaisquer dos elementos da relação jurídica tributária, desde o exercício da competência do ente público, a validade dos elementos da relação e os aspectos da norma tributária. E, em se tratando de controvérsia tributária, a partir do momento em que o contribuinte discordar da cobrança perpetrada pelo Fisco, ou caso o Fisco tenha seu crédito negado, instaurar-se-á a lide.

No que tange ao contencioso tributário, a principal diferença de sua demanda está nas partes interessadas. A lide tributária pode representar o conflito de interesses qualificado por uma pretensão resistida entre o fisco e o contribuinte⁶⁶. Teremos a relação jurídica entre contribuinte e o Fisco, o crédito tributário como objeto, conflitando em algum ponto.

Geraldo Ataliba esclarece que a divergência - ensejadora do litígio tributário "sempre se fundará em diversa interpretação da norma jurídica aplicável ou na diferente apreciação ou 'qualificação jurídica' dos fatos relevantes para os efeitos de aplicação da norma."⁶⁷

Os conflitos de interesses em temas tributários ocorrem por discordância do contribuinte em cumprir exigência tributária, uma vez que, sendo impositiva, a relação jurídico-tributária não admite a participação da vontade do obrigado pela norma.

Esse conflito motiva o nascimento da relação jurídico-processual-tributária, formulada e desenvolvida perante o Estado julgador, caracterizando-se duas situações absolutamente distintas: há uma relação jurídico-tributária e uma relação jurídico-processual, ambas dotadas de características tributárias.

Na primeira existem vontades com interesses opostos: o interesse do Fisco impondo a satisfação de uma obrigação, de um lado, e, de outro lado, o

⁶⁵CAIS, Cleide Previtalli, O processo tributário. 7ª edição – São Paulo. Revista dos Tribunais, 2013. p. 127 - 129

⁶⁶Tendo o conceito tradicional de lide, o conceito de Carnelutii, aplicado ao processo tributário.

⁶⁷ATALIBA, Geraldo. Recurso em matéria tributária. Revista de informação legislativa, V. 25, nº 97, 1988. Disponível em: <http://www2.senado.gov.br/bdsf/item/id/181823>. Acesso em:

interesse de quem deve satisfazer a exigência. Porém, nesse momento, tais interesses não estão necessariamente em conflito, porque o particular pode, voluntariamente, cumprir a obrigação tributária. Ao contrário, quando instaurada a relação jurídico-processual tributária, as vontades entram em choque.⁶⁸

A relação jurídica tributária é extremamente peculiar – de um lado temos o caráter patrimonial e do outro os deveres administrativos- e, um litígio dela decorrente não poderia ser diferente. A relação entre Estado e o contribuinte não pode ser submetida a qualquer espécie de categoria jurídica, pois não se assemelha às demais⁶⁹. Assim, a natureza das relações tributárias conduzirá as condições para a aplicação do processo e da solução para seus conflitos.

4.2. Formas de solução dos conflitos tributários

No ordenamento brasileiro, 3 são as espécies de solução de conflitos: a Autotutela; a Autocomposição; e a Jurisdição.

A Autotutela⁷⁰ trata de uma solução de conflito de interesses que se dá pela imposição da vontade de um deles, com o sacrifício do interesse do outro. De regra, é uma solução vedada pelo nosso ordenamento. Exemplos de autotutela permitida são o desforço incontinenti do possuidor, legítima defesa, direito a greve etc.

A Autocomposição⁷¹ é forma de solução de controvérsia pelo consentimento espontâneo de um dos litigantes em sacrificar o interesse próprio, no todo ou em parte, em favor do interesse de outro. Ultimamente é considerado como meio legítimo e alternativo para a pacificação social. Autocomposição se divide em: transação (concessões mútuas), submissão (um dos conflitantes se submete à pretensão do outro), mediação e conciliação – ambos serão tratados em tópico posterior individualmente.

⁶⁸CAIS, Cleide Previtalli, O processo tributário. 7ª edição – São Paulo. Revista dos Tribunais, 2013. p. 221

⁶⁹MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro – administrativo e judicial. São Paulo: Dialética, 8ª edição, 2015. p.94.

⁷⁰DIDIER Jr., Fredie. Curso de Direito Processual Civil. Juspodivm, 18ª edição Vol. 1, 2016, p.166

⁷¹Ibidem, p. 167

Natália Dacomo procura estabelecer uma distinção entre transação, em sentido amplo e em sentido estrito.⁷² Para ela, transação em sentido amplo deve ser conceituada como solução transacional e que admite três subtipos: acordo (conciliação), mediação e arbitragem. Já transação em sentido estrito, a definição trazida por ela é a de Pontes de Miranda, em que “a transação é o negócio jurídico bilateral, em que duas mais pessoas acordam em concessões recíprocas, com o propósito de pôr termo a controvérsia sobre determinada, ou determinadas relações jurídicas, seu conteúdo, extensão ou validade.”⁷³

A transação prevista no Código Tributário Nacional significa solução, resolução de conflitos, ou, nas palavras da legislação, ‘determinação⁷⁴ de litígio’ e conseqüentemente extinção do crédito tributário.” Natália Dacomo aproveita para afirmar que o CTN utiliza o vocabulário em sentido amplo.⁷⁵

Em seu livro, Didier Jr. estabelece que a arbitragem não é encarada como um equivalente jurisdicional – não seria um tipo de autocomposição. Ele entende que se trata de exercício de jurisdição por autoridade não-estatal. Sua justificativa é simples: “Não é equivalente jurisdicional porque é jurisdição.”⁷⁶

De acordo com Didier Jr. a jurisdição é a função atribuída a terceiro imparcial, ou seja, uma técnica de solução de conflitos através da heterocomposição substituindo a vontade das partes e determinando a solução para o problema apresentado. A jurisdição busca realizar o Direito modo imperativo, visto ser a manifestação de um poder, impondo-se a situações concretas que são submetidas ao órgão jurisdicional⁷⁷. Didier afirma que a jurisdição é uma das mais importantes técnicas de tutela de direitos e que se dá através do reconhecimento, efetivação ou proteção de situações jurídicas

⁷²DACOMO, Natalia de Nardi. Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária. São Paulo, PUC _Pontifícia Universidade Católica, 2008 – Tese (Doutorado em Direito Tributário), p. 106.

⁷³Ibidem, p. 109.

⁷⁴É mantido o termo “determinação” conforme publicação oficial, mas o correto seria terminação. (MAZZA, Alexandre. Vade Mecum Tributário. 17^o. Ed. São Paulo: Rideel, 2017.

⁷⁵ DACOMO, Natalia de Nardi. Op. Cit. p. 110.

⁷⁶ DIDIER Jr., Fredie. Curso de Direito Processual Civil. Juspodivm, 18ª edição Vol. 1, 2016, p.166

⁷⁷Para Fredie Didier Jr, embora a jurisdição seja monopólio do Estado, não precisa necessariamente ser exercida por ele. “O próprio Estado pode autorizar o exercício da jurisdição por outros agentes privados, como no caso da arbitragem” p. 158

concretamente deduzidas, em decisão insuscetível de controle externo e com aptidão de tornar-se indiscutível.⁷⁸

A Constituição Federal Brasileira consagra, em seu artigo 5º, o processo tributário como uma garantia fundamental para o contribuinte, na medida em que lhe assegura o direito de petição aos Poderes Públicos contra a ilegalidade ou abuso de poder, o devido processo legal, o direito à ampla defesa e ao contraditório.

No direito tributário, as formas de solução das controvérsias, através da jurisdição, são o processo administrativo fiscal e o processo judicial. O conceito como meio de composição de litígio ou de declaração de direito, com fundamento em uma relação jurídica, trazido por Kiyoshi Harada, pode ser, facilmente, aplicado às duas formas de processo.⁷⁹

O processo administrativo fiscal não se confunde com o procedimento administrativo tributário. O procedimento administrativo fiscal é uma sequência ordenada de atos administrativos tendentes a obter um resultado, mais especificamente, um pronunciamento final da autoridade administrativa competente, a exemplo do lançamento do crédito tributário.

Já o processo administrativo fiscal, como já fora explicado, é um meio para a composição do litígio, em que o próprio ente administrativo detém o seu exercício.⁸⁰ Consiste no conjunto de atos administrativos destinados à aplicação das normas materiais de Direito Tributário à relação jurídica entre o fisco e o sujeito passivo da obrigação tributária.⁸¹

O processo administrativo fiscal é uma via que o contribuinte tem para questionar os atos da Administração Pública dentro da própria Administração Pública. É um meio que tem como objetivo proteger os direitos dos administrados e cumprir os fins da Administração. É um instrumento de grande valor no que se refere a solução de controvérsia, visto que é mais célere e menos custoso, tanto para o contribuinte como para o próprio Fisco. Além

⁷⁸DIDIER Jr., Fredie. Curso de Direito Processual Civil. Juspodivm, 18ª edição Vol. 1, 2016, p 155 - 164

⁷⁹HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 25. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016, p, 776.

⁸⁰Ibidem, p. 777.

⁸¹COSTA, Nelson Nery, Processo Administrativo e suas Espécies, 4ª ed. – Rio de Janeiro, Forense, 2007, p. 232.

disso, deve observar os princípios da Administração Pública, como moralidade, legalidade, motivação e eficiência.

No âmbito federal, por exemplo, o contencioso administrativo tributário é desenvolvido por órgãos integrantes do próprio Ministério da Fazenda, quais sejam as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (primeira instância); o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (segunda instância); e a Câmara Superior de Recursos Fiscais (instância especial).

Na instância administrativa não há despesa com custas, honorários periciais ou sucumbenciais. O contribuinte poderá utilizar todos os meios de defesa permitidos, desde que obedecidas as normas que regulam o processo e o procedimento administrativo.

Na esfera administrativa, o contencioso tributário constitui uma continuação, antecipação ou reabertura do processo de lançamento, no sentido de que essa discussão tem a mesma natureza do processo de lançamento – natureza administrativa –, que fica suspenso até a decisão final do processo administrativo, que poderá – a depender da decisão – constituir o lançamento em definitivo.⁸²

Destaque-se que o contribuinte pode, a qualquer tempo, recorrer ao Judiciário, caso esteja inconformado com ações praticadas pela Fazenda Pública. E, embora as vias administrativas e judicial sejam independentes entre si, caso determinada demanda que esteja sendo examinada na via administrativa e a mesma questão venha a ser arguida na ação perante o Poder Judiciário, será arquivado ou extinto o processo administrativo.

De acordo com Kiyoshi Harada⁸³, ainda que exista o procedimento administrativo fiscal e este esteja vinculado aos termos da lei, pode existir a prolação de uma decisão parcial ou até mesmo arbitrária por parte da Administração. Assim, para garantir ao sujeito passivo “uma solução imparcial e justa de suas controvérsias, invalidando eventuais excessos cometidos pela administração fiscal, existe o poder judiciário, independente e equidistante dos interesses em confronto.” Ainda neste raciocínio, afirma “ que cabe ao judiciário

⁸²CAIS, Cleide Previtalli, O processo tributário. 7ª edição – São Paulo. Revista dos Tribunais, 2013, p. 223.

⁸³HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 25. ed. rev., atual. Ed. ampl. – São Paulo: Atlas, 2016, p. 776-777.

dirimir conflitos tributários pela aplicação do direito positivo, por meio de processo judicial tributário, de natureza trilateral, isto é, “formado pela relação jurídica que se estabelece entre as partes e o juízo e entre este e as partes.”⁸⁴

É fácil perceber, afirma Eduardo Sabbag⁸⁵, a conexão entre o Direito Tributário e o Direito Processual “(...) *na medida em que a tributação, naturalmente abre-se para a resistência, e esta, para a composição de litígios, no palco do contraditório e da ampla defesa.*” Ainda segundo Sabbag, ao Direito Processual cabe estabelecer os regramentos que nortearão o caminho procedimental da lide tributária, quer na seara do processo administrativo fiscal, quer na órbita judicial.

Na mesma esteira, para James Marins⁸⁶ o processo em sua relação com o direito material tributário torna visível a particularização dos contornos da lide tributária, gerando a formação do Processo Tributário, e, dessa relação jurídica forma-se uma disciplina híbrida, em que se busca a aplicação mais adequada da norma tributária no conflito existente entre o contribuinte (interesse privado) e a Administração Pública (interesse público).

Diante das especificidades dos conflitos tributários, não existe uma manifestação uniforme sobre a colocação científico-jurídica que se deve atribuir ao direito processual tributário. Sabe-se que este é regulado pelas normas constitucionais, pelo código de processo civil e por leis esparsas que dispõem sobre a Execução Fiscal, a Cautelar Fiscal, além, é claro, do Código Tributário Nacional.⁸⁷

Dino Jarach⁸⁸ observa que o processo tributário é caracterizado pela necessidade de que as relações processuais, os direitos e obrigações, a conduta de cada uma das partes e a atribuição do juiz devem adequar-se não somente aos princípios gerais do direito processual, mas também às peculiaridades da lide em matéria tributária. Integra ele o grupo de

⁸⁴HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 25. ed. rev., atual. Ed. ampl. – São Paulo: Atlas, 2016, p. 776-777

⁸⁵SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. Saraiva, 8ª Edição, 2016, p. 57.

⁸⁶MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro – administrativo e judicial. São Paulo: Dialética, 8ª edição, 2015, p.478.

⁸⁷CAIS, Cleide Previtalli, O processo tributário. 7ª edição – São Paulo. Revista dos Tribunais, 2013, p. 293.

⁸⁸JARACH, Dino. Curso superior de derecho tributário, vol. I, p.18 e 435 Apud CAIS, Cleide Previtalli, O processo tributário. 7ª edição – São Paulo. Revista dos Tribunais, 2013. P. 221 - 222.

doutrinadores que aceita o direito tributário processual como ramo científico do direito processual, entendendo, todavia, que a natureza das controvérsias vinculadas ao tributo outorga ao processo tributário peculiaridades próprias.

Giuliani Founrouge⁸⁹, ao contrário, encarando a matéria tributária como um todo orgânico e indivisível que não admite segregações, não aceita a ideia de uma autonomia do direito processual tributário, nem sua inclusão no direito processual, colocando-o dentro do direito tributário, que segundo ele, integra o direito financeiro.

Para Héctor B. Villegas⁹⁰, o direito processual tributário é direito processual, sendo que o adjetivo tributário somente encerra uma identificação que pretende traduzir que, ao se falar em “direito processual tributário”, enfrentam-se, tão somente, as questões processuais originadas do tributo. Afirma que as normas reguladoras do procedimento que devem ser seguidas pelos órgãos jurisdicionais para fazer cumprir os deveres jurídicos e para impor as sanções são processuais e não tributárias, ainda que – tal como acontece nos demais ramos do direito processual – essas normas adquiram características peculiares por força do caráter jurídico-tributário de assuntos substanciais ou formais discutidos no processo. Essas características justificam no entendimento de Villegas, a existência didática de um direito processual tributário, estudado separadamente com vistas a examinar, especificamente, seus órgãos, instituições e procedimentos.

O processo judicial tributário apresenta ações propostas pelo processo de conhecimento, procedimentos especiais – a exemplo da ação anulatória de débito fiscal do Artigo. 38 da Lei nº e a execução fiscal -, o mandado de segurança etc.

Um ponto importante a tratar é que o processo judicial tributário não apenas trata de questionar o crédito tributário em si. Existem questões paralelas, do dia a dia dos contribuintes, que acabam sendo comumente levadas ao judiciário, como a obtenção de certidões negativas ou positivas com efeito de negativa previstas no Código Tributário Nacional.

⁸⁹FOURANGE, Giuliani. Derecho Financiero, vol. II, p.757 apud CAIS, Cleide Previtalli, O processo tributário. 7ª edição – São Paulo. Revista dos Tribunais, 2013, p. 222

⁹⁰VILLEGAS, Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributário, p 310. apud CAIS, Cleide Previtalli, O processo tributário. 7ª edição – São Paulo. Revista dos Tribunais, 2013, p. 222

A realidade dos processos judiciais tributários no Brasil intentados pelo Poder Público significa: grande número de demandas em andamento com reduzida eficiência, na medida em que a recuperação, pelo fisco, do crédito tributário, é manifestamente insatisfatória.

Questiona-se, assim, se os instrumentos postos à disposição da Administração Pública e dos administrados para solução de controvérsias tributárias possuem a efetividade necessária ao entendimento dos anseios sociais, bem como se os resultados atingidos são eficientes e satisfatórios.

5. Arbitrabilidade das controvérsias tributárias no Brasil

Nas controvérsias tributárias, de regra⁹¹, teremos o Estado, na figura do Fisco, como parte de um dos polos da relação. Estabelecemos em tópico anterior que, em razão de previsão expressa na própria Lei de Arbitragem, não necessitamos nos ater à discussão se o Estado, como Fisco, será ou não dotado de Arbitrabilidade Subjetiva. Nos interessa, muito mais, observar se a matéria objeto da controvérsia é passível de ser submetida à via arbitral.

O procedimento arbitral, quando utilizado pela Administração Pública, traz o relevante debate acerca de quais as matérias que envolvam a Fazenda Pública podem ser submetidas ao procedimento.

De acordo com Ana Mafalda Costa Francisco, a possibilidade de introdução de um regime arbitral no direito tributário sempre foi vista com grande desconfiança e descrédito. Após significativa expansão da arbitragem no Direito Administrativo, o Direito Tributário continua, até o presente momento, fechado às formas extrajudiciais de resolução de conflitos.⁹² Para ela, a recusa à introdução da arbitragem pode constituir uma “restrição intolerável” ao direito de acesso à justiça e a uma tutela jurisdicional efetiva - direitos e interesses legalmente protegidos aos cidadãos.

O Direito Tributário é repleto de particularidades, todavia, algumas delas serão de extrema relevância para estudarmos a arbitrabilidade dos seus conflitos. Em matéria tributária predomina a obediência ao princípio da legalidade estrita, fazendo-nos questionar se será necessária a edição de uma nova lei para que os litígios fiscais possam julgados por um árbitro.

Ainda ao tratar da aplicação da arbitragem, para Bernardo Lima, a seara tributária apresenta duas características que trazem certa sensibilidade. Em um primeiro momento, temos a questão do interesse do Estado, mais especificamente do crédito tributário, o que já restou demonstrado não ser exatamente um grande problema em razão de uma nova leitura da disponibilidade do interesse público; Além disso, justificado em face de uma

⁹¹ Pode existir, por exemplo, controvérsias entre os próprios contribuintes em relação à responsabilidade tributária. Nesse caso, irrelevante a posição do Fisco.

⁹² FRANCISCO, Ana Mafalda Costa. *A Arbitragem Tributária*. Porto, Escola de Direito da Universidade Católica Portuguesa – Centro Regional do Porto – 2012 - Dissertação apresentada no âmbito do 2º Ciclo de Estudos, 2012. Disponível em: <http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/11975/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O_ARBITRAGEM%20TRIBUT%C3%81RIA!.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2017.

*“norma pseudo-dogmática, a qual consiste em defender que os conflitos envolvendo receita pública não podem ser solucionados por um julgador ‘descomprometido’, já que é o ‘interesse público’ que se está pondo em risco.”*⁹³

Segundo João Dácio Rolim, analisando do ponto de vista sociológico que se entrelaça com alguns argumentos jurídicos, a arbitragem em matéria tributária pode se justificar pelo próprio tripé da arbitragem em geral, ou seja, por sua celeridade, especialidade de conhecimento e confiança.⁹⁴ Reconhecida a arbitrabilidade em matéria tributária, a adoção da via arbitral como forma de solução das suas controvérsias, mostra-se vantajoso, tanto ao Estado quanto ao contribuinte, em razão das características intrínsecas da arbitragem.

O melhor argumento para defender o uso dos meios extrajudiciais na seara pública, de acordo com Luciene Moessa de Souza, é questionar se o processo contencioso, com o seu formalismo, ofereceria melhor condições de igualdade às partes. Diante da sobrevalorização dos aspectos processuais do rito ordinário, a flexibilidade procedimental e aproximação dos meios extrajudiciais pode ser mais favorável a tratar relações de desequilíbrio do poder.⁹⁵

Note-se que a defesa do cabimento da arbitragem envolvendo a Fazenda Pública não pode se justificar - apenas - sob a alegação de que tal medida contribuiria para “desafogar o Poder Judiciário”, como fizeram tanto o Senado Federal⁹⁶, quanto a Câmara dos Deputados⁹⁷, nos pareceres produzidos a

⁹³LIMA, Bernardo Silva de. A arbitrabilidade do dano ambiental e o seu ressarcimento. 2009. 163 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2009, p. 80.

⁹⁴ROLIM, João Dácio. A arbitragem em Direito Tributário: perspectivas no Direito Brasileiro. Euroarbitragem, [S.L], jun. 2007. Disponível em: <www.euroarbitragem.com.br/pt/anexo/a_arbitragem_em_direito_tributario.pdf>. Acesso em: 14 jul. 2017

⁹⁵SOUSA, Luciene Moessa de. Meios consensuais de solução de conflitos envolvendo entes públicos e a mediação de conflitos coletivos Tese (doutorado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Florianópolis, 2010, p. 389.

⁹⁶BRASIL. Câmara dos Deputados. Parecer da Comissão Especial designada para análise do projeto, relatado pelo Deputado Edinho Araújo, datado de 15. jul. 2014. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/1265779.pdf>>. Acesso em: 10 ago. 2017.

⁹⁷BRASIL. Senado Federal. Parecer da comissão de constituição e justiça da câmara dos deputados, relatado pelo senador José Pimentel, datado de 11 dez. 2013, com adendo da

respeito do então projeto de reforma da Lei nº 9.307/96. Em que pese a disseminação da arbitragem, é evidente que o número de processos arbitrais ainda é absurdamente ínfimo frente ao número total de processos pendentes perante o Poder Judiciário⁹⁸.

O incentivo à utilização da arbitragem para relações jurídicas envolvendo a Fazenda Pública justifica-se, isso sim, pela constatação de que em diversos casos ela se apresenta como um mecanismo mais adequado de solução de conflitos.

Destaca-se, de forma a corroborar com o nosso pensamento, que já existem mecanismos de arbitragem previstos no Direito Internacional e que tratam de controvérsias tributárias. Este procedimento aplica-se, por exemplo, nos casos de dupla tributação internacional e a solução fica entregue a um terceiro, por vezes uma comissão arbitral.⁹⁹

Visto isso, não nos resta outra opção a não ser tratar especificamente da adoção da arbitragem nos litígios fiscais internamente, demonstrar a arbitrabilidade objetiva frente à disponibilidade em matéria tributária, as vantagens da adoção da arbitragem como forma de solução de suas controvérsias e, por fim, os efeitos da sentença arbitral para o crédito tributário.

5.1. Necessidade de previsão legal específica

A Constituição Federal estabeleceu em seu artigo 150, inciso I, o princípio da legalidade em matéria tributária, determinando que as pessoas dotadas de competência tributária não podem “*exigir ou aumentar tributo sem*

mesma data da lavra do senador Vital do Rego. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getpdf.asp?t=143478>>. Acesso em: 10 ago. 2017.

⁹⁸O próprio parecer exarado pelo relator do projeto na Câmara Federal, Deputado Edinho Araújo, fornece tais informações, com base nos resultados da pesquisa “Arbitragem em Números e Valores”, realizada feita pela Fundação Getúlio Vargas (FGV), entre 2010 e 2013. A pesquisa coletou dados em seis das principais câmaras de arbitragem no Brasil, e constatou que, no período analisado, o número total de procedimentos iniciados foi de 603. Ou seja, nada comparado com o universo de quase 100 milhões de processos em trâmite perante a Justiça brasileira (conforme recentes dados divulgados pelo CNJ), ainda que se reconheça que a maioria dos processos arbitrais envolveu somas expressivas (a mesma pesquisa relata que o valor total dos litígios submetidos à arbitragem nesse período de quatro anos alcançou quase R\$ 16 bilhões.

⁹⁹DACOMO, Natalia de Nardi. Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária. São Paulo, PUC _Pontifícia Universidade Católica, 2008 – Tese (Doutorado em Direito Tributário), p. 156

lei que o estabeleça”.

Nesse aspecto, salienta Faricelli que as determinações acerca do crédito tributário devem obedecer à estrita legalidade trazida pelo legislador e, além do mais, as regras do processo tributário devem garantir isso. Para ela, por exemplo, a desobediência à legalidade tornaria inviável qualquer solução acerca dos aspectos materiais da regra matriz tributária seja tomada por modalidade processual desprovida de respaldo legal.¹⁰⁰

Para Ruy Fernando Cortes de Campos¹⁰¹, temos que a arbitragem poderia ser utilizada como forma de solução de conflitos fiscais desde que haja previsão legal, de modo que seja preservado o princípio da estrita legalidade. Raciocínio convergente para relevância e necessidade madura de uma norma específica a fim de efetivamente permitir e compelir a arbitragem pública tributária.

O que nos faz chegar à seguinte conclusão: existindo autorização e previsão legal, a arbitragem como forma de solucionar controvérsias tributárias poderá ser adotada pela Administração Pública, existindo, por óbvio, anuência do contribuinte quanto ao seu uso.

Válido destacar o entendimento do Parecer AGU/SRG 01/2007 que reconhece a Câmara de Conciliação e Arbitragem (CCAF), criada pela Portaria 1.281/2007, como competente para solucionar os conflitos tributários existentes entre os órgãos da administração pública.

Na ocasião, tratou-se de buscar uma solução para a controvérsia travada entre o Banco Central do Brasil e a Receita Federal do Brasil sobre a incidência de contribuições previdenciárias nos pagamentos feitos a profissionais autônomos que prestam serviços ao Programa de Assistência à Saúde de servidores do Banco Central do Brasil.

O Parecer AGU/SRG 01/2007 representa o que pode ser considerado um grande avanço acerca da viabilidade do procedimento arbitral em conflito

¹⁰⁰MENDONÇA, Priscila Faricelli de, *Transação e Arbitragem nas controvérsias tributárias*. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. 212 f. Dissertação (Mestrado em Direito). São Paulo – SP, 2013. p. 84

¹⁰¹CAMPOS, Ruy Fernando Cortes de Campos. *Novos rumos do contencioso administrativo fiscal federal e a utilização da arbitragem como método alternativo de solução da lide tributária*. Disponível em: <http://www.fbtedu.com.br/blog/solucao-da-lide-tributaria/#_Toc427747897>. Acesso em: 14 ago. 2017.

tributário ao tratar dos limites da legalidade em matéria tributária. Além de destacar que, presentes os requisitos legais, a CCAF poderá tratar de assuntos tributários, na medida em que o requisito da legalidade terá sido preenchido com o preenchimento de aspectos formais tais como competência e inexistência de vedação em sentido contrário, ressalta que *“caem por terra obstáculos, quanto à possibilidade de conciliação em matéria tributária, pautados na suposta infração ao princípio da legalidade.”* De acordo com o parecer, *“ao se compreender que a advertência jurídica acerca da legalidade estrita, fundamento do direito tributário, resta imaculada com o advento da conciliação.”*

Por fim, outro parecer foi emitido, o Parecer AGU/SRG 01/2008, mais uma vez na tentativa de fixação da competência da CCAF para solucionar matéria tributária, decorrente do Parecer AGU/SRG 01/2007, que em seu texto observa que *“a conciliação entre Órgãos e/ou Entidades da Administração Federal, no âmbito da Advocacia-Geral da União, inclui a matéria de natureza tributária”*, em complemento afirma ser de competência da Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal *“a competência para a conciliação de controvérsias envolvendo a matéria tributária”*.

Já entendemos que o legislador estabeleceu como limitação a observância à legalidade quando tratar de matéria tributária, porém, a legalidade tributária estabelece algumas outras particularidades. Algumas matérias, por exemplo, devem ser tratadas única e exclusivamente por lei complementar.¹⁰² Já aquelas não expressamente previstas como matéria de lei complementar, podem ser tratadas através de legislação ordinária.

A Constituição Federal, em seu artigo 146, estabelece que cabe privativamente à lei complementar tratar das normas gerais em matéria tributária e, embora tenha sido promulgado como lei ordinária, o Código Tributário Nacional foi recepcionado como lei complementar pela Constituição de 88.

O Código Tributário Nacional trata de diversos aspectos, a exemplo da obrigação tributária, do crédito tributário e da administração tributária. Porém, o

¹⁰²Os artigos 146; 146-A; 148; 153, inciso III; 154, inciso I; 155, §1º, inciso III; 155, §2º, inciso XII; 156, §3º; e 195, §4º são exemplos de matérias tributárias que só podem ser disciplinadas por lei complementar.

CTN não trata, especificamente, do processo tributário.

Faricelli observa que a Constituição Federal estabelece a lei federal ordinária como forma das normas processuais, bem como, reforça a inexistência de lei complementar que trate do processo tributário, constatando, ao fim, que os conflitos tributários submetem-se: i) ao Código de Processo Civil, uma lei ordinária; ii) à Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/80), também uma lei ordinária; iii) e o processo administrativo fiscal federal é delineado pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.¹⁰³

Diante das constatações delineadas, Faricelli chegou à conclusão de não ser necessário que as formas de solução de controvérsias tributárias sejam previstas através de lei complementar para ter validade, visto que o processo tributário é “*comumente tratado em legislação ordinária*”.

No entanto, não deve ser ignorado que as formas de extinção do crédito tributário estão taxativamente previstas no Artigo 156 do CTN, lei recepcionada pela Constituição Federal com o status de lei complementar. E, como dito no Artigo 141, o crédito tributário “*somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída*”, nos casos previstos no CTN. Sendo assim, na hipótese de a controvérsia tratar de crédito tributário já constituído, a sua desconstituição só poderá ser objeto de procedimento arbitral, se este vier expressamente previsto no CTN, necessitando, neste caso, de edição de uma lei complementar.

Isso faz Faricelli¹⁰⁴ averiguar se seria ou não necessária a edição de lei complementar para viabilizar a arbitragem tributária. Em um primeiro momento, parte da premissa de que a solução da controvérsia mediante arbitragem deve ser meio hábil para desconstituir o *objeto em litígio*, vislumbra-se que não seria aproveitável a adoção da arbitragem cuja sentença não tenha o condão de extinguir a obrigação tributária.

Não haveria, a seu ver, qualquer utilidade na adoção de método voltado a prover solução à controvérsia tributária que não tenha a propriedade de extinguir o crédito tributário ou mesmo dispor sobre a suspensão da sua

¹⁰³MENDONÇA, Priscila Faricelli de, Transação e Arbitragem nas controvérsias tributárias. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. 212 f. Dissertação (Mestrado em Direito). São Paulo – SP, 2013. p. 87

¹⁰⁴Ibidem. p. 88

exigibilidade, “na medida em que para o desenrolar das atividades dos contribuintes é crucial que a discussão tributária não obste a emissão de certidão negativa de débitos.”¹⁰⁵

Para consubstanciar este raciocínio, devem ser mencionados os Artigos 151 e 156 do CTN que tratam, respectivamente, das modalidades de suspensão e de extinção do crédito tributário e apontam a importância jurisdicional nos conflitos tributários.

Nos termos do artigo 156 do CTN, tanto a decisão administrativa não mais passível de recursos, quanto a decisão judicial transitada em julgado, têm condão de extinguir o crédito tributário. Na mesma esteira, o artigo 151 do CTN prevê que a liminar em mandado de segurança ou em qualquer outra medida judicial, a discussão administrativa e a concessão de suspensão dos efeitos da tutela são condições suspensivas da exigibilidade do crédito tributário.

De acordo com Faricelli, não será eficaz a adoção de qualquer método de solução de controvérsias que não tenha respaldo legal necessário a conferir autoridade para extinguir ou suspender o crédito tributário, ou mesmo amparar o contribuinte de atos constritivos até que a solução seja definitivamente tomada. E para que a sentença arbitral seja dotada de tais predicados, faz-se imprescindível a edição de legislação com status complementar.¹⁰⁶

Colaciona Ruy Fernando Cortes de Campos¹⁰⁷ que é fundamental a existência de uma lei complementar para tratar acerca da matéria, haja vista o disposto no artigo 146 da Constituição Federal, que determina que a lei complementar deve estabelecer privativamente sobre normas gerais em matéria de legislação tributária. Não diferentemente, a lei que tratar da arbitragem como forma de extinção do crédito tributário¹⁰⁸ deve ser uma lei complementar.

¹⁰⁵MENDONÇA, Priscila Faricelli de, *Transação e Arbitragem nas controvérsias tributárias*. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. 212 f. Dissertação (Mestrado em Direito). São Paulo – SP, 2013p. 89

¹⁰⁶Idibem. p. 90.

¹⁰⁷CAMPOS, Ruy Fernando Cortes de Campos. *Novos rumos do contencioso administrativo fiscal federal e a utilização da arbitragem como método alternativo de solução da lide tributária*. Disponível em: <http://www.fbtedu.com.br/blog/solucao-da-lide-tributaria/#_Toc427747897>. Acesso em: 14 ago. 2017.

¹⁰⁸Ainda que tenhamos, reiteradamente, nos referido à extinção do crédito tributário, o mesmo raciocínio se aplica a tudo que tratar das obrigações tributárias, vide previsão do artigo 146 da CF.

No mesmo sentido é o pensamento de Heleno Taveira Torres,¹⁰⁹ para quem é necessário a edição de lei complementar para a instituição da arbitragem como forma hábil a solucionar os conflitos tributários. Ressalta, da mesma esteira, Ruy Fernando Cortes de Campos¹¹⁰, que a norma geral a tratar da arbitragem deve ser editada por Lei Complementar, sob pena de ofensa ao artigo 146 da Constituição Federal. Porém, Heleno Taveira observa que poderão ser ordinárias a lei formal – para tratar do procedimento e forma de escolha dos árbitros, composição do tribunal arbitral, efeitos da decisão e do laudo arbitral - e a lei material - com contornos das controvérsias que poderiam ser levadas à solução por arbitragem.

Apenas o desconhecimento do conceito de tributo pode levar ao equívoco, de pronto afastado, segundo o qual o tributo não poderia se submeter a um procedimento de extinção de crédito fundado na solução de litígios, à luz do art. 3º, do CTN, quando esta mesma disposição prescreve que a “legalidade” determinará as condições da existência e da vinculação das formas de extinção.¹¹¹ Taveira reforça que a arbitragem não encontra vedação da sua aplicação no direito brasileiro, sendo assim, plenamente passível de ser adotado como medida de solução de conflitos em matéria tributária.

Leon Frejda reitera essa ideia. Para ele, a Constituição não proíbe a solução de conflitos através da composição, no âmbito da administração, entre o Fisco e o contribuinte. Para ele, existem, na verdade, um estímulo. O art. 150 da Constituição Federal, por exemplo, no § 6º, apenas exige que a isenção, a redução da base de cálculo, a anistia ou a remissão de tributos ocorram, por meio de lei federal, estadual ou municipal (distrital, no caso do Distrito Federal)

¹⁰⁹TORRES, Heleno Taveira. Não haverá reforma tributária sem mudança de mentalidade. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2007ago25/nao_havera_reforma_tributaria_mudanca_mentalidade> Acesso: 18 ago. 2017.

¹¹⁰CAMPOS, Ruy Fernando Cortes de Campos. Novos rumos do contencioso administrativo fiscal federal e a utilização da arbitragem como método alternativo de solução da lide tributária. Disponível em: <http://www.fbtedu.com.br/blog/solucao-da-lide-tributaria/#_Toc427747897>. Acesso em: 14 ago. 2017.

¹¹¹TORRES, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária: Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. Fls. 299-330. p. 308

específica.¹¹² Outros exemplos trazidos são as formas mais atrativas de solução rápida, como o parcelamento de débitos e os variados tipos de chamadas legais de devedores de tributos para composição, nos diversos níveis de Governo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).¹¹³

Podemos, então, entender que a utilização de instrumentos de solução extrajudiciais de conflitos no Direito Tributário, a exemplo da arbitragem, não afasta a incidência do princípio da legalidade, vez que o procedimento em questão ocorrerá integralmente dentro dos limites da lei instituidora, de modo que afastará a argumentação de que o ente tributante estaria deixando de aplicar a lei ao caso concreto, ou renunciando ao crédito tributário.

Toda a atividade processual tributária deve ser desenvolvida na forma prevista em lei, materializando o devido processo legal. A arbitragem ou qualquer outro método de solução de controvérsias se desprovido de respaldo legal, em matéria tributária, padece de ineficácia.¹¹⁴

Frisa-se que as matérias e casos concretos objetos da arbitragem tributária são uma decisão do legislador vinculado unicamente no início de tutela judicial efetiva estabelecido pela Constituição. Não existe impedimento para que a lei ordene que um determinado conflito entre as partes seja resolvido por um órgão (o árbitro) por ela estabelecido. A lei realiza esta formação buscando uma melhor tutela dos interesses. A única exigência constitucional é que não impeça o acesso dos sujeitos aos órgãos judiciais, de maneira que a tutela judicial efetiva possa ser uma realidade. Assim, a instituição da arbitragem em matéria tributária não desafia o princípio da legalidade.¹¹⁵

¹¹²SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Arbitragem na área tributária. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. P. 441 – 481. ISBN 978-85-7700-189-7. P. 470

¹¹³SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Arbitragem na área tributária. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 441-481. ISBN 978-85-7700-189-7. p. 470

¹¹⁴VITÓRIA, Maria Vitória Resedá. Arbitragem como técnica alternativa de solução de conflito em matéria tributária. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 22, n. 5018, 28 mar. 2017. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/56355>>. Acesso em: 10 ago. 2017.

¹¹⁵MORAIS, Carlos Yuri Araújo de. Transação e Arbitragem em matéria tributária. In: Arbitragem e mediação: arbitragem aplicada. WALD, Arnoldo (Org.) – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014 – Coleção doutrinas essenciais; v.4) p. 737.

Logo, mostra-se dominante, de acordo com a doutrina, a necessidade de edição de lei complementar ao tratar da arbitragem matéria tributária, em especial, dispondo sobre os efeitos da sentença arbitral, da extinção do crédito tributário e do condão do processo arbitral suspender a exigibilidade do crédito tributário. No momento, temos em curso o Projeto de Lei Complementar nº 469, de 2009, que trata de a possibilidade da arbitragem ser adotada como forma de solução de conflitos tributários. Se aprovado, o CTN passaria a incluir a arbitragem como forma de extinção do crédito tributário, além de incluir como forma de interrupção da prescrição admissão em procedimento ou arbitragem ou o descumprimento do laudo arbitral.¹¹⁶

5.2. Arbitrabilidade em matéria tributária

Já analisamos se o crédito tributário é ou não disponível sob a perspectiva da Administração Pública, agora, adentramos na questão da essencialidade da *disponibilidade do crédito tributário* como condição viabilizadora da solução arbitral do conflito de forma a reconhecer a arbitrabilidade em matéria tributária.

A Constituição Federal brasileira discriminou competências prévias, prescrevendo os tributos que cada pessoa (ente público) pode criar, permitindo vislumbrar uma indisponibilidade absoluta no que se refere à competência tributária, mas não do crédito tributário – previsto em lei – permitindo a disponibilidade para a Administração, segundo os limites estabelecidos pela própria lei, atendendo a critérios de interesse coletivo, ao isolar (a lei), os melhores critérios para a constituição, modificação ou extinção do crédito tributário, bem como de resolução de conflitos¹¹⁷ - visando, no que couber,

¹¹⁶Projeto de Lei Complementar nº 469, de 2009, do Deputado João Almeida, altera o CTN:

“Art. 156: (extinção do crédito tributário): XII – o laudo arbitral, na forma da lei.

Art. 171-A. A lei poderá adotar a arbitragem para a solução de conflito ou litígio, cujo laudo arbitral será vinculante.

Art. 174 (prescrição): Parágrafo único: (Interrupção): V – pela admissão em procedimento de transação ou arbitragem ou pelo descumprimento das obrigações constantes do termo de transação ou do laudo arbitral.”

¹¹⁷TORRES, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária: Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. Fls. 299-330. p. 301

atender a praticabilidade, economicidade, celeridade e eficiência da administração tributária.¹¹⁸

Em tópico anterior, vimos que o crédito tributário é um bem do Estado que, quando configurada a obrigação tributária, dá ao Estado o direito de exigir do contribuinte que a cumpra. Isso faz com que o crédito tributário, entendido como direito indisponível, venha sendo bastante questionado. O que mostra um ponto bastante favorável para aqueles que defendem a arbitrabilidade em matéria tributária.

Ainda existe quem descarte a arbitrabilidade em matéria tributária. Diogo Lopes Cavalcante justifica a não aplicação da arbitragem às controvérsias tributárias em razão do princípio da indisponibilidade do interesse público e também pelo foco da vinculação da administração tributária. Complementa ao alegar que, *“além de ser vedada qualquer disposição de receitas públicas, a arbitragem não poderia ser utilizada como meio de resolução de conflitos em matéria tributária”*. Para ele, essa vedação decorre da própria legalidade, visto a impossibilidade de sujeitar as normas tributárias a um procedimento que não recebeu expressa autorização legislativa.¹¹⁹

Existe posicionamento contrário à arbitragem tributária justamente por entender que o direito da Fazenda Pública de arrecadar o tributo seria indisponível e, desse modo, não seria viável a solução das controvérsias tributárias pela via arbitral.¹²⁰

De forma diferente entende Natália de Nardi Dacomo. Para ela, o crédito tributário pode ser classificado como patrimonial – visto ser pecúnia -, real e disponível para negociação, já que, segundo o CTN, pode ser transacionado.¹²¹ Entendendo as obrigações tributárias como direitos patrimoniais disponíveis,

¹¹⁸TORRES, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária: Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. Fls. 299-330. p. 303.

¹¹⁹CAVALCANTE, Diogo Lopes. Direito Tributário e arbitragem no Brasil. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3377, 29 set. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/22689>>. Acesso em: 27 jul. 2017.

¹²⁰TORRES, Heleno Taveira. Op. cit. p 130-134.

¹²¹DACOMO, Natalia de Nardi. Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária. São Paulo, PUC _Pontifícia Universidade Católica, 2008 – Tese (Doutorado em Direito Tributário), p. 158.

significa que a Administração Pública pode operacionalizá-los a fim de atender aos interesses públicos.

Já existe, em alguns lugares do Brasil, conciliações em débitos tributários da Fazenda Nacional mediante parcelamentos, como o Refis, ou em casos de matérias com súmulas administrativas, como o Imposto de Renda incidente sobre verbas indenizatórias. Em outras, há conciliação antes de o crédito tributário ser inscrito em dívida ativa.¹²²

Se os governos podem criar anistias, programas de parcelamento e dispor do crédito tributário fica claro que o crédito tributário não é um bem totalmente indisponível. A relação da disponibilidade do crédito tributário, segundo Faricelli, já é presente na própria legislação.¹²³

Como salienta Heleno Taveira Torres, a competência tributária constitucionalmente outorgada é indisponível, mas isso não significa dizer que o crédito tributário seria igualmente indisponível. Além disso, como já vimos, a indisponibilidade do crédito público não é absoluta, pois o mesmo pode ser modificado por decisão judicial. Reconhece, por fim, a possibilidade de acontecer, para a solução do conflito, a redução do recebimento do crédito devido em relação a multas e juros - não quanto ao montante do débito principal do contribuinte -, mas, mesmo assim, é um procedimento técnico vantajoso.¹²⁴

Desta feita, como colaciona Ruy Fernando Cortes de Campos¹²⁵, o que é efetivamente indisponível não é o crédito tributário em si, mas sim, o dever do Estado de agir no interesse da sociedade e de acordo com os princípios constitucionais vigentes.

¹²²GABBAY, Daniela Monteiro. TAKAHASI, Bruno. Desenho de sistemas e mecanismos consensuais de solução de conflitos na justiça. In: GABBAY, D. M.; TAKAHASHI, B. (coord.). Justiça Federal: inovações nos mecanismos consensuais de solução de conflitos. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014, p. 14.

¹²³MENDONÇA, Priscila Faricelli de, Transação e Arbitragem nas controvérsias tributárias. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. 212 f. Dissertação (Mestrado em Direito). São Paulo – SP, 2013. p. 75.

¹²⁴TORRES, Heleno Taveira. Não haverá reforma tributária sem mudança de mentalidade. Disponível em:

<http://www.conjur.com.br/2007ago25/nao_havera_reforma_tributaria_mudanca_mentalidade>

Acesso: 18 ago. 2017.

¹²⁵CAMPOS, Ruy Fernando Cortes de Campos. Novos rumos do contencioso administrativo fiscal federal e a utilização da arbitragem como método alternativo de solução da lide tributária. Disponível em: <http://www.fbtedu.com.br/blog/solucao-da-lide-tributaria/#_Toc427747897>. Acesso em: 14 ago. 2017.

Assim, é possível que o Estado disponha do crédito tributário na medida em que o CTN permite a anistia, remissão ou mesmo a transação, haja vista o caráter patrimonial do crédito tributário e margem de disponibilidade, sendo, portanto, possível a adoção da solução arbitral, uma vez que a opção por esta modalidade de resolução de conflito não há renúncia ou disposição da atividade arrecadatória.

O CTN, no Artigo 171, disciplina o instituto da transação em âmbito tributário, ao dispor que a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, celebrar transação que, mediante concessão mútua, importa terminação de litígio e conseqüente extinção do crédito tributário. Se podem ser feitas concessões mútuas, existe disponibilidade e, se existe disponibilidade, existe arbitrabilidade.

Segundo o Artigo 172, do CTN, a lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo à situação econômica do sujeito passivo, ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo em matéria de fato, à diminuta importância desse crédito, a razões de equidade e em virtude de condições peculiares a determinada região.

Outro exemplo que demonstra a margem de disponibilidade da Administração é a anistia (Art.175, II, CTN). Tecnicamente, refere-se ao perdão relativo a valores que seriam lançados relativamente a penalidades pecuniárias a serem aplicadas ao sujeito passivo que descumpra o previsto na legislação tributária. Aqui a Administração.

Como pode ser visto, o próprio Código Tributário Nacional permite a interpretação do crédito tributário como disponível. Não faria sentido a letra da lei viabilizar, nos termos em que prevê, que o Estado renuncie ao recebimento do crédito tributário em determinadas situações e, em contrapartida, determinar tratar-se de instituto indisponível, ainda que nos termos da lei.

Hugo de Brito reforça, na questão da transação, que esta é muito mais vantajosa e conveniente para o interesse público, extinguindo assim o litígio e não se submeter até a última instância jurisdicional, com a possibilidade de

restar à Fazenda Pública ao final sair vencida.¹²⁶ O mesmo raciocínio pode ser aplicado na defesa do uso da arbitragem nas controvérsias tributárias.

Se a lei autoriza que as partes, “mediante concessões mútuas”, solucionem a controvérsia tributária, não há como negar que a Administração Pública poderá optar pela via arbitral para dirimir controvérsias relacionadas ao tema. Resta claro que o crédito tributário possui “*um núcleo de disponibilidade bastante desenvolvido*”, e não há como concluir de modo distinto, senão pela arbitrabilidade da controvérsia tributária, mesmo entre Estado e contribuinte.¹²⁷

Ainda para aqueles que defendem a total indisponibilidade do crédito tributário, esta não constituiria um limite à arbitragem no Direito Tributário visto que, ao submeter a questão a árbitros, as partes não exercem quaisquer (inexistentes) poderes de disposição da relação controvertida. Apenas, perante a existência de um conflito, as partes da relação decidem submeter a controvérsia à autoridade de um árbitro. Assim sendo, não pode deixar de reconhecer-se a relevância do argumento da indisponibilidade da obrigação tributária. Fazê-lo não significa, todavia, concluir pela inarbitrabilidade, em geral, dos conflitos tributários, mas antes exigir que o eventual campo da arbitrabilidade dos mesmos seja definido à luz do critério da disponibilidade do direito. Mais uma vez se trata, aqui, de respeitar um critério unitário de arbitrabilidade na nossa ordem jurídica.¹²⁸

Não podemos esquecer que, no procedimento arbitral, o árbitro nada mais faz do que aplicar a competente legislação de regência da matéria.¹²⁹ E é evidente que a arbitragem, como técnica de resolução de conflitos, em nada ataca o princípio da indisponibilidade ou da legalidade.

¹²⁶MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 37ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 204.

¹²⁷LIMA, Bernardo Silva de. A arbitrabilidade do dano ambiental e o seu ressarcimento. 2009. 163 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2009, p. 83.

¹²⁸Oliveira, Ana Perestelo de. Arbitragem de litígios com entes públicos. Coimbra: Almedina, 2007, p. 94 – 96. Apud DACOMO, Natalia de Nardi. Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária. São Paulo, PUC _Pontifícia Universidade Católica, 2008 – Tese (Doutorado em Direito Tributário), p. 151

¹²⁹CAVALCANTE, Diogo Lopes. Direito Tributário e arbitragem no Brasil). Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3377 (<https://jus.com.br/revista/edicoes/2012/9/29>), 29 set. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/22689>>. Acesso em: 27 jul. 2017.

As partes não dispõem da obrigação tributária, porque esta nasceu e foi aplicada de acordo com o mandamento legal. A única diferença que ocorre perante a existência de um conflito é que as partes da obrigação, em vez de resolverem o litígio por meio de vias comuns, os recursos administrativos (ou através do judiciário - adição minha) decidem apresentar a controvérsia à autoridade de um árbitro, que se apresenta como estranho às partes, obrigando-se estas a acatar a decisão que este último adote.¹³⁰

Destaca a professora Paula Vicente–Arche Coloma que a obrigação tributária, os seus elementos essenciais, o seu nascimento, bem como as regras para a sua correta aplicação, sejam matérias reservadas à lei – sendo excluída, por conseguinte, a vontade das partes -, e que, diante da existência de uma controvérsia entre a Administração e o contribuinte, os dois decidam confiar a sua resolução a um terceiro – árbitro.¹³¹

As partes não vão dispor da obrigação tributária, visto que esta foi aplicada de acordo com o previsto pelo ordenamento jurídico. A única diferença que ocorre perante a existência de um conflito é que as partes da obrigação, em vez de resolverem o litígio por meio das vias comuns, os recursos administrativos ou do processo judicial, decidem apresentar a controvérsia à autoridade de um árbitro, que se apresenta como estranho às partes, obrigando-se estas a acatar a decisão que este último adote.

Desta forma, quando se leva para a arbitragem uma discussão tributária não se assume que há disposição de parcela do crédito tributário, mas apenas que se está renunciando a jurisdição estatal para solucionar o conflito.

5.2.1. Possibilidades e limitações à arbitragem tributária

Diante das reflexões acima, presentes os requisitos legais da disponibilidade e da patrimonialidade, podemos concluir pela arbitrabilidade

¹³⁰LAPATZA, J.J. Ferreiro. Arbitraje sobre relaciones tributarias. In Convención Y Arbitraje em nel Derecho Tributário. Madrid: Marcial Pons, 1996, p 264-265. Apud DACOMO, Natalia de Nardi. Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária. São Paulo, PUC _Pontifícia Universidade Católica, 2008 – Tese (Doutorado em Direito Tributário), p. 162

¹³¹COLOMA, Paula Vicente–Arche. EL Arbitraje em el Ordenamiento Tributario Espanhol: Uma Propuesta. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 54. Apud DACOMO, Natalia de Nardi. Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária. São Paulo, PUC _Pontifícia Universidade Católica, 2008 – Tese (Doutorado em Direito Tributário), p. 151

das controvérsias tributárias. Em face desta constatação salutar, estabelecer quais as hipóteses em matéria tributária, poderão ou não ser objeto da arbitragem.

Faricelli elenca que as nuances da controvérsia tributária não afastam a solução privada do conflito na medida em que: (i) existe viabilidade de solução arbitral do conflito objetiva e subjetivamente, já que estamos diante do inequívoco caráter patrimonial do objeto da relação jurídico-tributária; (ii) ao optar por tal solução o fisco não estará renunciando ao crédito tributário, mas apenas submetendo a controvérsia à solução privada em detrimento da solução judicial estatal; (iii) existirão limites e situações às quais a solução arbitral poderá ser aplicada, em razão da legalidade estrita do Direito Tributário; (iv) não afasta a necessária manifestação da autonomia da vontade para submissão da solução arbitral, a hipótese de os sujeitos envolvidos na relação jurídico-tributária não ali estarem exclusivamente em decorrência de sua vontade; e, ademais, (v) mesmo em se tratando de causa tributária, é possível ao fisco renunciar à jurisdição estatal.¹³²

Parece-nos bem provável que os conflitos tributários possam ser submetidos à via arbitral. Resta-nos saber quais seriam as questões tributárias controversas passíveis de decisão arbitral e quais não seriam.

Existe, hoje, aqueles que admitem a utilização ampla da arbitragem em matéria tributária, sob o argumento de que a indisponibilidade do crédito tributário não é a indisponibilidade do legislador.¹³³

Contudo, existem aqueles, como Hugo de Brito Machado, para o qual a arbitragem só poderia ser utilizada no âmbito tributário em situação de *absoluta excepcionalidade*. A arbitragem não se mostraria adequada para a solução de conflitos na relação tributária, visto que, embora se possa considerar que o direito do contribuinte é um direito disponível e de natureza patrimonial, não se pode esquecer que o direito de a Fazenda arrecadar o tributo é indisponível,

¹³²MENDONÇA, Priscila Faricelli de, *Transação e Arbitragem nas controvérsias tributárias*. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. 212 f. Dissertação (Mestrado em Direito). São Paulo – SP, 2013. p. 95

¹³³SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. Fls.43-88. p. 79

direito ao qual o agente estatal não pode abrir mão, com exceção de condições excepcionais para esse fim estabelecido.¹³⁴

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho recomenda ponderação na excepcional utilização da arbitragem, não aconselhando a utilização desta via, estando em jogo considerável valor econômico do crédito, isto é, quando não sejam consideradas pequenas quantias em disputa.¹³⁵

Saraiva Filho destaca que a arbitragem tributária apresentará os mesmos impedimentos que tem a autoridade administrativa ou tribunais administrativos, para solucionar litígios no âmbito tributário, como a impossibilidade de se afastar a lei ao caso concreto sob o fundamento de inconstitucionalidade, antes de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal no controle abstrato ou concreto de constitucionalidade, ou mesmo antes de reiteradas decisões do STF no controle concreto ou difuso de constitucionalidade. A sua justificativa é que seria “*desnecessário e inconveniente*” o estabelecimento de árbitros que interpretassem norma jurídica ou questões de direito, e impusessem, diante do pacto de compromisso, seu laudo à Fazenda Pública, tendo em *vista “a notória especialidade e expertise de agentes administrativos, como os procuradores e auditores fiscais.*”¹³⁶

Para ele, seria mais aceitável a utilização da arbitragem em controvérsias tributárias, com expressa previsão legal, para solucionar apenas dúvidas sobre questões de fato de evidente indeterminação, verificada nos casos em que os textos normativos não permitam adequada exatidão sobre as hipóteses alcançadas ou sobre procedimentos exigidos, e requeiram conhecimentos técnicos especializados para sua compreensão. Assim, os árbitros só decidiriam questões sobre os fatos.¹³⁷

¹³⁴MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. . ISBN 978-85-7700-189-7. p.130.

¹³⁵SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. Fls.43-88. p. 80

¹³⁶ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. Fls.43-88. p. 80

¹³⁷ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes;

Diogo Lopes Cavalcante, primeiramente, cita a possibilidade de discussão tributária, por meio da arbitragem, dentro dos contratos de parcerias público-privadas. Assim, a hipótese já prevista no Artigo 11, inciso III, da Lei nº 11.079/2004 poderia chegar ao âmbito fiscal, caso seja editada lei autorizativa. O exemplo trazido é o das contratações da Administração Pública que, em geral, destacam na prática o ajuste dos preços contratados pelo subsequente desequilíbrio econômico-financeiro face à elevação ou diminuição do encargo fiscal envolvido; um mecanismo bastante comum, que decorre do âmbito tributário, em casos como a recente supressão da CPMF e elevação da alíquota de IOF.¹³⁸

Como segunda hipótese, Diogo Lopes Cavalcante, sugere o uso do procedimento arbitral dentro da Administração Tributária, seja na fiscalização ou seja na dívida ativa. Submissão, respectivamente, de controvérsias no momento de constituição do crédito tributário e de sua consequente cobrança.¹³⁹

No que se refere à atividade de fiscalização, Diogo alega existir um amplo campo arbitral relacionado à identificação técnica dos mais diversos institutos e relações privadas e do reconhecimento ou não de negócios simulados, com intuito fraudulento - as controvérsias costumeiras envolvendo os artigos 110 e 116, parágrafo único¹⁴⁰, do Código Tributário Nacional.¹⁴¹

GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. Fls.43-88. p. 80

¹³⁸CAVALCANTE, Diogo Lopes. Direito Tributário e arbitragem no Brasil. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3377, 29 set. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/22689>>. Acesso em: 27 jul. 2017.

¹³⁹CAVALCANTE, Diogo Lopes. Direito Tributário e arbitragem no Brasil. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3377, 29 set. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/22689>>. Acesso em: 27 jul. 2017.

¹⁴⁰ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. ”

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.” (Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acesso em: 27 jul. 2017.)

¹⁴¹CAVALCANTE, Diogo Lopes. Direito Tributário e arbitragem no Brasil. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3377, 29 set. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/22689>>. Acesso em: 27 jul. 2017.

Já quanto à atividade envolvendo a cobrança de dívida ativa, primeiramente, poderíamos pensar em um procedimento arbitral limitado às formas de satisfação das dívidas, como ordem de preferência de penhora. Contudo, de forma mais aprofundada, poderíamos pensar na submissão ao procedimento arbitral de toda e qualquer matéria que poderia ser questionada em sede de embargos ou de exceção de pré-executividade, como consta do artigo 6º do anteprojeto da Lei de Transação¹⁴²; matérias a começar com prescrição e decadência, até aquelas que poderiam envolver complexo procedimento pericial.¹⁴³

Ainda nesta esteira, para Heleno Taveira, a arbitragem – que já teve reconhecida sua experiência da seara administrativa - poderia ser utilizada como forma preventiva, para aquelas situações antecedentes a contenciosos formalmente qualificados, da mesma forma que o parcelamento (Art. 155-A, CTN), denúncia espontânea (Art. 138, CTN), consignação em pagamento (Art. 164, CTN) e a anistia (Art. 180, CTN).¹⁴⁴

De forma semelhante pensa Faricelli ao observar que questões anteriores e posteriores à constituição do crédito tributário devem ser submetidas à arbitragem.¹⁴⁵ A arbitragem funcionaria como forma de extinção do crédito tributário – devendo existir lei complementar autorizativa para tal.

¹⁴²Projeto de Lei nº 5.082/2009. Art. 6º. “A transação nas modalidades previstas nesta Lei poderá dispor somente sobre multas, de mora e de ofício, juros de mora, encargo de sucumbência e demais encargos de natureza pecuniária, bem como valores oferecidos em garantia ou situações em que a interpretação da legislação relativa a obrigações tributárias seja conflituosa ou litigiosa.” Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/22689>>. Acesso em: 27 jul. 2017.

¹⁴³CAVALCANTE, Diogo Lopes. Direito Tributário e arbitragem no Brasil. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3377, 29 set. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/22689>>. Acesso em: 27 jul. 2017.

¹⁴⁴TORRES, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária: Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. Fls. 299-330. p. 306

¹⁴⁵Para ilustrar traz o seguinte exemplo: “estou em uma fiscalização para calcular o preço parâmetro para fins de cálculo de preço de transferência e abre-se uma discussão entre o fiscal e a empresa. Abre planilha, fecha planilha, checa o valor da importação, o valor médio da mercadoria no mercado nacional para se chegar ao preço parâmetro. Muitas vezes, a Receita e o contribuinte não entram em acordo sobre o cálculo e surgem autos de infração porque o Fisco não concorda com o que o contribuinte fez. Uma solução arbitral, com árbitros especialistas no assunto – engenheiros, economistas que tenham condição de analisar mercado e o produto – seria extremamente útil.”

Ainda que goze de certa margem de disponibilidade – que a lei lhe conferiu com o objetivo de administrar as receitas públicas e garantir o cumprimento das obrigações tributárias -, é verdade que a Administração Pública não está autorizada a dispor, como se fosse um particular, do dinheiro público.

As limitações começam a aparecer, de acordo com Heleno Taveira Torres, nas questões mais simples, tais como dúvidas sobre a correta aplicação da lei tributária. Elas, segundo ele, não seriam arbitráveis, devendo permanecer solucionáveis por consultas fiscais.¹⁴⁶

Para Larissa Valente, não só seria disponível e objeto de solução extrajudicial o crédito decorrente do descumprimento da obrigação acessória, também poderá ser objeto de método extrajudicial em razão da disponibilidade dúvida acerca da ocorrência do fato que daria ensejo à obrigação tributária, ou seja, antes mesmo da própria constituição do crédito tributário.¹⁴⁷

Larissa Valente, interpretando J.J. Ferreiro Laptaza, alega que o contribuinte deve ter direito a uma solução arbitral e vinculante nas seguintes hipóteses: quando se aplicar uma presunção, quando se aplicar um conceito jurídico indeterminado como o de valor de mercado e nas hipóteses de avaliação indireta. Assim, a arbitragem como técnica de resolução de conflitos, em nada atacaria o princípio da indisponibilidade do crédito tributário.

Agora, ainda no que tange às limitações, diante da legalidade estrita em Direito Tributário e também em decorrência das prerrogativas do Judiciário, somente o Poder Judiciário pode adentrar no mérito dos atos normativos tributários e declarar sua consonância ou incongruência com o sistema

¹⁴⁶Como afirma o jurista, "*em matéria tributária, a arbitragem somente poderia ser adotada para hipóteses de litígios fundados em questões materiais. Simples dúvidas sobre a aplicação da legislação tributária restariam com âmbito próprio para serem resolvidas por consultas fiscais; do mesmo modo que assuntos vinculados a matérias típicas de julgamento sobre o direito material, constitucionalidade, controle de legalidade, aplicação de sanções pecuniárias, dentre outras, continuariam sujeitas a controle exclusivo dos órgãos do processo administrativo. Em nosso entender, todas as matérias próprias de inversão do ônus da prova, por presunções e similaridades, garantem um espaço de disponibilidade, relativamente aos direitos patrimoniais envolvidos*". (TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa, p. 61).

¹⁴⁷VALENTE, Larissa Peixoto. A aplicabilidade dos meios alternativos de solução de conflitos no Direito Tributário. 228 f. il. 2016. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2016. p. 77.

constitucional tributário em vigor.¹⁴⁸

Ficariam, então, de fora do objeto da arbitragem tributária as discussões em tese, que envolvem análise de constitucionalidade e interpretação de leis. Essas continuariam dependendo do pronunciamento do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça. Não teria campo para a arbitragem porque estariam todos sujeitos a decisão do Judiciário.¹⁴⁹

De outro lado, a lei já declarada inconstitucional por decisão irrecorrível do Supremo Tribunal Federal pode ser afastada também pela decisão arbitral.¹⁵⁰

Já Felipe Moutinho Cordeiro acredita que só deveriam ser submetidas à arbitragem situações pontuais. Situações onde inexistente contestação ao ato apenas, necessidade de célere cobrança e as justificativas seriam as normativas que limitam o valor máximo a ser executado em natureza fiscal, além da necessidade de dilação sobre fato compulsório.¹⁵¹ Para ele, a arbitragem serviria para colocar um ponto final em postergações sobre demandas de pequena monta, além de diminuir o asoerramento do judiciário; e de igual modo, geraria maior receita para o Estado, pois como demonstrado preambularmente em capítulos iniciais, mais da metade das demandas no judiciário são de natureza tributária.¹⁵²

A Arbitragem em matéria tributária seria somente mais um meio posto à disposição do contribuinte para questionar os erros da liquidação, funcionando ao lado do processo administrativo-tributário, incluso garantindo os recursos ante os Conselhos de Contribuintes. Isso lhes permitiria atribuir apenas uma

¹⁴⁸MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Transação e Arbitragem nas controvérsias tributárias*. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. 212 f. Dissertação (Mestrado em Direito). São Paulo – SP, 2013. p. 109.

¹⁴⁹MENDONÇA, Priscila Faricelli de, *Luz no fim do túnel: a arbitragem e a transação tributária*. Jota, Brasília, 06. Fev. 2015. Entrevista concedida a Bárbara Pombo. Disponível em: <https://jota.info/livros/luz-fim-tunel-arbitragem-e-transacao-tributaria-06022015>. Acesso em: 18. Ago. 2017.

¹⁵⁰MENDONÇA, Priscila Faricelli de, *Transação e Arbitragem nas controvérsias tributárias*. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. 212 f. Dissertação (Mestrado em Direito). São Paulo – SP, 2013. p. 109.

¹⁵¹Nesse sentido, Felipe Moutinho afirma termos a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional tem sua portaria nº 75 de 22 de março de 2012, no seu artigo 1º, incisos I e II, estipula limites mínimos para inscrição na dívida ativa de débitos consolidados inferiores a R\$ 1.000,00, bem como, veda ajuizamento de execuções cujo valores serão inferiores a R\$ 20.000,00.

¹⁵²MOUTINHO, Felipe. *Arbitragem em matéria tributária* [recurso eletrônico]. 1ª edição – Porto Alegre, Rs: Buqui, 2016.

dificuldade mais acentuada, reduzindo o percentual de demandas pendentes de julgamento administrativo assim como as execuções fiscais.¹⁵³

Por outro lado, a Arbitragem não poderá recair sobre nenhum aspecto do núcleo da obrigação tributária, uma vez que somente uma lei pode alterar outra lei, sendo vedado a vontade das partes, expressada através da vontade do árbitro, em sua decisão, modificar qualquer ponto estabelecido previamente pela lei. Por seu turno, os métodos extrajudiciais, no presente caso, a arbitragem, só poderão ser aplicados sobre matérias de fato, sobre a ocorrência ou não dos fatos geradores, o que deve ser demonstrado através de provas concretas. Neste caso, a arbitragem favorecerá a incidência do tributo sobre uma base concreta, afastando a utilização de estimativas indiretas como a substituição para frente do ICMS.¹⁵⁴

Quanto à hierarquia de sanções fixadas pelo legislador em função da gravidade de cada infração, ressalta Larissa Valente, que esta não deveria ser alterada pela arbitragem. O contribuinte de boa-fé deve ser apenado com menor severidade do que aquele que age com propósitos ilícitos. Entre a boa-fé manifesta e a operação fraudulenta característica, é conveniente atentar para circunstâncias mais ou menos atenuantes, passíveis de influenciar a sanção a ser imposta. A sanção legal poderá ou não ser atenuada, conforme as características de cada caso.¹⁵⁵

Como pode ser visto, ainda não existe um consenso para quais questões tributárias devem ou não ser submetidas ao procedimento arbitral. Só que caberá ao legislador determinar isso.

5.3. A sentença arbitral e o crédito tributário

Inicialmente, relevante é a consciência de que a escolha pela via arbitral não implicará – necessariamente - em resultado positivo favorável aos contribuintes ou à Administração Pública. Define apenas que a solução será

¹⁵³MORAIS, Carlos Yuri Araújo de. Transação e Arbitragem em matéria tributária. In: Arbitragem e mediação: arbitragem aplicada. WALD, Arnoldo (Org.) – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014 – Coleção doutrinas essenciais; v.4) p. 738.

¹⁵⁴MORAIS, Carlos Yuri Araújo de. Op. cit. p. 737 - 746

¹⁵⁵VALENTE, Larissa Peixoto. A aplicabilidade dos meios alternativos de solução de conflitos no Direito Tributário. 228 f. il. 2016. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2016. p. 222

dada através de uma sentença arbitral proferida por um terceiro imparcial, nada além disso.

As sentenças arbitrais são largamente reconhecidas como técnicas porquanto proferidas por profissionais da escolha dos compromissários, geralmente ambientados com o objeto de discussão. Humberto Teodoro Jr. lembra que a sentença arbitral tem força obrigacional com os mesmos efeitos da sentença proferida pelo Judiciário, inclusive no que tratar de conteúdo condenatório.¹⁵⁶

O artigo 31 da Lei de Arbitragem¹⁵⁷ estabelece que a sentença arbitral é dotada dos mesmos efeitos da sentença judicial. No entanto, a sentença arbitral, muito embora possua inequívoca efetividade e validade no ordenamento jurídico, não pode ser imposta pelo tribunal arbitral, porque lhe falta poder coercitivo para tanto.

A decisão arbitral favorável ao fisco e não honrada pelo contribuinte poderá gerar certidão da dívida ativa e conseqüente ação executiva fiscal. De outro lado, caso o fisco se negue a dar cumprimento à decisão arbitral, o contribuinte poderá buscar o judiciário e seus meios coercitivos para garantir efetividade da decisão.

Passemos a analisar os efeitos da sentença arbitral na extinção do crédito tributário, à luz do disposto no artigo. 31 da Lei de Arbitragem e também com vistas à previsão do artigo 156 do CTN.

Alexandre Monteiro e Leonardo Castro entendem que a sentença arbitral não extinguiria o crédito tributário na medida em que ela reconheceria: pagamento, compensação, prescrição, decadência ou outra forma de extinção já tipificada no CTN.¹⁵⁸

Entenderíamos, então, a arbitragem não como uma nova modalidade de extinção do crédito tributário, o que dispensaria a necessidade de uma lei

¹⁵⁶THEODORO Jr, Humberto. Curso de Direito Processual Civil. Vol. 1, Forense, 2016, p. 103.

¹⁵⁷Art. 31 da Lei de Arbitragem: “A sentença arbitral produz, entre as partes e seus sucessores, os mesmos efeitos da sentença proferida pelos órgãos do Poder Judiciário e, sendo condenatória, constitui título executivo.” (Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19307.htm. > Acesso em 15 de ago. 2017.)

¹⁵⁸MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes. Direito Tributário e arbitragem: uma análise da possibilidade e dos óbices ao juízo arbitral em matéria tributária no Brasil. Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v. 17, n. 88, p. 18-47, set/out. 2009, p.32-33.

complementar modificar o Código Tributário Nacional. Bastaria uma lei ordinária tratar da matéria e acrescentar a possibilidade de a Lei de Arbitragem abranger as controvérsias tributárias.

Para eles, vê-se que o juízo arbitral, viabilizado por meio de compromisso arbitral ou por cláusula compromissória, é apenas o meio pelo qual será criada a norma individual e concreta, obtida pela subsunção do fato à hipótese de incidência.

A arbitragem não terá interferência sobre o crédito tributário em si, “*não cria, majora ou extingue o crédito tributário*”, entretanto, a decisão proferida pelo juízo arbitral veicula determinado evento, convertendo-o em fato jurídico, fazendo com que se desencadeiem as consequências da norma tributária. Esse evento poderá ser o pagamento, a prescrição, a decadência, o parcelamento ou a remissão, por exemplo. Que já são as formas de extinção expressamente previstas para o crédito tributário. Justamente, por tal razão, os autores entendem ser desnecessária a edição de lei complementar para viabilizar a arbitragem tributária.¹⁵⁹

No entanto, entende Faricelli¹⁶⁰ que a sentença arbitral poderá tratar da controvérsia tributária anterior ou posterior à constituição do crédito tributário. Assim, existirão ocasiões em que a sentença arbitral determinará as condições em que o pagamento será realizado pelo contribuinte, ou mesmo reconhecer o direito à compensação, mas não terão o condão de extinguir o crédito tributário, pois a condição extintiva do crédito será a situação ocorrida e apenas *declarada* pela sentença arbitral. Tal como já ocorre com semelhantes decisões judiciais ou administrativas.

Suponhamos um conflito tributário que visa à desconstituição de determinado auto de infração e imposição de multa baseada na valoração incorreta do lucro tributável do contribuinte por força de controversas adições e exclusões que tenham sido contabilizadas indevidamente, sob justificativa da

¹⁵⁹MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes. Direito Tributário e arbitragem: uma análise da possibilidade e dos óbices ao juízo arbitral em matéria tributária no Brasil. Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v. 17, n. 88, p. 18-47, set/out. 2009, p.32-33.

¹⁶⁰MENDONÇA, Priscila Faricelli de, Transação e Arbitragem nas controvérsias tributárias. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. 212 f. Dissertação (Mestrado em Direito). São Paulo – SP, 2013. p. 130.

fiscalização. A decisão arbitral poderá ser lançada reconhecendo a parcial validade da autuação fiscal e, desse modo, restaria consignado que o contribuinte tem pagamento a fazer. Realizado o pagamento, o crédito tributário será extinto nos termos do artigo 156, I, do CTN. Já na hipótese de não haver adimplemento pelo contribuinte, o fisco poderá constituir seu crédito e buscar o Poder Judiciário para satisfação do mesmo (mediante inscrição do débito em dívida ativa e ulterior ajuizamento de execução fiscal).¹⁶¹ Nesse caso, o fator extintivo do crédito tributário terá sido o pagamento, e não a sentença arbitral que tenha apurado o *quantum* devido pelo contribuinte.

Em outro caso hipotético, a inexistência do débito seria reconhecida pela sentença arbitral e julgaria extinto o crédito tributário.¹⁶² Nesse caso, a extinção se daria por sentença arbitral irrecorrível, tal como ocorre com a decisão judicial transitada em julgado ou mesmo decisão administrativa irrecorrível¹⁶³, ambas aptas a reconhecer o pagamento do débito.

Outro aspecto a ser considerado refere-se à possibilidade de a sentença arbitral reconhecer o pagamento indevido feito pelo contribuinte e, nesse sentido, constituir um crédito em favor do sujeito passivo da relação jurídica tributária. O artigo 165 do CTN prevê que a decisão judicial passada em julgado poderá reconhecer o pagamento indevido do tributo, não atribuindo tal aspecto sequer à decisão administrativa. Dessa forma, para que a arbitragem possa igualmente constituir crédito em favor do contribuinte,¹⁶⁴ necessária será a reforma legislativa do CTN mediante edição de lei complementar.

Justamente por tal particularidade é que se entende pela necessidade de edição de lei complementar que estabeleça ser a sentença arbitral apta a extinguir o crédito tributário. Caso contrário, a efetividade buscada na adoção da arbitragem tributária restaria limitada e sua adoção restrita a hipóteses nas quais os efeitos da sentença arbitral não seriam necessários para fins de

¹⁶¹MENDONÇA, Priscila Faricelli de, *Transação e Arbitragem nas controvérsias tributárias*. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. 212 f. Dissertação (Mestrado em Direito). São Paulo – SP, 2013. p. 130.

¹⁶² MENDONÇA, Priscila Faricelli de, *Transação e Arbitragem nas controvérsias tributárias*. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. 212 f. Dissertação (Mestrado em Direito). São Paulo – SP, 2013. p. 130

¹⁶³ Nos termos dos incisos IX e X do art. 156 do CTN.

¹⁶⁴MOUTINHO, Felipe. *Arbitragem em matéria tributária [recurso eletrônico]*. 1ª edição – Porto Alegre, Rio Grande do Sul: Buqui, 2016.

extinção do crédito tributário.

Vale analisar, ao fim, se a redação do artigo. 31 da Lei da Arbitragem prejudicaria a efetividade de disposição no sentido de que a sentença arbitral seria apta a extinguir o crédito tributário.

Entende, Faricelli, pela inexistência de prejudicialidade entre a viabilidade de a sentença arbitral vir a extinguir o crédito tributário e a carência do tribunal arbitral para prática de atos coercitivos para cumprimento da decisão. Isso porque a extinção do crédito tributário estará diretamente relacionada à extinção da relação jurídica havida entre fisco e contribuinte. Novo fato a ensejar cobrança por parte do sujeito ativo da relação dependerá de constituição do crédito (CTN, Artigo 142) para oportunas providências de cunho *executivo*.

Assim, a carência de poderes para promover a execução *forçada da* sentença arbitral não afasta a viabilidade de a decisão vir a ser instrumento capaz de extinguir o crédito tributário, desde que irrecorrível e sempre sujeita a intervenção jurisdicional quanto ao mérito decidido nos excepcionais casos aplicáveis.

5.4. Vantagens da adoção da arbitragem como forma de resolução das controvérsias

Em síntese, já enquadrámos o crédito tributário como bem patrimonial disponível – requisito da arbitrabilidade objetiva – sabemos que existe necessidade de expressa previsão legal para que crédito tributário seja objeto de análise em tribunal arbitral – com a natureza de lei complementar na hipótese de ser meio de extinção do crédito tributário – restando-nos um questionamento: Quais seriam, então, reconhecida a arbitrabilidade das controvérsias tributárias, as vantagens para a adoção da arbitragem como forma de solução para as controvérsias tributárias?

A Arbitrabilidade em matéria tributária também deve ser analisada no ponto de vista de seus efeitos, no caso, das vantagens que pode proporcionar. A doutrina ressalta que temos dentre as vantagens da arbitragem: a celeridade, a preponderância da autonomia da vontade (na medida em que as partes são livres para escolha dos árbitros e da legislação aplicável quer no âmbito material, quer no processual), a especialidade e neutralidade dos

árbitros e confidencialidade. Tais vantagens, por certo, amoldam-se perfeitamente aos anseios da realidade das soluções de controvérsias tributárias.¹⁶⁵

Por exemplo, a aplicação do instituto permite que a resolução das controvérsias seja mais rápida, visto observar o princípio da celeridade, o que é benéfico tanto para o Estado como para os sujeitos passivos. Convém destacar, ainda, outros aspectos positivos decorrentes da aplicação da arbitragem, como menor número de diligências, custas advocatícias e judiciais mais baixas, somado à probabilidade de o juízo arbitral produzir coisa julgada.¹⁶⁶

O sigilo é atribuído como uma das características da utilização da arbitragem.¹⁶⁷ Não existe uma disposição na lei de arbitragem determinando que o processo arbitral seja sigiloso ou confidencial. Contudo, a maioria dos processos é estabelecido como confidencial.

Ao tratar das controvérsias tributárias, uma exceção deve ser aberta. Qualquer processo tributário é público – excetuadas situações em que fora atribuído o segredo de justiça- por esta razão, procedimento arbitral que tratar de matéria tributária também deverá ser público. No mesmo sentido, temos as arbitragens que envolvem o Poder Público sendo públicas.¹⁶⁸

A especialização técnica dos árbitros é uma das principais características da arbitragem. Na arbitragem, de regra, cada árbitro é especializado no assunto que irá julgar, produzindo decisões mais apropriadas para as demandas apresentadas.¹⁶⁹ Para o direito tributário, a especialidade dos

¹⁶⁵LEMES, Selma. Arbitragem na Administração Pública: Fundamentos jurídicos e eficiência econômica. São Paulo: Quartier Latin, 2007.p. 175-176.

¹⁶⁶DACOMO, Natalia de Nardi. Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária. – p. 157 - 158

¹⁶⁷CAMPOS, Ruy Fernando Cortes de Campos. Novos rumos do contencioso administrativo fiscal federal e a utilização da arbitragem como método alternativo de solução da lide tributária. Disponível em: <http://www.fbtedu.com.br/blog/solucao-da-lide-tributaria/#_Toc427747897>. Acesso em: 14 ago. 2017.

¹⁶⁸MENDONÇA, Priscila Faricelli de, Luz no fim do túnel: a arbitragem e a transação tributária. Jota, Brasília, 06. Fev. 2015. Entrevista concedida a Bárbara Pombo. Disponível em: <https://jota.info/livros/luz-fim-tunel-arbitragem-e-transacao-tributaria-06022015>. Acesso em: 18. ago. 2017.

¹⁶⁹CAMPOS, Ruy Fernando Cortes de Campos. Novos rumos do contencioso administrativo fiscal federal e a utilização da arbitragem como método alternativo de solução da lide tributária. Disponível em: <http://www.fbtedu.com.br/blog/solucao-da-lide-tributaria/#_Toc427747897>. Acesso em: 14 ago. 2017.

árbitros garantiria decisões mais eficazes para o contribuinte e para o Fisco.

Segundo Antônio Souza Ribas,¹⁷⁰ haverá uma melhora na relação fisco-contribuinte quando no processo arbitral a participação dos envolvidos se torne mais representativa, e na medida em que, além da opção voluntária pelo método de solução, a arbitragem permita mais diálogo em todo o decorrer do julgamento. Em face das diversas vantagens, a resolução das demandas através da arbitragem aparenta ser um caminho extremamente eficaz.

Por conseguinte, haveria uma diminuição da sobrecarga do Poder Judiciário, pois um conjunto de ações judiciais que ocupa esse meio pode encontrar uma outra forma para resolver as suas lides, inclusive, de forma mais rápida. Em outras palavras, existirá uma vantagem, refletindo em uma economia para o contribuinte e para a Administração Tributária, concretizando o princípio da eficiência.¹⁷¹

5.5. Arbitrabilidade em Matéria Tributária no Direito Comparado: a experiência dos Estados Unidos da América, Portugal e Venezuela

A arbitragem em matéria tributária ainda não é um consenso pelo mundo. Por se tratar de uma matéria em que interesses da Administração Pública estão em voga, até os países que possuem legislação expressa tratando do assunto impõem alguns limites. Por opção metodológica, restringiremos nosso estudo aos Estados Unidos, Portugal e Venezuela.

O padrão norte-americano foi pioneiro na consagração de um modelo peculiar de arbitragem em matéria tributária. Deve referir-se que a arbitragem, neste ordenamento jurídico, assume-se, ainda assim, como um meio de resolução de conflitos de uso muito pontual¹⁷².

Uma forma de arbitragem em matéria tributária está prevista na Rule 124 (Regra 124) da Corte de Impostos dos Estados Unidos - United States Tax

¹⁷⁰RIBAS, Antônio Souza; RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Arbitragem como meio alternativo na solução de controvérsias tributárias. Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 60, São Paulo: 2005.

¹⁷¹VALENTE, Larissa Peixoto. A aplicabilidade dos meios alternativos de solução de conflitos no Direito Tributário. 228 f. il. 2016. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2016. p. 225

¹⁷²FIGUEIRAS, Cláudia Sofia Melo. Arbitragem em Matéria Tributária: à semelhança do modelo Administrativo? Escola de Direito da Universidade do Minho, 2011. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário e Fiscal) Braga – Portugal

Court ¹⁷³. A Rule 124 traz as regras dos procedimentos a serem utilizados na arbitragem voluntária. Ela possibilita ao Internal Revenue Service - IRS (Receita Federal Americana) e ao contribuinte, submeter o litígio que os opõe à arbitragem. Nos casos em que esta norma é aplicada a questão encontra-se já em curso no United States Tax Court, sendo que o acordo de arbitragem é celebrado no decorrer do próprio processo judicial, antes do julgamento e deve restringir-se a questões de fato ¹⁷⁴

A segunda alternativa da aplicação da arbitragem nos Estados Unidos foi promovida pela conhecida Lei de Reestruturação e Reforma da Administração Tributária – Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act, de 1998. O Parlamento Americano convidou a Receita Federal Americana a criar um programa piloto experimental, com vista a permitir o recurso à arbitragem nos litígios que oponham o IRS e o contribuinte, após um recurso infrutífero junto do Appeal Office. Esse programa piloto experimental foi instituído com carácter permanente em 2006. A submissão do litígio à arbitragem passou, então, a depender da prévia apresentação pelo contribuinte de uma reclamação – Appeals Process. Somente após a audiência da reclamação – Appeals Conference – sem que as partes tenham chegado a um acordo é que o litígio poderá ser submetido à apreciação dos árbitros. ¹⁷⁵

Lembrando que, em matéria de arbitrabilidade, as questões que podem ser submetidas à via arbitral, assim previsto na Rule 124, são as questões de fato - factual issues. Não obstante, nos casos em que além de questões de fato existam outras questões a resolver, o conflito apenas poderá ser submetido ao julgamento do árbitro, se aquelas puderem conhecer-se isoladamente. ¹⁷⁶

¹⁷³Disponível em: <https://www.ustaxcourt.gov/rules.htm>. Acesso em: 05 ago. 2017.

¹⁷⁴FIGUEIRAS, Cláudia Sofia Melo. Arbitragem em Matéria Tributária: à semelhança do modelo Administrativo? Escola de Direito da Universidade do Minho, 2011. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário e Fiscal) Braga – Portugal

¹⁷⁵FIGUEIRAS, Cláudia Sofia Melo. Arbitragem em Matéria Tributária: à semelhança do modelo Administrativo? Escola de Direito da Universidade do Minho, 2011. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário e Fiscal) Braga – Portugal

¹⁷⁶FIGUEIRAS, Cláudia Sofia Melo. Arbitragem em Matéria Tributária: à semelhança do modelo Administrativo? Escola de Direito da Universidade do Minho, 2011. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário e Fiscal) Braga – Portugal

A adoção pelo ordenamento jurídico português da arbitragem em matéria tributária, como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal, teve por objetivo: (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 ao sujeito passivo; (iii) e, ao fim, reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais.¹⁷⁷

A Arbitragem tributária portuguesa passou a ter suporte legal com a Lei do Orçamento do Estado de 2010 em que o artigo 124 contém uma autorização legislativa do governo para instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução de conflitos em matéria tributária.

Porém, o texto trazia uma abertura extremamente ampla de quais conflitos tributários poderiam ser submetidos à arbitragem. Posteriormente, foi emitido um decreto, o Decreto-Lei n.º 10, de 20 de dezembro de 2011, que fixou as matérias que poderiam ser objeto da arbitragem tributária, quais sejam: a) apreciação da declaração de ilegalidade de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; b) declaração de ilegalidade de atos de determinação da matéria tributável, de atos de determinação de matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais; c) apreciação de qualquer questão, de fato ou de direito, relativa ao projeto de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão anteriormente referida.¹⁷⁸

O Decreto-lei, em seu Artigo 2º, prevê a possibilidade de os contribuintes submeterem aos tribunais arbitrais ações tributárias que se encontram pendentes de julgamento há muito tempo. Ainda, podem se socorrer do instituído quando discordarem de certas intimações do fisco, como por exemplo, as que se referem ao valor que lhes seja cobrado de imposto sobre a renda, ou o direito de uma isenção.¹⁷⁹

¹⁷⁷PORTUGAL. Decreto-Lei n.º 10, de 20 de dezembro de 2011. Disponível em: <<http://cbar.org.br/site/legislacao-internacional/portugal>>. Acesso em: 15 ago. 2017.

¹⁷⁸PORTUGAL. Decreto-Lei n.º 10, de 20 de dezembro de 2011. Disponível em: <<http://cbar.org.br/site/legislacao-internacional/portugal>>. Acesso em: 15 ago. 2017.

¹⁷⁹YURGEL, Ana Paula Olinto. Arbitragem Tributária Em Portugal: Possibilidade De Inserção Do Instituto No Direito Tributário Brasileiro. Disponível em: <<http://ie.org.br/site/ieadm/arquivos/cmanoticiaarquivo307.pdf>>. Acesso em: 15 ago. 2017.

Por fim, na Venezuela, a possibilidade de colocar à apreciação do Tribunal arbitral um litígio que incida sobre matéria tributária está expressamente consagrada no Código Orgânico Tributário (COT) desde 2001¹⁸⁰. De acordo com este diploma os contribuintes e a Administração Tributária podem de mútuo acordo, submeter um litígio à arbitragem desde que as matérias sejam suscetíveis de transação¹⁸¹. Não há, especificamente, no texto legal quais questões tributárias são suscetíveis. Há, entretanto, a referência na Ley de Arbitraje Comercial¹⁸², no seu Artigo. 3º, quais seriam as matérias não suscetíveis a arbitragem.¹⁸³

O que nos surpreende, é o ponto em que a legislação venezuelana traz como exceção à arbitrabilidade questões diretamente ligadas às atribuições ou funções do império do Estado ou de pessoas ou entidades de direito público. Como isso pode ser possível, se existe no próprio Código Orgânico Tributário a previsão da arbitragem tributária e que as obrigações tributárias surgem entre o Estado, nas distintas expressões do poder público e de forma vinculada à lei, e o contribuinte? Não seriam as obrigações tributárias, no momento em que Estado cobra o crédito tributário, o exercício das atribuições ou funções do império do Estado?

¹⁸⁰ Vide, artigos 312.º a 326.º do Código Orgânico Tributario. Disponível em: <https://www.google.com.br/search?q=C%C3%B3digo+Org%C3%A2nico+Tributario&ie=utf-8&oe=utf-8&client=firefox-b-ab&gws_rd=cr&dcr=0&ei=vLeqWYDaD8abwQsXwoTQCA#>> Acesso em: 15 ago. 2017.

¹⁸¹“Artículo 312. La Administración Tributaria y los contribuyentes o responsables de mutuo acuerdo, podrán someter a arbitraje independiente las disputas actuales surgidas en materias susceptibles de transacción, de conformidad con lo establecido en el artículo 305 de este Código.”

¹⁸²Em seu Art. 326, o Código Orgânico Tributário observará a Ley de Arbitraje Comercial. “Artículo 326. Los aspectos no regulados en este Capítulo o en otras disposiciones del presente Código, se regirán, en cuanto sean aplicables, por las normas de la Ley de Arbitraje Comercial y el Código de Procedimiento Civil.”

¹⁸³Tradução livre do Artigo 3º da Ley de Arbitraje Comercial venezuelana “As controvérsias decorrentes de transações suscetíveis de serem transigidas estão sujeitas à arbitragem. As exceções são: a) Que são contrários à ordem pública ou se referem a crimes ou delitos menores, exceto no valor da responsabilidade civil, desde que não tenha sido resolvido por decisão final; b) Diretamente sobre as atribuições ou funções do império do Estado ou de pessoas ou entidades de direito público; c) Eles são sobre o estado ou a capacidade civil das pessoas; d) Relativo à propriedade ou direitos de incapacidade, sem autorização judicial prévia; e) e, em relação ao qual foi proferida uma decisão final, com exceção das conseqüências pecuniárias decorrentes da sua execução, na medida em que dizem respeito exclusivamente às partes no processo e não foram determinadas por sentença definitiva.

Como visto, não há consenso entre as controvérsias dotadas de arbitrabilidade no cenário tributário. O projeto português se apresenta como o mais detalhado e, talvez, como aquele que deva a legislação brasileira se inspirar ao tratar das controvérsias tributárias dotadas de arbitrabilidade.

Ademais, cabe ressaltar que no Brasil, ao tratar do Direito Tributário Internacional, já observa o procedimento arbitral e o aplica nos casos de dupla tributação internacional, deixando a solução entregue a um terceiro, por vezes, a uma comissão arbitral. Essa possibilidade ilustra a aplicação de expedientes não judiciais de resolução de litígios no direito tributário, que podem até mesmo envolver dois Estados, embora no direito positivo interno não haja previsão legal.¹⁸⁴

¹⁸⁴ VALENTE, Larissa Peixoto. A aplicabilidade dos meios alternativos de solução de conflitos no Direito Tributário. 228 f. il. 2016. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2016. p. 221

6. Considerações Finais

De regra, a possibilidade de adoção de um regime arbitral nas controvérsias tributárias sempre foi vista com bastante receio e até mesmo com descrédito na doutrina e pelos legisladores de uma forma geral.

Em razão das características e vantagens inerentes ao instituto da arbitragem, dentre elas a celeridade na resolução dos conflitos e a especialidade dos árbitros, é necessário que alguns preconceitos sejam deixados de lado em razão das particularidades da matéria tributária. A estrita legalidade e a indisponibilidade do crédito tributário não são mais dogmas inquestionáveis.

Como restou demonstrado ao longo do presente trabalho de conclusão de curso, a indisponibilidade do crédito tributário e a estrita legalidade não impedem a administração de se submeter à arbitragem, exigindo-se apenas que o legislador possa definir com suficiente precisão os pressupostos e o alcance deste mecanismo de solução de conflitos, distinto do Judiciário, mas ágil e especializado, também neutro e imparcial.

O uso de métodos extrajudiciais para a solução de controvérsias tributárias, a exemplo da arbitragem, não significa que as partes estejam, necessariamente, desrespeitando o princípio da indisponibilidade do crédito tributário ou princípio da legalidade – o árbitro apenas aplicará a lei.

O crédito tributário possui uma margem de disponibilidade, a ponto de a legislação admitir a remissão de dívida, transação tributária, anistia, parcelamento, etc. Não poderíamos, então, concluir de modo distinto, senão pela arbitrabilidade da controvérsia tributária, mesmo entre Estado e contribuinte.

Importante salientar que a arbitragem como meio extrajudicial de resolução de controvérsias tributárias demandará algumas limitações. Existem questões no Direito Tributário que só podem ser tratadas por lei complementar, por exemplo. Assim como, existem matérias que são única e exclusivamente competência dos tribunais superiores.

Neste ponto, quando tratamos dos efeitos da sentença arbitral para os conflitos tributários salientamos a importância da edição de lei complementar para que a decisão também tenha efeito de extinção do crédito tributário.

Ademais, apresenta-se como possibilidade de redução de tempo para dirimir os litígios, em razão de sua celeridade, decisões mais eficientes, em razão da especificidade dos seus árbitros, e, por fim, diminuição das demandas a serem enfrentadas pelo judiciário.

O reconhecimento da arbitrabilidade objetiva em matéria tributária significará a opção por mais uma forma de solução de litígios. Sendo uma alternativa extremamente necessária em face do atual cenário entre Fisco e contribuintes que permitirá a ambos uma participação mais ativa e mais eficiente na tributação.

Referências Bibliográficas

ARBIPEDIA. **Arbitragem e poder público.** Disponível em: <<https://www.arbipedia.com/arbipedia-comentarios-a-lei-de-arbitragem/arbitragem-e-poder-publico/1.html>>. Acesso em: 03 ago. 2017.

ATALIBA, Geraldo. **Recurso em matéria tributária.** Revista de informação legislativa, V. 25, nº 97, 1988.

BACELLAR, Roberto Portugal. **Mediação e Arbitragem.** São Paulo: Saraiva, 2012 – Coleção Saberes do Direito, 53 1. Arbitragem (Direito) – Brasil 2. Mediação – Brasil I Título. II.

BERALDO, Leonardo de Faria. **Curso de Arbitragem nos Termos da Lei nº 9.307/96.** 1ª Edição. São Paulo: Atlas, 2014.

BRASIL. **Constituição (1988).** Constituição da República Federativa do Brasil, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. > Acesso em: Acesso em 18 de jun. 2017.

_____. **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: Acesso em 22 jun. 2017.

_____. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.** Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm. > Acesso em: Acesso em 22 jun 2017.

_____. **Lei 8.987 de 1995, 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, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 13, fev. 1995. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8987cons.htm>. Acesso em 5 jul. 2017.

_____. **Lei 9.307 de 23 de setembro de 1996.** Dispõe sobre arbitragem. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19307.htm. > Acesso em 18 jun. 2017.

_____. **Lei nº 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: 18 jun. 2017.

_____. **Lei 13.105, de 16 de março de 2015.** Institui o Código de Processo Civil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato20152018/2015/Lei/L13105.htm.> Acesso em 10 jul. 2017.

_____. Câmara dos Deputados. Parecer da Comissão Especial designada para análise do projeto, relatado pelo Deputado Edinho Araújo, datado de 15. jul. 2014. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/1265779.pdf>>. Acesso em: 10 ago. 2017.

_____. Senado Federal. Parecer da comissão de constituição e justiça da câmara dos deputados, relatado pelo senador José Pimentel, datado de 11 dez. 2013, com adendo da mesma data da lavra do senador Vital do Rego. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getpdf.asp?t=143478>>. Acesso em: 10 ago. 2017.

CAHALI, Francisco José. **Curso de Arbitragem.** 6ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017

CAIS, Cleide Previtalli, **O processo tributário.** 7ª edição – São Paulo. Revista dos Tribunais, 2013

CAVALCANTE, Diogo Lopes. **Direito Tributário e arbitragem no Brasil.** Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3377, 29 set. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/22689>>. Acesso em: 27 jul. 2017.

CAMPOS, Ruy Fernando Cortes de Campos. **Novos rumos do contencioso administrativo fiscal federal e a utilização da arbitragem como método**

alternativo de solução da lide tributária. Disponível em:
<http://www.fbtedu.com.br/blog/solucao-da-lide-tributaria/#_Toc427747897>.

Acesso em: 14 ago. 2017.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** Saraiva, 25ª Edição, 2013.

CONRADO, Paulo Cesar. **Processo Tributário.** Dialética, 2007.

COSTA, Nelson Nery. **Processo Administrativo e suas Espécies.** 4ª ed – Rio de Janeiro, Forense, 2007.

DACOMO, Natalia de Nardi. **Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária.** São Paulo, PUC _Pontifícia Universidade Católica, 2008 – Tese (Doutorado em Direito Tributário).

DIDIER Jr., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil.** Juspodivm, 18ª edição Vol. 1, 2016.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **A Arbitragem na Teoria Geral do Processo.** São Paulo: Malheiros, 2013.

FIGUEIRAS, Cláudia Sofia Melo. **Arbitragem em Matéria Tributária: à semelhança do modelo Administrativo?** Escola de Direito da Universidade do Minho, 2011. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário e Fiscal) Braga – Portugal

FINKELSTEIN, Cláudio. **A questão da Arbitrabilidade.** Revista Brasileira de Arbitragem, São Paulo, n. 13, p. 24, jan./mar. 2007.

FRANCISCO, Ana Mafalda Costa. **A Arbitragem Tributária. Porto.** Escola de Direito da Universidade Católica Portuguesa – Centro Regional do Porto – 2012 - Dissertação apresentada no âmbito do 2º Ciclo de Estudos, 2012. Disponível em:

<<http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/11975/1/DISSERTA%C3%87%C3>

%83O_ARBITRAGEM%20TRIBUT%C3%81RIA!.pdf. Acesso em: 10 ago. 2017.

GABBAY, Daniela Monteiro. TAKAHASI, Bruno. **Desenho de sistemas e mecanismos consensuais de solução de conflitos na justiça**. In: GABBAY, D. M.; TAKAHASHI, B. (coord.). *Justiça Federal: inovações nos mecanismos consensuais de solução de conflitos*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil**. 18ª ed. rev. e atual. — São Paulo: Saraiva, 2016.

GRAU, Eros Roberto. **Arbitragem e contrato administrativo**. *Revista Trimestral de Direito Público*, nº 32, 2000

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 25. ed. rev., atual. e ampl. — São Paulo: Atlas, 2016.

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

LIMA, Bernardo Silva de. **A arbitrabilidade do dano ambiental e o seu ressarcimento**. 2009. 163 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro – administrativo e judicial**. São Paulo: Dialética, 8ª edição, 2015.

MAZZA, Alexandre. **Vade Mecum Tributário**. 17º. Ed. São Paulo: Rideel, 2017.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 32ª edição. Malheiros, 2015.

MELLO, Rafael Munhoz De. **Arbitragem e Administração Pública**. Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Estado do Paraná, [S.L], n. 6, p. 47-81, dez. 2015.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de, **Transação e Arbitragem nas controvérsias tributárias**. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. 212 f. Dissertação (Mestrado em Direito). São Paulo – SP, 2013.

_____. **Luz no fim do túnel: a arbitragem e a transação tributária**. Jota, Brasília, 06. Fev. 2015. Entrevista concedida a Bárbara Pombo. Disponível em: <https://jota.info/livros/luz-fim-tunel-arbitragem-e-transacao-tributaria-06022015>. Acesso em: 18. Ago. 2017.

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes. **Direito Tributário e arbitragem: uma análise da possibilidade e dos óbices ao juízo arbitral em matéria tributária no Brasil**. Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v. 17, n. 88, p. 18-47, set/out. 2009.

MORAIS, Carlos Yuri Araújo de. **Transação e Arbitragem em matéria tributária**. In: Arbitragem e mediação: arbitragem aplicada. WALD, Arnaldo (Org.) – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014

MOUTINHO, Felipe. **Arbitragem em matéria tributária** [recurso eletrônico]. 1ª edição – Porto Alegre, RS: Buqui, 2016.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Arbitrabilidade**. In: Manual de arbitragem para advogados. Brasília: Confederação das associações comerciais e empresariais do Brasil, 2015

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo**. 29ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

PORTUGAL. **Decreto-Lei n.º 10, de 20 de dezembro de 2011**. Disponível em: <<http://cbar.org.br/site/legislacao-internacional/portugal>>. Acesso em: 18 ago. 2017.

RIBAS, Antônio Souza; RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Arbitragem como meio alternativo na solução de controvérsias tributárias**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 60, São Paulo: 2005.

ROLIM, João Dácio. **A arbitragem em Direito Tributário: perspectivas no Direito Brasileiro.** Euroarbitragem, jun. 2007. Disponível em: <www.euroarbitragem.com.br/pt/anexo/a_arbitragem_em_direito_tributario.pdf> Acesso em: 14 jul. 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** Saraiva, 8ª Edição, 2016.

SALDANHA, Breno Meirelles. **A problemática dos procedimentos paralelos no âmbito da Arbitragem.** Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, Salvador, 2015.

SALLES, Carlos Alberto de. **A indisponibilidade e a solução consensual de controvérsias.** In: GABBAY, D. M.; TAKAHASHI, B. (coord.). Justiça Federal: inovações nos mecanismos consensuais de solução de conflitos. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014.

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

SCAVONE Jr, Luiz Antônio. **Manual de Arbitragem - Mediação e Conciliação.** 7ª Edição. São Paulo: Forense, 2016.

SOUSA, Luciene Moessa de. **Meios consensuais de solução de conflitos envolvendo entes públicos e a mediação de conflitos coletivos.** Tese (doutorado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Florianópolis, 2010.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. **Arbitragem na área tributária.** In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

TALAMINI, Eduardo. **Administração pública, medidas antiarbitrais e o princípio da competência-competência.** Revista de Direito Administrativo Contemporâneo - Redac, São Paulo, v. 2, n. 13, p. 118-119, out. 2014.

THEODORO Jr, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. 1, Forense, 2016

TORRES, Heleno Taveira. **Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como Medidas Alternativas para Resolução de Conflitos entre Administração e Contribuintes – Simplificação e Eficiência Administrativa**. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, mar. 2003.

_____. **Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária: Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

_____. **Não haverá reforma tributária sem mudança de mentalidade**. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2007ago25/nao_havera_reforma_tributaria_mudanca_mentalidade> Acesso: 18 ago. 2017.

VALENTE, Larissa Peixoto. **A aplicabilidade dos meios alternativos de solução de conflitos no Direito Tributário**. 228 f. il. 2016. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2016.

VITÓRIA, Maria Vitória Resedá. **Arbitragem como técnica alternativa de solução de conflito em matéria tributária**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 22, n. 5018, 28 mar. 2017. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/56355>>. Acesso em: 10 ago. 2017.

YURGEL, Ana Paula Olinto. **Arbitragem Tributária Em Portugal: Possibilidade De Inserção Do Instituto No Direito Tributário Brasileiro**. Disponível em: <<http://ie.org.br/site/ieadm/arquivos/cmanoticiaarquivo307.pdf>>. Acesso em: 15 ago. 2017.