ISSN Impresso 1809-3280 | ISSN Eletrônico 2177-1758
www. esmarn.tjrn.jus.br/revistas

Revista Direito e Liberdade

ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE RESOLUÇÃO EFICIENTE DE CONFLITOS FISCAIS

TAX ARBITRATION AS AN INSTRUMENT FOR THE EFFICIENT RESOLUTION OF TAX CONFLICTS

Patrícia Gondim Moreira Pereira*

RESUMO: Este artigo aborda a possibilidade de utilização da arbitragem para a solução de conflitos em matéria tributária, de forma a ampliar o acesso à justiça. Será apontado o panorama atual das demandas tributárias, a demonstrar a ausência de condições do Estado em gerir satisfatoriamente o monopólio da jurisdição, especialmente no que diz respeito aos processos fiscais. Será oferecida a conceituação do instituto de arbitragem e a utilização desta forma de solução de controvérsia no âmbito da Administração Pública. Serão analisados os possíveis óbices, entraves legais e doutrinários a adoção da arbitragem tributária, fixando seus limites, possibilidades e vantagens. Objetiva-se, assim, demonstrar que a arbitragem tributária pode ser instrumento mais eficiente de resolução de conflitos fiscais, sem deixar de observar as normas que compõem o Sistema Tributário Nacional, além de contribuir com a densificação do direito fundamental de acesso à justiça, quanto ao seu aspecto qualitativo.

Palavras-chave: Arbitragem tributária. Óbices. Limites. Possibilidades. Acesso à justiça.

ABSTRACT: This article discusses the possibility of using arbitration to resolve conflicts in tax matters, in order to increase access to justice. The current panorama of tax demands will be shown, pointed out, demonstrating the lack of conditions for the State to manage the monopoly of jurisdiction satisfactorily, especially with regarding to tax proceedings. It will be offered the conceptualization of the arbitration institute and the use of this form of controversy solution within the scope of the Public Administration will be presented. The possible obstacles, legal and doctrinal difficulties in obstacles to the adoption of tax arbitration will be analyzed, establishing their limits, possibilities and advantages. The purpose of this article is to demonstrate that tax arbitration can be a more

* Mestranda do Curso de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Juíza de Direito no Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte. São Paulo – São Paulo – Brasil.

efficient instrument in for resolving tax disputes, while observing the rules that make up the National Tax System, besides contributing to the densification of the fundamental right of access to justice, as to its qualitative aspect.

Keywords: Tax arbitrage. Obstacles. Limits. Possibilities. Access to justice.

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO; 2 DEFINIÇÃO E CARACTERÍSTICAS DA ARBITRAGEM; 3 ARBITRAGEM E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA; 4 ARBITRAGEM NO DIREITO TRIBUTÁRIO; 4.1 DISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E RENÚNCIA À JURISDIÇÃO ESTATAL; 4.2 ARBITRAGEM E VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA; 4.3 A NATUREZA CONTRATUAL OU NÃO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA ESTABELECIDA ENTRE O FISCO E O CONTRIBUINTE E A AUTONOMIA DA VONTADE; 4.4 VANTAGENS DA ARBITRAGEM NA SEARA TRIBUTÁRIA; **5 CONCLUSÃO; REFERÊNCIAS.**

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal, em seu inciso XXXV, do Artigo 5º, estabelece que "[...] não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito". Trata-se do Princípio da Inafastabilidade do Poder Judiciário, também conhecido como Acesso à Justiça.

A essência desse princípio é resguardar a todos o livre acesso à Justiça não apenas em seu aspecto formal, mas também de maneira substancial ou qualitativa, sendo garantido um processo justo, que observe as garantias inerentes ao devido processo legal, ao contraditório e a ampla defesa, sem que nenhum obstáculo impeça ou retarde o exame final pelo Judiciário, em observância ainda ao Princípio da Duração Razoável do Processo.

Entretanto, o cidadão que busca a solução do seu conflito, em vez de encontrar instrumentos ou ferramentas que possibilitem uma resposta para sua contenda em tempo e de forma mais oportuna, muitas vezes esbarra em um Judiciário congestionado e moroso, frustrando sua expectativa de uma decisão rápida e eficaz.

Com efeito, os elevados índices de congestionamento no Poder Judiciário, apontados anualmente no *Relatório Justiça em Números*, divulgados pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), escancaram a impossibilidade

dos órgãos judiciários em absorver todas as demandas, e isso reflete negativamente no tempo e recursos despendidos para fornecer respostas ao jurisdicionado, revelando o descumprimento do preceito fundamental a duração do processo em prazo razoável.

Os dados, divulgados no último relatório em 2017, demonstram que o Poder Judiciário finalizou o ano de 2016 com 79,7 milhões de processos em tramitação, e que mesmo tendo baixado praticamente o mesmo quantitativo de processos que ingressou no ano, cerca de 29 milhões de feitos, a taxa de congestionamento continua ascendente e nunca abaixo de 70% (BRASIL. CNJ, 2017).

Desse acervo de quase 80 milhões de processos pendentes de baixa, no final do ano de 2016, mais da metade (51,1%) se referia à fase de execução.

Há de ser registrado que a maior parte dos processos de execução é composta pelas execuções fiscais, processos que chegam a Juízo depois de que as tentativas de recuperação do crédito tributário se frustraram na via administrativa, provocando sua inscrição na dívida ativa.

Dessa forma, o processo judicial da execução fiscal acaba por repetir etapas e providências de localização do devedor ou patrimônio, já adotadas pela administração fazendária ou pelo Conselho de Fiscalização Profissional, porém sem sucesso.

Segundo o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), o tempo médio de tramitação de uma execução fiscal na Justiça Federal é de nove anos e nove meses, a um custo individual de até R$ 5.606,67 somente para a movimentação da máquina pública, excluído do cômputo os honorários advocatícios (IPEA, 2012). A despeito desse alto valor, a sua efetividade é baixa.

Essa crise enfrentada pelo Poder Judiciário tem se intensificado ao longo dos anos e apresenta reflexos diretos na arrecadação dos entes federados. A recuperação do crédito tributário através das execuções fiscais se mostra insuficiente. Em pesquisa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) se constatou que o valor da dívida ativa federal em 2017 alcançou o valor de R$ 1,84 trilhão, ao passo que o valor recuperado

judicialmente alcançou apenas 0,79% desse montante, ou seja, R$ 14,54 bilhões (BRASIL. PGFN, 2017).

Por outras palavras, se observa que a absorção do poder de ditar as soluções para os conflitos pelo Estado, através unicamente da jurisdição, tornaram o Poder Judiciário lento e sem a eficácia mínima necessária para dirimir as controvérsias em tempo razoável.

Ainda ilustrativo desse cenário ineficiente, merece registro as conclusões encontradas na pesquisa da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), do Grupo de Pesquisa em Contabilidade e Avaliação Econômica e Financeira de Políticas Públicas, intitulada "Modelo de Mensuração do Custo Médio Unitário do Processo de Execução Fiscal Demandado na Justiça Estadual do Rio Grande do Norte"[1] .Em mencionada pesquisa, quanto ao ciclo médio temporal do processo de execução fiscal nas varas não especializadas da Justiça Estadual, o tempo encontrado foi de 1.664,13 dias, o que representa 4 anos, 6 meses e 22 dias, ou seja, aproximadamente a metade do ciclo médio apresentado para os processos que tramitam nas varas especializadas em execução fiscal na Comarca de Natal, que seria de 3.374,32 dias, o que corresponde a 9 anos, 2 meses e 26 dias.

Quanto ao custo médio unitário do processo de execução fiscal, para um processo que tramita nas varas especializadas de Natal, o valor estimado em 31/12/2016 foi calculado em R$ 10.484,72 por processo. Considerando somente as varas não especializadas do interior do Estado, o custo médio unitário estimado para um processo de execução fiscal foi de R$ 5.405,85 por processo, ou seja, 1,94 vezes menor que o valor estimado por processo para varas especializadas em execução fiscal na Comarca de Natal.

Diante dessa alarmante situação de não atendimento satisfatório de acesso à justiça, especificamente das execuções fiscais pendentes de respostas no Poder Judiciário, se busca, aqui, sem a ambição de esgotar o tema, mas, sim, como forma de provocar a reflexão interdisciplinar, analisar a viabilidade ou não de aplicação de mecanismos alternativos de solução de

1. Dados extraídos do relatório final de conclusão a que chegou o Grupo de Pesquisa em Contabilidade e Avaliação Econômica e Financeira de Políticas Públicas em 2017, que se encontra no Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Norte.

conflitos, com foco na arbitragem para a solução das demandas tributárias, como opção capaz de contribuir no alcance de soluções justas dentro de arranjos fomentados pelo Poder Público, até como forma de conferir a eficiência que se espera para lides dessa natureza, especialmente pela possibilidade de redução do número de processos que seriam ajuizados nas mais diversas instâncias do Poder Judiciário.

Esse artigo pretende, portanto, analisar o instituto da arbitragem, de maneira a fomentar a reflexão para os seguintes questionamentos: é possível a aplicação do instituto da arbitragem para a solução de conflitos em matéria tributária no Brasil, sobretudo diante dos Princípios da Legalidade e da Indisponibilidade do crédito tributário? Seria necessário a promulgação de lei complementar a respeito da possibilidade de extinção do crédito tributário por meio da arbitragem, ou apenas a promulgação de lei ordinária seria suficiente? Seria possível a prevalência da autonomia da vontade das partes envolvidas no conflito tributário, a possibilitar a escolha pela arbitragem?

Apesar de o cerne desse ensaio orbitar em torno da problemática explanada, se faz necessária a análise de questões paralelas, a fim de possibilitar uma adequada compreensão do tema abordado no presente estudo. Por essa razão, se inicia o artigo com uma apresentação introdutória acerca do conceito, características e a polêmica em torno da aceitação da submissão da administração pública ao juízo arbitral. Em seguida, se adentrará no centro do trabalho, tentando responder aos questionamentos acima suscitados para, ao final, ser oferecida uma construção do pensamento para reflexão e aprofundamento sobre a possibilidade de utilização de arbitragem na seara tributária como meio de impulsionar as soluções de cunho fiscal, além de contribuir na construção de um Poder Judiciário mais eficiente, dada a possível diminuição dos problemas originados das demandas de massas oriundas das administrações tributárias da União e dos entes federados brasileiros.

2 DEFINIÇÃO E CARACTERÍSTICAS DA ARBITRAGEM

A ideia de confiar a um terceiro a resposta para uma contenda entre duas pessoas já existia no período romano. Cândido Rangel Dina-

marco (2013, p. 35-36) lembra da figura do *judex*, que era um cidadão romano investido pelo *praetor* do múnus público de solucionar contendas entre particulares.

Carreira Alvim (2005, p. 14) compreende a arbitragem como "[...] a jurisdição pela qual as pessoas capazes de contratarem confiam a árbitros, por elas indicados ou não, o julgamento de seus litígios relativos a direitos transigíveis".

A arbitragem corresponde a um equivalente jurisdicional, se configurando como uma alternativa célere e confiável de resolução de conflitos, contribuindo para aliviar a sobrecarga do Poder Judiciário.

Inclusive, questionando o dogma da exclusividade do Estado no exercício da função jurisdicional e da indelegabilidade da jurisdição, menciona Arruda Alvim (2011, p. 197):

> O que se preconiza atualmente é que o Estado não é o único – e, algumas vezes, sequer é o mais adequado – ente vocacionado para esta função, que pode muito bem ser exercida por particulares, algumas vezes com resultados mais proveitosos do que aqueles obtidos no âmbito do Judiciário.

Destacam-se como características principais da arbitragem, seja ela na esfera privada ou pública: a) a autonomia da vontade; b) a imparcialidade e independência do árbitro; c) a exequibilidade; d) a celeridade; e) a especialização; f) a flexibilidade.

É significativo dessa alternativa à justiça pública o exercício da autonomia da vontade, pois é, através dela, que as partes escolhem um terceiro que, como dito acima, irá deliberar acerca do conflito em que se envolveram e, por terem elegido esta terceira pessoa, a quem lhe são conferidos poderes, a sentença arbitral que vier a ser proferida vincula-as com efeitos semelhantes aos das decisões emanadas do Poder Judiciário.

Porém, o império da vontade na arbitragem não significa ilimitada disponibilidade de interesses. No Brasil, a Lei nº 9.307/96 – Lei de arbitragem –, define a arbitrabilidade dos litígios, se referindo este termo a possibilidade de uma controvérsia ser solucionada pelo juízo arbitral,

seja em função da qualidade da pessoa – arbitrabilidade subjetiva, seja em função do objeto – arbitrabilidade objetiva.

Quanto à arbitrabilidade subjetiva, que diz respeito a quem pode se sujeitar à arbitragem, estabelece o art. 1º da Lei nº 9.307/96 que são "as pessoas capazes de contratar", não fazendo distinção entre pessoa física ou jurídica, tampouco em pública ou privada.

As condições para participar do método de arbitragem residem, então, na capacidade civil plena. Inclusive, a pessoa jurídica precisa ser regularmente constituída e formalmente representada.

No que diz respeito a arbitrabilidade objetiva, o artigo acima citado expressa que "os litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis" podem ser solucionados pela estrutura formal arbitral. E, direito patrimonial disponível será todo aquele que "[...] pode ou não ser exercido livremente pelo seu titular, sem que haja norma cogente impondo o cumprimento do preceito, sob pena de nulidade ou anulabilidade do ato praticado com sua infringência" (CARMONA, 2004).

Assim, a escolha do método da arbitragem é ato volitivo livre e espontâneo, decorrente da autonomia privada dos litigantes, que elegem um terceiro para decidir um conflito relativo a direitos patrimoniais disponíveis, sem a intervenção estatal.

A viabilidade instrumental da arbitragem ocorre através de um consenso entre os litigantes, que a Lei nº 9.307/96 chama de convenção de arbitragem (BRASIL, 1996), a qual tem natureza eminentemente contratual. Os *standards* da jurisdição arbitral são os limites definidos na convenção de arbitragem, que pode ocorrer através da cláusula compromissória ou compromisso arbitral, a depender da pré-existência do litígio ou da opção das partes de pactuarem a forma de solução do conflito ainda eventual.

Outras características que são a própria essência da função arbitral são a independência e a imparcialidade dos árbitros. O árbitro tem o dever de ser e se manter independente e imparcial (art. 13, § 6º da Lei de Arbitragem), antes e durante o procedimento arbitral. Assim, não pode ter nenhuma relação de subordinação com as partes ou seus advogados, seja de natureza econômica, profissional, moral, social ou familiar (independência);

ou interesse no resultado do conflito, nem preferência ou favorecimento de uma das partes, ou preconcepções sobre a matéria em litígio, a ponto de ensejar prejulgamento (imparcialidade). Na eventualidade de surgir um impedimento ou caso de suspeição, o árbitro tem o dever de revelar tal fato e renunciar ao encargo. Esse dever de revelação prevalece durante todo o procedimento.

Outro atributo do procedimento arbitral diz respeito à exequibilidade da sentença arbitral. A sentença arbitral proferida com respaldo em cláusula compromissória ou compromisso arbitral, produz efeito vinculante entre as partes, posto que tendo escolhido o procedimento e o(s) árbitro(s), estão comprometidas em aceitar o resultado por elas encomendados; assim, tem pronta exequibilidade. Porém, caso não haja o cumprimento espontâneo da decisão arbitral, poderá o interessado provocar a jurisdição estatal, que é quem detém os poderes da coerção e da execução (GAJARDONI, 2002).

Importante relembrar que, há poucos anos, as decisões arbitrais necessitavam de chancela judicial para que só após pudesse irradiar efeitos jurídicos. Uma vez proferida a sentença arbitral, a parte que perseguisse a sua execução deveria antes apresentá-la ao Judiciário para pedir a sua homologação. Foi somente com a Lei nº 9.307/96, reputada constitucional pelo Pretório Excelso em controle incidental de constitucionalidade (BRASIL. STF, 2001), que se tornou desnecessária esta confirmação, tendo sido reconhecido na sentença arbitral a condição de título executivo judicial, equiparando-a a sentença judicialmente produzida. Porém, quando se aventa que a arbitragem constitui uma solução ao assoberbamento ou lentidão do Judiciário, se costuma apontar como significativa vantagem a celeridade do procedimento arbitral, isto porque a Lei de Arbitragem estabelece que o procedimento arbitral deve ser encerrado no prazo de seis meses após a sua instituição, podendo as partes, árbitros ou os regulamentos das câmaras arbitrais dispor de outra forma, definindo um calendário próprio que os vincula.

Não obstante os trâmites de a arbitragem serem mais céleres do que os do processo judicial, o que torna a arbitragem mais atrativa é a especialidade do conhecimento dos árbitros escolhidos.

A escolha pelas partes da pessoa que irá decidir a controvérsia deverá recair certamente em quem possui *expertise* que guarde íntima relação com a natureza do litígio, que nem sempre será uma pessoa com formação jurídica, podendo ser um engenheiro, contador, médico, ou seja, o profissional que melhor contribuirá para a decisão, trazendo considerações que explicarão os fatos debatidos com maior clareza e precisão.

Em decorrência da autonomia da vontade, a arbitragem possibilita as partes a escolha do procedimento de forma a melhor satisfazer o interesse delas. Diferentemente de um processo judicial, que adota parâmetros rígidos e pré-definidos em lei, o processo arbitral se amolda as necessidades das partes, da causa debatida, das necessidades circunstanciais, ou seja, é flexível. Entretanto, essa possibilidade de escolha conhece restrições que podem ser divididas em quatro grupos, como o faz Marcos André Franco Montoro (2010, p. 134-135): a) respeito aos bons costumes e à ordem pública; b) garantias do contraditório, da igualdade, da imparcialidade e do livre convencimento; c) regras cogentes da legislação nacional; d) observância de princípios processuais constitucionais.

3 ARBITRAGEM E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Definido o conceito e trazidas algumas características do instituto, é necessário tratar a respeito da arbitragem e administração pública, uma vez que há pontos em comum com a questão da arbitragem em matéria tributária.

A possibilidade de um ente público se submeter ao juízo arbitral foi alvo de debate doutrinário e jurisprudencial no cenário brasileiro, tendo sido, ao menos normativamente, superada a questão em face do modelo criado e incorporado pela Lei de Arbitragem (Lei nº 9.307/1996), e sua recente alteração pela Lei Federal nº 13.129/2015, que admitiu expressamente a utilização dessa forma alternativa de solução de conflitos pela administração pública.

Assim, o que se encontra em discussão hoje não é se a Administração Pública pode ou não se submeter à arbitragem, mas se há restrições para a arbitrabilidade de determinadas questões envolvendo esse agente.

O termo "arbitrabilidade", como mencionado no título 2, é utilizado para se referir a possibilidade de uma controvérsia ser solucionada pelo juízo arbitral, seja em função da qualidade da pessoa – arbitrabilidade subjetiva – ou em função do objeto, passível ou não de discussão – arbitrabilidade objetiva.

Quanto à arbitrabilidade subjetiva, a Lei nº 9.307/96 (artigo 1º) permitiu expressamente a todas as pessoas capazes de contratar, não excluindo a Administração Pública direta e indireta, a possibilidade de se valerem da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis.

Sobre o assunto, Carlos Alberto Carmona (2009, p. 45-46.) discorre:

> Quando o Estado atua fora de sua condição de entidade pública, praticando atos de natureza privada – onde poderia ser substituído por um particular na relação jurídica negocial – não se pode pretender aplicáveis as normas próprias dos contratos administrativos, ancoradas no direito público. Se a premissa desta constatação é de que o Estado pode contratar na órbita privada, a consequência natural é de que pode também firmar um compromisso arbitral para decidir os litígios que possam decorrer da contratação. Em conclusão, quando o Estado pratica atos de gestão, desveste-se da supremacia que caracteriza sua atividade típica (exercício de autoridade, onde a Administração pratica atos impondo aos administrados seu obrigatório atendimento), igualando-se aos particulares: os atos, portanto, 'tornam-se vinculantes, geram direitos subjetivos e permanecem imodificáveis pela Administração, salvo quando precários por sua própria natureza'.

Já a possibilidade de determinado conflito ser solucionado pela arbitragem em função de sua natureza é chamada de arbitrabilidade objetiva, e o artigo 1º da Lei nº 9.307/96 expressa que "os litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis" podem ser solucionados pela estrutura formal arbitral.

Assim, o obstáculo para o envolvimento da administração pública na arbitragem consistiria em superar a indisponibilidade do interesse público, que seria protegido pelo princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Interesse Privado.

Sobre o tema dispõe Celso Antônio Bandeira de Melo (2009, p. 45):

> A indisponibilidade dos interesses públicos significa que, sendo interesses qualificados como próprios da coletividade – internos ao setor público -, não se encontram à livre disposição de quem quer que seja por inapropriáveis. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los – o que é também um dever – na estrita conformidade do que predispuser a *intentio legis*.

Ainda sobre a indisponibilidade dos interesses públicos, que para Celso Antônio Bandeira de Melo (2009) decorreria da própria coletividade, é o vetor que indicaria a impossibilidade de negociar interesses públicos e os direitos a eles associados.

Em sentido contrário, entendendo que pensar assim corresponde a uma confusão conceitual, Eros Grau (2002) é assertivo ao defender que:

> [...] É evidente que quando se afirma que a arbitragem se presta a 'dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis' isso não significa que não possa, a Administração, socorrer-se dessa via visando ao mesmo fim. Pois não há qualquer correlação entre disponibilidade ou indisponibilidade de direitos patrimoniais e disponibilidade ou indisponibilidade do interesse público. Dispor de direitos patrimoniais é transferi-los a terceiros. Disponíveis são os direitos patrimoniais que podem ser alienados. A Administração, para realização do interesse público, pratica atos, da mais variada ordem, dispondo de determinados direitos patrimoniais, ainda que não possa fazê-lo em relação a outros deles. Por exemplo, não pode dispor dos direitos patrimoniais que detém sobre os bens públicos de uso comum. Mas é certo que inúmeras vezes deve dispor de direitos patrimoniais, sem que com isso esteja a dispor do interesse público, porque a realização deste último é alcançada mediante a disposição daqueles.

> [...] Daí porque, sempre que puder contratar, o que importa disponibilidade de direitos patrimoniais, poderá a Administração, sem que isso importe disposição do interesse público, convencionar cláusula de arbitragem.

Seguindo a mesma orientação, Carlos Ari Sundfeld e Jacintho Arruda Câmara (2008) defendem que os interesses tutelados pela Administração se coadunam com o procedimento arbitral. Como se referem, invocar a aplicação do Princípio da Indisponibilidade do Interesse Público ao presente tema se mostra completamente fora de contexto e, consequentemente, inadequada. Isso por quê:

> Não foi esse o sentido que a legislação empregou, ao estabelecer que a arbitragem só se destina a "dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis". Com essa demarcação, a Lei de Arbitragem afastou de seu âmbito de aplicação apenas os temas que não admitissem contratação pelas partes. Numa palavra, a lei limitou a aplicação do procedimento arbitral às questões referentes a direito (ou interesse) passível de contratação. Para evitar confusão terminológica – que propicie um falso embate em face do princípio da indisponibilidade do interesse público –, passaremos a designar este requisito como a existência de um direito negociável. [...] É tradicional no Direito Administrativo a distinção entre atos de império e atos de gestão. Os primeiros dizem respeito a matérias inerentes ao Estado, que corresponderiam ao plexo de interesses "indisponíveis" do Poder Público. Os outros envolvem os atos de mera administração. São atos despidos de prerrogativas especiais, cujo objetivo é fixar relações jurídicas normais (de direito comum) entre a Administração e outras pessoas jurídicas. Aproveitando desta vetusta classificação, seria possível afirmar que a intenção da Lei de Arbitragem foi reservar para seu escopo as matérias objeto de atos de gestão. Estariam excluídos de sua abrangência aqueles temas que são objeto de atos de império.

Realmente, o que é importante compreender é que os interesses públicos são classificados em primários e secundários e, apenas os primeiros consistem naqueles que Celso Antônio Bandeira de Melo (2009) expôs

como valores coletivos que devem ser preservados da possibilidade de serem submetidos a arbitragem. Já os interesses públicos secundários, entendidos como aqueles relacionados diretamente aos interesses meramente patrimoniais do Estado, "[...] existem para operacionalizar aqueles [os interesses primários] e, por isso, são disponíveis e suscetíveis de apreciação arbitral".

Cumpre mencionar, inclusive, que o Superior Tribunal de Justiça já se posicionou sobre o assunto, reconhecendo a diferença entre interesses públicos primários e secundários, admitindo a disponibilidade dos interesses públicos secundários pela Administração para fins de arbitragem. A propósito, para o Ministro João Otávio Noronha, é imperioso considerar que os interesses públicos secundários alçados a categoria de indisponíveis traria uma inviabilidade prática da atividade pública em si, já que afeta a própria administração[2].

Porém, como dito no início desse tópico, a recente reforma da Lei de Arbitragem, ocorrida em 2015, do ponto de vista do direito positivado, exime de dúvida qualquer interpretação contrária, permitindo, pois, expressamente, dentro dos liames expostos, a utilização da via arbitral para resolução de litígios que envolvem a administração pública.

Por essas razões, é possível se entender, em conclusão, que não haveria óbice a possibilidade da arbitragem no âmbito da administração pública, não se havendo de falar em ofensa aos princípios da supremacia ou da indisponibilidade do interesse público.

Passemos, pois, a análise do tema cerne do presente artigo, contextualizando esta possibilidade no âmbito fiscal.

4 ARBITRAGEM NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Nos itens acima, foram oferecidas a conceituação da arbitragem, suas características mais marcantes, a possibilidade de utilização dessa forma de solução de controvérsia no âmbito da Administração Pública por se

2. A respeito da referida distinção, cumpre referir que o STJ inclusive já se posicionou a respeito da distinção que ora se coloca, entre interesses públicos primários e secundários, reconhecendo a disponibilidade dos interesses públicos secundários pela Administração para fins de arbitragem (BRASIL. STJ, 2006, p. 299).

entender que esses pontos são de suma importância para o desenvolvimento da temática sobre a viabilidade da utilização do procedimento arbitral para solução de controvérsias na seara tributária.

Em que pese as objeções práticas de natureza doutrinária e teórica, a arbitragem tributária já é aplicada em alguns países, como por exemplo, Itália, Espanha, França, Portugal, Holanda, Inglaterra, Bélgica e Estados Unidos da América (MENDONÇA, 2013).

Além dessas experiências estrangeiras, no âmbito das relações internacionais, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em seu *Model Tax Convention* admite a possibilidade de conflitos de tributação gerados entre seus países membros ou mesmo entre residentes de países membros e os respectivos fiscos virem a ser decididos por arbitragem (MENDONÇA, 2013). Também incentivam a utilização do procedimento arbitral em matéria fiscal a International Fiscal Association e Câmara de Comércio Internacional.

Do mesmo modo, a Organização das Nações Unidas (ONU) recomendou a todos os Estados-Membros a aplicação da arbitragem na solução de controvérsias fiscais, por entender que decorreriam vantagens que permeariam esse meio alternativo, quais sejam "[...] celeridade, publicidade imediata das decisões emitidas pelos árbitros, segurança de contar com uma equipe com competência técnica especializada em matéria fiscal" (PASINATTO; VALLE, 2017).

Como lembra Lídia Maria Ribas (2015), a utilização do procedimento arbitral em conflitos de natureza fiscal tem apresentado resultados imediatos "no sentido de combater a morosidade dos sistemas tradicionais (judiciais)". "Natureza, credibilidade, transparência e eficiência" são alguns dos pontos fortes, sem olvidar do resguardo à "indisponibilidade dos créditos tributários".

Talvez por esses motivos, Portugal, desde 2011, vem utilizado essa solução com o objetivo de reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, como forma de imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que esses opõem à Administração Fiscal, e também como forma de reduzir a pendência de processos de natureza tributária no Poder Judiciário (PORTUGAL, 2011).

Diminuição dos custos de litigância para o Estado e para os contribuintes, dada a resolução de litígios em tempo mais célere, democratização do acesso à justiça, em seu aspecto qualitativo, diminuição do número de feitos ajuizados no contencioso (no Poder Judiciário), possibilidade de antecipação são algumas das vantagens indicadas pela utilização da arbitragem tributária em Portugal (PASINATTO; VALLE, 2017).

Os tribunais arbitrais neste país julgam de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade, e a sentença tem o mesmo valor que as sentenças judiciais. Ademais, se optou por um rol exaustivo das matérias tributárias de competência do Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD (PORTUGAL, 2011).

Segundo Ana Paula Olinto Yurgel (2013, p. 8), o processo arbitral se desenvolve da seguinte forma:

> O contribuinte realiza o pedido de instauração da arbitragem e a administração pública é chamada ao processo, para caso desejem revogar ou substituir o ato sob o qual o contribuinte está solicitando a arbitragem, Caso o fisco não realize nenhum desses atos, dar-se-á início ao procedimento arbitral pela designação dos árbitros, conquanto a administração tributária fique impossibilitada de praticar novo ato relativo ao mesmo sujeito passivo, ao imposto e ao período de tributação, exceto com fundamento em fatos novos. Quanto apresentado o pedido de constituição de tribunal arbitral, o crédito tributário terá o mesmo efeito que lhe caberia quando do ingresso em juízo, ou seja, a suspensão do processo de execução fiscal e a suspensão e interrupção dos prazos de caducidade e de prescrição da prestação tributária.

Para o presidente do Centro de Arbitragem Administrativa português, Nuno Villa-Lobos (2016), tanto o Estado quanto os contribuintes dão mostras de confiança crescente nesse mecanismo de resolução de conflito fiscal, especialmente em virtude de julgamentos céleres, públicos e de elevada qualidade técnica, com custos idênticos aos dos tribunais estatais (JORNAL..., 2014).

Por outro lado, provavelmente influenciada pela crescente aceitação e disseminação dos aspectos positivos em experiências estrangeiras

da arbitragem como meio alternativo para a solução de litígios tributários, no Brasil, se encontra em andamento os Projetos de Lei Complementar nº 469/2009, oriundo do Poder Executivo, que acresce ao art. 171-A do Código Tributário Nacional a transação como modalidade de extinção do crédito tributário, entre outros aspectos. Também merece registro o projeto de Lei nº 5.082/2009 (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2009), que trata da regulamentação do instituto da transação e da arbitragem em matéria tributária no Brasil (distribuído à Comissão de Finanças e Tributação, designado relator o Deputado Alfredo Kaefer, PP-PR).

Ambas as propostas de regulamentações fazem parte do chamado II Pacto Republicano de Estado por um sistema de justiça mais acessível, ágil e efetivo, assinado em abril de 2009 pelos Presidentes da República, do Senado Federal, da Câmara dos Deputados e do Supremo Tribunal Federal. Caso aprovados, o Código Tributário Nacional passaria a prever expressamente a arbitragem na seção que dispõe sobre as demais modalidades de extinção do crédito tributário, possibilitando expressamente sua adoção.

Todavia, em que pesem os fundamentos dos dois projetos de lei, se tem que ainda há muito o que se debater, seja no âmbito doutrinário, jurisprudencial ou até mesmo no âmbito legislativo, sobre a possibilidade e a forma de utilização do juízo arbitral para solucionar controvérsias em matéria tributária.

Há que se perscrutar acerca da disponibilidade do crédito tributário, necessária a possibilidade de o Poder Público adotar solução arbitral; há de se averiguar se o Estado pode renunciar a solução judicial para o fim que se avalia e se a adoção da arbitragem implica violação ao princípio da estrita legalidade.

Também se entende necessário perquirir se, diante da ausência de previsão legal específica, seria necessário edição de lei ordinária ou complementar a viabilizar a solução do conflito via processo arbitral, examinar a natureza da relação entre o fisco e o contribuinte e, por fim, se estaria presente a autonomia da vontade numa contenda tributária.

Adiante, serão comentadas além dessas perspectivas, os possíveis desafios no cenário brasileiro para aplicação da arbitragem em questões fiscais no Brasil, além de eventuais vantagens.

4.1 DISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E RENÚNCIA À JURISDIÇÃO ESTATAL

A primeira questão a ser tratada é sobre a arbitrabilidade objetiva, que no caso específico diz respeito a disponibilidade ou não do crédito tributário, a indicar a possibilidade de solução pela estrutura arbitral.

Seria o crédito tributário um interesse meramente patrimonial do Estado, servindo para garantir os interesses primários, esses sim, indisponíveis?

Sabe-se que o crédito tributário é decorrente do pagamento dos impostos pelos contribuintes, que subsidiam os investimentos nas áreas da saúde, segurança, educação e demais serviços básicos oferecidos pelo Estado. Deste modo, se caracteriza o crédito tributário como interesse público derivado, de natureza instrumental, que subsiste para operacionalizar os interesses primários da administração pública, ou seja, viabilizar a saúde, educação, segurança etc., tendo característica patrimonial.

Em outras palavras, o interesse primário tem como fim maior garantir os serviços básicos ao cidadão, onde por sua vez, o secundário seria o interesse em arrecadar o máximo de recursos para garantir a plena viabilidade desses serviços.

É, portanto, nessa linha de pensamento, possível a utilização da arbitragem, nos termos do artigo 1º, da Lei nº 9.307/1996, já que o crédito tributário, por ser de receita pública derivada, tem natureza disponível.

Porém, a celeuma se instala diante da definição do tributo trazida pelo Código Tributário Nacional, como sendo "[...] toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada", pois, a partir desta definição, parte da doutrina repudia a solução arbitral para controvérsias tributárias, posto sua cobrança decorrer de exercício de atividade vinculada da administração pública.

No entanto, pela definição acima transcrita, o que é de fato indisponível é a *atividade de cobrança* do crédito tributário, e não o próprio crédito tributário. Assim, verificada a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico, não pode o agente público se furtar ao procedimento de cons-

tituição do crédito. No entanto, o crédito tributário, apesar de integrar o patrimônio da Administração Pública, não é, de *per si*, indisponível.

Ao contrário, o próprio Código Tributário Nacional (artigos 151, 156, 171 e 180) traz a possibilidade de o crédito tributário ser anistiado, transacionado, remido ou mesmo parcelado. O que se entende por requisito essencial, de fato, é a plena vinculação das hipóteses de renúncia/disposição ao crédito a fundamentados requisitos e critérios legais.

Não faria sentido a lei viabilizar, nos termos em que prevê, que o Estado renuncie ao recebimento do crédito tributário em determinadas situações e, em contrapartida, estipular se tratar de instituto indisponível.

Quanto ao assunto, Priscilla Faricelli Mendonça (2013) afirma:

> A possibilidade de o poder público dispor do crédito tributário é efetiva, existente e real, na medida em que o CTN permite a anistia, remissão ou mesmo a transação. A disponibilidade e patrimonialidade necessárias à adoção da arbitragem para solução do conflito tributário, requisitos legais essenciais à definição da arbitrabilidade das controvérsias em exame, se encontram, portanto, presentes.

Desse modo, se há possibilidade de o ente público dispor do crédito tributário de forma efetiva e real, também há viabilidade pela opção para submeter a contenda ao tribunal arbitral, pois os sujeitos ativos e passivos estarão apenas escolhendo uma via não estatal, mas que garante, do mesmo modo, o recebimento do crédito tributário.

Assim, as decisões pela via arbitral preservam o interesse público primário e viabilizam o recebimento do crédito de forma mais eficaz para o Estado, nos termos do artigo 2º, § 3º da Lei nº 9.307/1996.

4.2 ARBITRAGEM E VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA

Sob o enfoque da estrita legalidade, prescrita no art. 150, I, da Constituição Federal, as regras do processo tributário devem cuidar de garantir que as determinações acerca do crédito tributário tenham respaldo

legal, sendo inviável, por exemplo, que qualquer solução acerca dos aspectos materiais da regra matriz tributária seja tomada por modalidade processual desprovida de lei.

A roupagem legalista de toda e qualquer regra destinada a regular a solução de controvérsia tributária é, assim, inerente ao sistema tributário brasileiro.

Como salienta James Marins (2003, p. 157):

> Afigura-se de alto valor lógico o encadeamento no sistema tributário nacional dos princípios do plano material da estrita legalidade e tipicidade com os princípios do plano formal da legalidade objetiva e da vinculação, que galvanizam a esfera de proteção legal à relação jurídica tributária – estática e dinâmica – e consolidam seu regime de especial segurança constitucional. Nesse altamente coerente sistema de legalidade protege-se a um só tempo a relação jurídica tributária em sua forma, seu conteúdo e sua atuação.

Poder-se-ia pensar que a necessidade de lei seria apenas para criar ou aumentar tributo, contudo, a melhor interpretação exige previsão legal também para a extinção do tributo. Assim, para que não reste violado o princípio da estrita legalidade, havendo previsão legal, perfeitamente possível a resolução de controvérsia tributária mediante arbitragem.

Sobre o assunto, elucidativo o pensamento de Antônio Souza Ribas (2005, p. 223):

> [...] 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.

Na mesma linha, Heleno Taveira Torres (2002, p. 56) entende que, havendo autorização e previsão legal, a arbitragem tributária poderá ser adotada pela administração pública como forma de solucionar a con-

trovérsia tributária, a depender da anuência do contribuinte a sua adoção (o que decorre da própria natureza da arbitragem). Em assim sendo, não haveria ofensa a estrita legalidade.

Não obstante a constatação de que as regras que norteiam o processo tributário podem e são veiculadas por legislação meramente ordinária[3], resta perquirir se a possibilidade de adoção da arbitragem na seara fiscal depende ou não de autorização em lei complementar, isso porque se considerarmos a arbitragem como causa de extinção da obrigação tributária e, sendo as hipóteses de extinção do crédito tributário taxativas e insculpidas no Código Tributário Nacional (art. 156)[4], lei recepcionada pela Constituição Federal de 1988 com *status* de complementar, necessário seria a elaboração de lei complementar para indicar os pressupostos gerais, limites e condições do uso da arbitragem em matéria tributária.

Entretanto, a arbitragem não consiste em uma forma de extinção do crédito tributário, mas sim em um meio pelo qual se negocia a existência e o pagamento do crédito tributário. Não há extinção, mas sim negociação. Por isso é que se defende que seria desnecessária a edição de lei complementar, com base no art. 146, III, b, da Constituição Federal, bastando, nessa hipótese, tão somente lei ordinária, sendo certo que, a lei que estabelecer a possibilidade de arbitragem em matéria tributária não poderá deixar de prever: forma de acesso da administração pública e do contribuinte ao juízo arbitral, bem como dos efeitos da instauração do processo arbitral, tais como a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, como o fez a lei portuguesa.

Também se exige o impedimento ou impossibilidade de que o juízo arbitral venha a declarar a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei/ato normativo, diante do caso concreto, a impossibilidade de julgamento por equidade e as matérias tributárias passíveis de discussão em um tribunal arbitral, ou seja, os limites substanciais da arbitragem tributária.

3. Encontrou-se regras sobre o aspecto substantivo do processo tributário, em síntese: no Código de Processo Civil quando regula as ações judiciais tributárias; na Lei nº 6.830/80, que trata das execuções fiscais; e, no processo administrativo fiscal federal previsto no Decreto nº. 70.235/1972

4. Importa salientar que o Projeto de Lei Complementar nº. 469/2009 inseriu, dentre as hipóteses do artigo 156 do CTN, o laudo arbitral.

Há ainda de serem fixadas regras sobre a capacidade das partes, ou seja, a capacidade civil do contribuinte e autorização legal no caso do agente público; convenção arbitral por compromisso ou cláusula compromissória; aspectos processuais e procedimentais mínimos do processo arbitral tributário, como por exemplo, momento da instauração da arbitragem, se preventivamente ou posteriormente à constituição do crédito tributário; definição do procedimento de arbitragem e composição do tribunal arbitral.

4.3 A NATUREZA CONTRATUAL OU NÃO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA ESTABELECIDA ENTRE O FISCO E O CONTRIBUINTE E A AUTONOMIA DA VONTADE

Ao contrário da jurisdição estatal, a arbitragem é utilizada por escolha das partes envolvidas no conflito e somente será instituída mediante expressa manifestação dessas. A autonomia da vontade das partes é, pois, como visto em tópico anterior, aspecto intrínseco da arbitragem.

Ocorre que, em determinadas situações, a autonomia da vontade pode não prevalecer, como por exemplo, em demandas nas quais uma das partes é hipossuficiente. Nesses casos, a solução arbitral do conflito não seria adequada, tampouco recomendável, como salienta Carlos Alberto Salles (2010, p. 36-37).

Em se tratando de controvérsia tributária, ambas as partes compõem um vínculo jurídico independentemente de vontade, por imposição legal, posto que o Estado tem que exercer a competência tributária, não podendo dispor da arrecadação, enquanto o contribuinte não escolhe se tornar sujeito passivo da relação jurídico tributária.

Diante dessa inexistência de liberdade no exercício da autonomia da vontade, muitos doutrinadores entendem pela impossibilidade de escolha pelas partes da solução arbitral para resolução da controvérsia fiscal.

Entretanto, parece que invocar a (in)compatibilidade da natureza contratual ou não da relação jurídico-tributária estabelecida entre o Fisco e o contribuinte em decorrência da autonomia da vontade das partes não inviabiliza ou constitui óbice a solução arbitral das controvérsias tributárias.

É que autonomia da vontade, que aqui se relacionaria com a liberdade de cada indivíduo (contribuinte), estaria mais adstrita a aceitação

ou a submissão pelo contribuinte de sua questão fiscal a procedimento arbitral, ou seja, vinculada mais diretamente a aspectos de *vontade interna* do contribuinte.

Como pontuado por Thiago Del Pozza Zanelato (2017), não se há de confundir a "[...] autonomia da vontade com institutos correlatos, especialmente a autonomia privada e a liberdade contratual". A autonomia privada seria a possibilidade de autorregulação, inclusive com a possibilidade de edição de normas jurídicas próprias, enquanto a liberdade contratual consistiria no "efetivo exercício da autonomia da vontade", no sentido de "[...] autonomia para contratar ou não, realizar negociações e avençar termos e condições mutuamente aceitáveis [...], constituindo um contrato que cria direitos e obrigações entre as partes".

E como o Fisco e o contribuinte podem dispor de litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis, no que concerne a arbitragem em matéria fiscal, não se há de entender que haveria qualquer limitação decorrente da autonomia da vontade na submissão dessas questões a soluções alternativas de resolução.

4.4 VANTAGENS DA ARBITRAGEM NA SEARA TRIBUTÁRIA

Passa-se a análise acerca de possíveis vantagens na adoção da arbitragem na solução de conflito em matéria tributária.

Como visto em tópicos anteriores, as principais vantagens apontadas desse método como solução de controvérsias são: a celeridade, a ausência de formalismo processual em sua forma mais tradicional, resguardadas as garantias e princípios inerentes ao processo, a especialização técnica dos árbitros, produzindo decisões mais apropriadas para as demandas apresentadas, a natural disposição dos litigantes em cumprir voluntariamente uma decisão dada em processo que eles consensualmente resolveram instaurar, entre outros.

Trazendo esses aportes para a seara fiscal, temos que a celeridade é questão particularmente interessante, tendo em vista o aspecto inerente à relação continuativa das partes envolvidas em controvérsia tributária e os números de demandas tributárias existentes em um Poder Judiciário

sobrecarregado e incapaz de conferir a efetividade almejada a atividade jurisdicional, bem como os valores que nelas se discutem. Além disso, enquanto pendente de discussão nos meios ordinários de resolução de conflitos (Poder Judiciário), os valores decorrentes do crédito tributário não adentram aos cofres públicos, prejudicando a arrecadação, principal fonte de renda para a efetivação de direitos públicos primários, como a saúde, a educação e a segurança pública.

Nesse cenário, a arbitragem tributária surge como opção a proporcionar resoluções fiscais por meio célere, válido e eficaz, representando uma proposta promissora para a redução da crise do Poder Judiciário, aliando a possibilidade de melhorar a arrecadação, pacificar a relação jurídico-tributária, com perspectiva de conclusão, com êxito e em tempo adequado, de demandas que oneram ambas as partes envolvidas, auxiliando na concreção do direito fundamental ao acesso à justiça, na medida em que é oferecido aos cidadãos outro meio para solucionar os conflitos no ordenamento jurídico fiscal brasileiro.

Por outro lado, com a prática da arbitragem em matéria tributária, provavelmente as empresas não seriam obrigadas a "constituir provisões contábeis e a dar garantias patrimoniais para discussão dos litígios em juízo" (PASQUALIN, 2017).

Como disse o Ministro Luiz Fux, "não existe qualquer razão que inviabilize o uso dos tribunais arbitrais por agentes do Estado" sendo uma "forma mais expedita ou meio mais hábil para a defesa do interesse público" (BRASIL. STJ, 2016) e a aplicação da arbitragem em matéria fiscal iria contribuir na construção de um sistema de justiça tributária especializada, rápida, independente e segura, a complementar o esgotado modelo estatal de exclusividade na resolução dos conflitos hoje vigente.

5 CONCLUSÃO

Como mencionado no preâmbulo deste artigo, pesquisas promovidas pelo Conselho Nacional de Justiça, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apontam um Poder Judiciário sobrecarregado, moroso, e no que diz respeito às lides fiscais, se

destaca a insuficiência do método estatal de resolução de conflito como instrumento hábil para a solução das contendas entre o Fisco e os contribuintes. Com um custo individual na seara federal de até R$ 5.606,67 somente para a movimentação da máquina pública, a cada 100 processos de execução fiscal, 91 permanecem sem solução nas justiças comuns estaduais e federais e, enquanto o valor da dívida ativa federal em 2017 alcançou o valor de R$ 1,84 trilhão, o valor recuperado judicialmente alcançou apenas 0,79% desse montante, ou seja, R$ 14,54 bilhões.

A Constituição Federal garante a todos o acesso à justiça e também assegura a celeridade a todos os procedimentos. Nessa seara, podemos observar a discrepância entre a realidade e o que o direito positivo procura assegurar a todo cidadão.

Apoiada nessa frontal violação ao Princípio da Eficiência, que também deve nortear a atividade jurisdicional, e do exemplo do direito comparado, especialmente português, se procurou analisar, sem pretensão de esgotar o tema, se a arbitragem seria uma solução alternativa viável para os conflitos tributários no sistema jurídico brasileiro.

Para tanto, se adentrou na análise de temas bastante caros ao Direito Tributário, como a natureza do crédito tributário, se disponível ou não. Verificou-se que, ao revés do que uma interpretação mais imediata poderia dar a entender, suposta indisponibilidade não é do crédito tributário em si, mas da cobrança do mesmo, até porque, uma interpretação diversa iria de encontro ao próprio Sistema Tributário Nacional em perigosa contradição, haja vista que o Código Tributário autoriza, em seu artigo 156, a extinção do crédito por meios alternativos de solução de conflito, como a transação, importante subespécie da autocomposição, além da remissão de dívida, anistia e parcelamento, mecanismos de solução possíveis somente em relação a direitos disponíveis. Assim, não se poderia concluir de modo distinto, senão pela arbitrabilidade da controvérsia tributária.

Demostrou-se também que a arbitragem de forma alguma é um benefício ao contribuinte, mas instrumento de negociação ou de transação do crédito tributário, não significando omissão no dever arrecadatório estatal.

Identificou-se, ainda, como possível obstáculo a aplicação da arbitragem nessa seara o fato da relação jurídico-tributária não ser contratual, não decorrer de manifestação da autonomia da vontade entre as partes, uma vez que ela ocorre por imposição legal, posto que o Estado tem que exercer a competência tributária, não podendo dispor da arrecadação, enquanto o contribuinte não escolhe se tornar sujeito passivo da relação jurídico tributária. Porém, tal fato não parece ser suficiente a afastar a adoção de método que as partes entendam como mais vantajoso para solução da controvérsia, podendo ser suprido por autorização legal expressa, como inclusive o é no Direito Português, que adotou a arbitragem em matéria tributária, mediante autorização legal.

Ademais, foi visto que devido ao princípio da estrita legalidade, seria necessária a edição de lei ordinária para tratar de algumas matérias não alcançadas ainda pela Lei de Arbitragem, até para que restem claros alguns elementos importantes para adequada operacionalização da arbitragem tributária, regulando claramente seu regime jurídico.

Por todo exposto, a arbitragem, além de possível, se mostra uma excelente alternativa para a solução de conflitos em matéria tributária, pois sua utilização contribuiria para um avanço no sistema arrecadatório, auxiliaria no desafogamento do Poder Judiciário, forneceria maior tecnicidade às decisões, bem como conferiria maior celeridade a resolução de controvérsias, exercendo o seu papel de instrumento de garantia do direito fundamental de acesso à justiça.

REFERÊNCIAS

ALVIM, J. E. C. **Tratado geral da arbitragem.** Belo Horizonte: Mandamentos, 2005.

ALVIM NETTO, J. M. de A. **Manual de direito processual civil**. 14. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 5082/2009.** Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências. [Situação: Aguardando Parecer do Relator na Comissão de Finanças e Tributação (CFT)]. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/

proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>. Acesso em: 21 jul. 2018.

BRASIL. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Justiça em Números 2017:** ano-base 2016. 13. ed. Brasília: CNJ, 2017. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2017/12/b60a659e5d5cb79337945c1dd137496c.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2018.

_____. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Presidência da República. [2018]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 jun. 2018.

_____. **Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996.** Dispõe sobre a arbitragem. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9307.htm>. Acesso em: 20 jun. 2018.

_____. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números. Dados de 2016.** Brasília, DF: PGFN, 2017. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/noticias/2017/fevereiro/pgfn-disponibiliza-edicao-2017-do-201cpgfn-em-numeros201d/201cpgfn-em-numeros201d-2017.pdf>. Acesso em: 29 abr. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça (STJ). AgRg no Mandado de Segurança: 11308/DF 2005/0212763-0. Relator: Ministro Luiz Fux, Data de Julgamento: 28/06/2006, S1 - Primeira Seção, Data de Publicação: **DJ** 14/08/2006, p. 251.

_____. Superior Tribunal de Justiça (STJ). Recurso Especial 612.439/RS. Relator: Ministro João Otávio de Noronha, 2ª Turma, julgado em 25.10.2005, publicado em **DJ** 14.09.2006, p. 299.

_____. Supremo Tribunal Federal (STF). Agravo Regimental na Sentença Estrangeira: SE-AgR 5206 EP. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 12/12/2001, **DJ** 30-04-2004. PP-00029. EMENT VOL – 02149-06 PP-00958.

CARMONA, C. A. de. **Arbitragem e processo:** um comentário à lei nº 9.307/1996. São Paulo: Atlas, 2004.

DINAMARCO, C. R. **A arbitragem na teoria geral do processo.** São Paulo: Malheiros, 2013.

GAJARDONI, F. da F. Aspectos fundamentais de processo arbitral e pontos de contato com a jurisdição estatal. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 106, p. 189-216, abr./jun. 2002.

GRAU, E. R. Arbitragem e contrato administrativo. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, Porto Alegre, v. 21, p. 141-148, mar. 2002. Disponível em: <http://seer.ufrgs.br/index.php/revfacdir/article/view/72370/40935>. Acesso em: 20 jun. 2018.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Comunicados do Ipea nº 127:** Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). 4 jan. 2012. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicadoipea127.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2018.

JORNAL ECONÔMICO. **Arbitragem tributária tem 917 processos em três anos.** 2014. Disponível em: <http://economico.sapo.pt/noticias/arbitragem-tributária-tem-917-processos-em-tres-anos_196801.html>. Acesso em: 23 jul. 2018.

LEMES. S. **Arbitragem na administração pública.** São Paulo: Quartier Latin, 2007.

MARINS, J. **Direito Processual tributário brasileiro:** administrativo e judicial. São Paulo: Dialética, 2003.

MELLO, C. A. B. de. **Curso de direito administrativo.** 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MENDONÇA, P. F. **Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias.** 2013. 212 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

MONTORO, M. A. F. **Flexibilidade do procedimento arbitral.** 2010. 415 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

PASINATTO, A. P.; VALLE, M. D. T. do. Arbitragem tributária: breve análise luso-brasileira. **Revista Jurídica Luso Brasileira**, Lisboa, v. 6, p. 1041-1074. 2017. Disponível em: <http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/rjlb/2017/6/2017_06_1041_1073.pdf>. Acesso em: 23 jul. 2018.

PASQUALIN, R. Os desafios para implantar a arbitragem tributária no Brasil. **O Estado de São Paulo**, São Paulo, 19 nov. 2017. Política. Disponível em: <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/os-desafios-para-implantar-a-arbitragem-tributaria-no-brasil/>. Acesso em: 20 jun. 2018.

PORTUGAL. **Decreto-Lei nº 10/2011.** Regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 124º da Lei nº 3-B/2010, de 28 de Abril. Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/280904/details/maximized>. Acesso em: 23 jul. 2018.

RIBAS, L. M. Arbitragem fiscal no ambiente do CAAD: Uma proposta para o Brasil. **Revista de Arbitragem Tributária**, Portugal: CAAD, n. 3, jun., 2015.

RIBAS, A. de S.; RIBAS, L. M. L. R. Arbitragem como meio alternativo na solução de controvérsias tributárias. **Revista tributária e de finanças públicas**, São Paulo, n. 60, 2005.

SALLES, C. A. de. **A arbitragem na solução de controvérsias contratuais da administração pública.** 2010. 458 f. Tese (Livre Docência em Direito Processual Civil), Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

SUNDFELD, C. A.; CÂMARA, J. A. O Cabimento da arbitragem nos contratos administrativos. **Revista de Direito Administrativo**, Belo Horizonte, n. 248, maio/ago. 2008.

TORRES, H. T. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 86. 2002.

VILLA-LOBOS, N. Arbitragem Tributária: a experiência portuguesa. In: Congresso Internacional de Arbitragem Tributária, 1., 2016, Lisboa. **Proceedings...** Lisboa, Faculdade de Direito, 2016. Disponível em: <https://www.ideff.pt/xms/files/Iniciativas/2016/I_Congresso_Internacional_de_Arbitragem_Tributaria/Artigo_Congresso_Internacional_Arbitragem_Tributaria.pdf.> Acesso em: 20 jul. 2018.

YURGEL, A. P. O. Arbitragem tributária em Portugal: possibilidade de inserção do instituto no direito tributário brasileiro. **Revista Tributária das Américas**, v. 8, 2013.

ZANELATO, T. Del P. A autonomia da vontade das partes na produção de provas em arbitragem internacional. In: FINKELSTEIN, C. (org.). **Direito e**

Arbitragem: estudos acadêmicos. v. 2. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017. p. 84-129. Disponível em: <http://www.pinheironeto.com.br/Documents/Artigos/Autonomia_ProvasemArbitragemInternacional.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2018.

Correspondência | *Correspondence:*

Patrícia Gondim Moreira Pereira
Rua Dr. Lauro Pinto, 315, Lagoa Nova, CEP 59.064-250. Natal, RN, Brasil.
Fone: (84) 3616-9300.
Email: patriciagondim@gmail.com

Recebido: 10/08/2018.
Aprovado: 14/09/2018.

Nota referencial:

PEREIRA, Patrícia Gondim Moreira. Arbitragem tributária como instrumento de resolução eficiente de conflitos fiscais. **Revista Direito e Liberdade,** Natal, v. 20, n. 3, p. 175-203, set./dez. 2018. Quadrimestral.