

**REVISTA
DA FACULDADE DE
DIREITO DA
UNIVERSIDADE
DE LISBOA**

**LISBON
LAW
REVIEW**

2018/1



LVIX

Revista da Faculdade de Direito
da Universidade de Lisboa
Periodicidade Semestral
Vol. LVIX – 2018/1

LISBON LAW REVIEW

COMISSÃO CIENTÍFICA

Christian Baldus (Universidade de Heidelberg)

Dinah Shelton (Universidade de Georgetown)

Jose Luis Diez Ripolles (Universidade de Málaga)

Juan Fernandez-Armesto (Universidade Pontifícia de Comillas)

Ken Pennington (Universidade Católica da América)

Marco António Marques da Silva (Pontifícia Universidade Católica de São Paulo)

Miodrag Jovanovic (Universidade de Belgrado)

Pedro Ortego Gil (Universidade de Santiago de Compostela)

Pierluigi Chiassoni (Universidade de Génova)

Robert Alexy (Universidade de Kiel)

DIRETOR

Luís Menezes Leitão

COMISSÃO DE REDAÇÃO

Dário Moura Vicente

Fernando Loureiro Bastos

Pedro Caridade de Freitas

Nuno Cunha Rodrigues

SECRETÁRIA DE REDAÇÃO

Rosa Guerreiro

PROPRIEDADE E SECRETARIADO

Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa

Alameda da Universidade – 1649-014 Lisboa – Portugal

EDIÇÃO, EXECUÇÃO GRÁFICA E DISTRIBUIÇÃO

LISBON LAW EDITIONS

Alameda da Universidade – Cidade Universitária – 1649-014 Lisboa – Portugal

ISSN 0870-3116

Depósito Legal n.º 75611/95

Data: Outubro, 2018

5 Editorial

—— **André Mendes Barata**

- 7-42 O Mecanismo Único de Resolução: análise à luz do caso BES
The Single Resolution Mechanism: analysis in light of the BES case

—— **Carla Amado Gomes, Marco Caldeira, José Duarte Coimbra e Francisco Abreu Duarte**

- 43-91 O contencioso administrativo em matéria de direito de asilo e de protecção subsidiária
Procedural administrative remedies in respect of rights to asylum and to subsidiary protection

—— **Dário Moura Vicente**

- 93-113 O princípio da igualdade entre cônjuges no Direito Comparado
The principle of equality of spouses in the light of Comparative Law

—— **Érico Andrade**

- 115-162 A atuação judicial e o contraditório: o artigo 10 do Código de Processo Civil brasileiro de 2015 e as consequências da sua violação
Judicial activity and the principle of *audi alteram partem*: article 10 of Brazilian the Code of Civil procedure of 2015 and the consequences of its violation

—— **Lucas Calafiori Catharino de Assis**

- 163-188 A arbitragem tributária no contexto brasileiro
Tax arbitration in the Brazilian context

—— **Luís Filipe Mota Almeida**

- 189-222 Brevíssimas reflexões sobre a decisão do procedimento no novo Código do Procedimento Administrativo
Brief considerations about the decision of proceedings in the new Administrative Procedure Code

—— **Maria Cláudia Cachapuz**

- 223-248 A configuração e a restrição de direitos subjetivos a partir do exercício de posições jurídicas fundamentais em Hohfeld
Configuration and restriction of subjective rights in Hohfeld's model of basic legal positions

—— **Martim de Albuquerque**

- 249-279 D. Manuel I, o Direito e a Justiça
D. Manuel I, Law and Justice

A arbitragem tributária no contexto brasileiro

Tax arbitration in the Brazilian context

Lucas Calafiori Catharino de Assis

Sumário: Introdução – 1. Contextualização do problema – 2. Arbitragem tributária – a experiência portuguesa – 3. Desafios a serem enfrentados – 3.1. A (in)afastabilidade do controle jurisdicional – 3.2. O dogma da indisponibilidade do crédito tributário – 3.3. A cultura brasileira da judicialização dos litígios – 3.4. Dúvidas acerca da idoneidade e isenção dos árbitros – 4. Dos benefícios visados – 4.1. Maior celeridade e previsibilidade do tempo para resolução de litígios fiscais – 4.2. Maior especialidade dos árbitros e qualidade das decisões – 4.3. Redução dos litígios submetidos a jurisdição administrativa e judicial – Conclusão.

Resumo: O Poder Judiciário Brasileiro passa por uma grave crise e encontra-se a beira da falência. A enorme quantidade de litígios submetidos à sua apreciação supera a sua capacidade em atender os anseios da população por uma justiça célere, eficiente e comprometida com a razoável duração do processo. Diante disso, os meios alternativos de resolução de conflitos começam a ganhar força como uma possível ferramenta de auxílio ao combate à morosidade e a ineficiência e, dentro desse contexto, a arbitragem tributária se destaca como a principal alternativa, principalmente em razão dos resultados concretos observados no modelo Português. Neste artigo, partiremos da contextualização do problema brasileiro para então, a partir da experiência portuguesa, demonstrar os benefícios que a arbitragem tributária pode proporcionar na busca de uma justiça mais célere e eficiente, pois como já afirmava Rui Barbosa, “a justiça atrasada não é justiça; senão injustiça qualificada e manifesta”.

Palavras chave: Arbitragem; Tributário; Resolução de Conflitos; Administração Tributária; Crédito Tributário.

Abstract: The Brazilian Judiciary system is going through a serious crisis. The large number of litigation submitted to it exceeds its capacity to attend the public's

wishes for speedy, efficient justice and committed to the reasonable length of the proceedings. In this context, the forms of alternative dispute resolution are gaining strength as a possible aid tool to combat morosity and inefficiency, and within this context, tax arbitration stands out as the main alternative, mainly due to the concrete results observed in the Portuguese model. In this article, we will begin from the contextualisation of the Brazilian problem and then, through the Portuguese experience, demonstrate the benefits that tax arbitration can provide in the search for a faster and more efficient justice, as Rui Barbosa affirmed, “delayed justice is not justice; but a qualified and manifest injustice. “

Keywords: Arbitration; Tax; Conflict Resolution; Tax Administration; Tax Credit.

Introdução

Não podemos mais evitar e retardar a discussão acerca da necessidade de implantação, no ordenamento jurídico brasileiro, do instituto da arbitragem tributária como meio alternativo de resolução de litígios fiscais entre contribuintes e administração pública.

A situação fiscal brasileira aliada à incapacidade dos tribunais administrativos tributários e do Poder Judiciário em resolver, em tempo hábil, as contendas fiscais faz com que o país clame por uma solução para o problema da morosidade e da ineficiência da justiça brasileira.

O presente artigo visa, portanto, contribuir para a melhor compreensão da matéria para que possa, finalmente, se avançar no debate e na proposição de ideias que coloquem o Brasil no caminho da implementação e amadurecimento dos meios alternativos de resolução de conflitos em matéria fiscal, em especial da arbitragem tributária, seguindo o exemplo de outros países, como Portugal, modelo internacional de resolução de conflitos fiscais por meio da arbitragem e que tem servido de exemplo e impulsionado a discussão do tema em tantos outros países.

Para alcançar esse desiderato, partiremos da análise e contextualização do problema enfrentado pelo Brasil no âmbito das atuais formas de resolução de conflitos existentes em nosso ordenamento jurídico.

Em um segundo momento, analisaremos os principais aspectos da experiência portuguesa com a introdução da arbitragem tributária, com vistas a entender em

qual contexto e de que forma o instituto da arbitragem tributária foi inserido como meio alternativo de resolução de conflitos em Portugal.

Isso nos possibilitará extrair algumas lições acerca do que é necessário ser feito no Brasil, não descuidando das peculiaridades inerentes ao nosso ordenamento jurídico e que o diferem da realidade portuguesa, para que possamos superar alguns obstáculos e dogmas existentes tanto a nível legislativo/interpretativo, como a nível cultural.

Por fim, feitas as necessárias análises dos pontos acima elencados, estaremos aptos a proceder à discussão dos inúmeros benefícios que a implementação do referido instituto poderia trazer ao sistema de resolução de litígios tributários brasileiro.

1. Contextualização do problema

Não podemos dizer que o sistema de resolução de conflitos tributários brasileiro, composto pela esfera administrativa dos entes estatais e do Poder Judiciário, é um exemplo de celeridade, mas, muito pelo contrário, é conhecido mundialmente pela sua morosidade, ocasionada pelo excesso de recursos previstos no ordenamento jurídico nacional e pela cultura brasileira da judicialização dos litígios, que a cada ano entope as varas judiciais e administrativas com centenas de milhares de novas ações¹.

Essa morosidade traz graves prejuízos à economia brasileira, pois além de elevar as taxas de juros em razão da incerteza sobre a possibilidade de os credores receberem seus créditos, se consubstancia como uma das principais causas de afastamento de investidores estrangeiros, os quais não veem no Brasil uma segurança judiciária necessária para o estabelecimento de seus negócios.

No âmbito do Poder Judiciário, uma das classes processuais que mais contribuem para essa morosidade é, sem dúvida, aquela relacionada à discussão de matérias atinentes ao direito tributário.

Prova disso é que, anualmente, o Conselho Nacional de Justiça publica o relatório intitulado “Justiça em Números”, o qual se presta a atender os padrões

¹ Vide ALINE PINHEIRO. *Estudo mostra impacto da ação do Judiciário na economia*. 2005. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2005-dez-02/estudo_mostra_impacto_acao_judiciario_economia. Acesso em: 10 nov. 2017.

necessários para garantir ao cidadão brasileiro o direito à informação previsto constitucionalmente e a dotar o poder público de informações, dados e estatísticas que possibilitem a tomada de medidas tendentes a aprimorar o Poder Judiciário brasileiro e, conseqüentemente, a garantir a efetivação da prestação da tutela jurisdicional.

Analisando-se o histórico dos levantamentos realizados, percebe-se que é uma constante nesses relatórios a posição de destaque das demandas tributárias entre as demandas mais recorrentes, tendo representado 16,69% do total de demandas dos processos ingressados em 2015².

Isso faz com que o prazo médio de duração de um processo tributário na esfera judiciária federal seja de aproximadamente 7 anos³. Esta ineficiência do Poder Público é, ainda, causadora de diversos problemas que impactam a efetividade da prestação da tutela jurisdicional como um todo. O crescente número de ações tributárias em trâmite no Poder Judiciário brasileiro congestionam, ainda mais, o já sobrecarregado sistema judiciário brasileiro, comprometendo a garantia constitucional à razoável duração do processo e a análise de temas de igual ou maior relevância por parte das cortes nacionais.

No âmbito administrativo federal a situação não é diferente. Segundo levantamentos realizados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão responsável por julgar, em última instância, os recursos administrativos que versam sobre litígios tributários envolvendo tributos de competência da União, no mês de abril de 2018 havia 119 mil processos pendentes de julgamento, os quais envolviam um montante aproximado de 130 bilhões de euros⁴.

Referido órgão, a exemplo do Poder Judiciário, também é conhecido pela sua morosidade a qual, segundo estudo realizado em 2015 pela Controladoria Geral da União e pelo Tribunal de Contas da União, faz com que um processo a ele submetido demore em média 5 anos para ser julgado. Esse estudo trouxe ainda outro dado alarmante: o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais levaria

² CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em Números 2017: ano-base 2016*. Brasília, 2017. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2017/11/d982ddf36b7e5d1554aca6f3333f03b9.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2017.

³ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em Números 2016: ano-base 2015*. Brasília, 2016, p. 130-137. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/10/b8f46be3dbff344931a933579915488.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2017.

⁴ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. *Relatórios Gerenciais do CARF*. 2018. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/dados-abertos.pdf>. Acesso em: 13 Jun. 2018.

77 anos para julgar todo seu estoque de pedidos, caso não chegassem novos processos⁵.

Portanto, considerando que o ordenamento jurídico brasileiro permite que um contribuinte que tenha sua pretensão rejeitada na esfera administrativa possa rediscuti-la no âmbito do poder judiciário, nos casos em que um contribuinte opte por se valer de ambas as esferas para discutir uma situação tributária, tal discussão, segundo os levantamentos realizados pelos órgãos acima referidos, pode demorar até 12 anos para ser concluída⁶.

Essa demora excessiva na análise e resolução desses litígios priva o Estado Brasileiro de iniciar os procedimentos executórios tendentes a fazer ingressar nos cofres públicos uma importante parcela da arrecadação que se encontra sob discussão nesses processos.

É certo que nem todo esse montante é de fato devido, pois não são raros os casos de erros cometidos pela administração tributária no momento do lançamento e cobrança de créditos tributários, mas uma grande parcela desse valor, que de fato se consubstancia em valores legitimamente cobrados, deixa de ingressar nos cofres públicos, o que prejudica a realização de investimentos em diversas áreas como saúde, educação e segurança, por exemplo.

Por tudo isso, torna-se premente e inadiável o recurso a métodos alternativos de solução de conflitos, inclusive em relação a matérias de cunho tributário, que possam colaborar com outros instrumentos no sentido de desafogar o Poder Judiciário e as esferas administrativas de julgamento.

Dentre tais medidas, surge como principal opção para auxílio na resolução do problema a figura da arbitragem tributária, já utilizada em outros países como Portugal, e que já demonstrou ser uma ferramenta eficaz na resolução de conflitos de forma célere, econômica e eficiente.

Por essa razão, analisaremos adiante alguns aspectos da experiência portuguesa para então adentrarmos nos obstáculos e desafios que devem ser superados pelo Brasil para que este instrumento seja introduzido em nosso ordenamento jurídico com a mesma taxa de adesão e eficiência do modelo português.

⁵ Controladoria Geral da União; Tribunal de Contas da União. RELATÓRIO DE AUDITORIA Nº 201504306. Brasília, 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/relatorio-auditoria-conjunta-carf.pdf> Acesso em: 13 de Jun. 2018.

⁶ No mesmo sentido *vide* PISCITELLI, TATHIANE; MASCITTO, ANDREA. *Desafios e Limites da Arbitragem Tributária no Direito Brasileiro*. In VILLA-LOBOS, NUNO; PEREIRA, TÂNIA CARVALHAIS (coords.). *Arbitragem Tributária*. Lisboa: CAAD. n. 8 (Janeiro 2018), p. 7.

2. Arbitragem tributária – a experiência portuguesa:

A arbitragem tributária em Portugal guarda estreita relação com a crise econômica enfrentada pelo país em meados de 2008 e nos anos que se seguiram, quando o nível de endividamento do Estado Português chegou ao incrível patamar de 93,3% do PIB Nacional⁷. Isto porque, o Estado Português precisava tomar medidas tendentes a se reestruturar economicamente e, tais medidas, passavam necessariamente pela premente urgência de um instrumento que trouxesse maior celeridade na solução de litígios tributários, os quais alcançavam o patamar de 13 bilhões de euros em 2011⁸.

Em razão disso, incentivado pela *troika* (composta pela Comissão Europeia, pelo Banco Central Europeu e pelo Fundo Monetário Internacional), o Estado Português introduziu por meio do Decreto-Lei n.º 10 de 20 de janeiro de 2011, a arbitragem tributária como meio alternativo para resolução de conflitos em matéria fiscal a qual, segundo se extrai do próprio preâmbulo da referida lei, visava, por um lado, reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo e, finalmente, reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais⁹.

No entanto, o caminho para que isso acontecesse começou a ser trilhado ainda em 2004, ano em que teve lugar uma reforma no contencioso administrativo português, a qual resultou na autorização administrativa para que tribunais arbitrais pudessem proceder à análise e solução que envolvesse contratos e atos administrativos, ainda que de forma muito limitada.

Esse foi um marco muito importante, pois pela primeira vez o ordenamento jurídico português previu expressamente a possibilidade de se submeter ao juízo arbitral a análise de situações envolvendo a administração pública.

Foi nesse contexto que, por meio do Despacho n.º 5097/2009, do Secretário de Estado da Justiça (Diário da República, n.º 30, 2.ª série, de 12 de fevereiro) se

⁷ LÍDIA MARIA RIBAS. Arbitragem Fiscal no Ambiente do CAAD: Uma proposta para o Brasil. *Arbitragem Tributária*. n. 3 (Junho 2015), p. 33.

⁸ LÍDIA MARIA RIBAS, Op. Cit. p. 31.

⁹⁹ Conforme bem observado por Nuno Villa-Lobos “com a introdução da arbitragem tributária procurava-se, precisamente, aumentar a capacidade de resposta da justiça fiscal, apetrechando-a com um novo meio de resolução jurisdicional de litígios de natureza tributária, reforçando-se assim as garantias efetivas dos cidadãos”. (NUNO VILLA-LOBOS. Implementação da Arbitragem Tributária em Portugal. *In 1º Congresso Luso-Brasileiro de Auditores Fiscais e Aduaneiros*. Porto: APIT, 2016, p. 64).

deu, em 2009, a criação do Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD, órgão responsável pela resolução de litígios emergentes das relações de emprego público e de contratos celebrados pela administração pública e que mais tarde, por ocasião do Decreto-Lei n.º 10 de 20 de janeiro de 2011, passaria também a ser competente para resolver, pela via arbitral, os litígios que importem a apreciação da legalidade de atos tributários.

Hoje, passados aproximadamente 6 anos de sua inserção no ordenamento jurídico português, Portugal detêm um sistema de arbitragem tributária único e tido como modelo à nível internacional.

Isto porque, os números apresentados por Portugal demonstraram ao resto do mundo que é possível equacionar litígios tributários sem que seja necessário recorrer ao Poder Judiciário, e o melhor, de forma muito mais célere e economicamente mais interessante aos cofres públicos.

Cientes dos benefícios trazidos pela arbitragem, a sociedade portuguesa, gradativamente, tem optado por este meio alternativo para resolução de seus conflitos de natureza tributária. Ao longo dos 6 anos, o CAAD registrou um aumento exponencial no número de litígios submetidos à arbitragem tributária. Conforme levantamento realizado pelo Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD, no primeiro ano da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 10 de 20 de janeiro de 2011, apenas 26 litígios foram submetidos à jurisdição arbitral.

Já no ano seguinte o órgão registrou um aumento de 576% no número de processos, registrando 150 novos processos arbitrais. Deste momento em diante, o cenário de crescimento se manteve, tendo sido registrados 311 novos processos em 2013, 850 em 2014, 789 em 2015, 772 em 2016 e, até o mês de novembro de 2017, já se somam outros 578 processos a essa estatística, totalizando 3.450 processos que perfazem o montante total de 781.527.423,83€ (setecentos e oitenta e um milhões quinhentos e vinte e sete mil quatrocentos e vinte e três euros e oitenta e três centavos)¹⁰.

É evidente que esses números ainda não se mostram suficientes para eliminar as pendências litigiosas, mas o crescente número de processos submetidos à arbitragem demonstra que, aos poucos, os tribunais arbitrais vão ganhando espaço na sociedade em detrimento dos demais meios de resolução de conflitos.

É preciso ter em mente, ainda, que o CAAD possui limitações de ordem material e também relacionadas ao montante envolvido nos litígios, o que por certo impede

¹⁰ NUNO VILLA-LOBOS. *Ibidem*, p. 65.

que muitos contribuintes que porventura gostariam de optar por esse meio alternativo de resolução de litígios em detrimento do Poder Judiciário, se vejam compelidos a recorrer a esse último.

Podemos citar, por exemplo, a não vinculação da administração tributária à arbitragem nas causas de valor superior a 10.000.000,00 (dez milhões) de euros, bem como aquelas que versem sobre lançamentos relativos a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação¹¹.

Conforme bem observado por Nuno Villa-Lobos, “(...) as matérias que ficaram de fora do âmbito material de competência da arbitragem tributária dão origem a um número expressivo de processos, os quais não podem ser submetidos à apreciação dos tribunais arbitrais, o que, inevitavelmente, obstará o auxílio que poderia ser dado pela arbitragem tributária para o descongestionamento dos tribunais tributários”¹².

Essa percepção do legislador português no sentido de que os tribunais judiciais já não são capazes de garantir à população o acesso à justiça, o que pressupõe também uma razoável duração do processo, fez com que o país se adiantasse em relação aos demais na implementação da arbitragem tributária.

3. Desafios a serem enfrentados:

Portugal já mostrou que a arbitragem tributária, aliada aos demais meios de resolução de conflitos tributários já existentes, pode servir como uma importante ferramenta para o garantia de uma justiça mais célere e eficiente.

No entanto, caso a arbitragem tributária venha a ser adotada pela legislação brasileira, é importante ter em mente as peculiaridades inerentes ao ordenamento jurídico brasileiro, de forma que a incorporação deste meio alternativo de resolução de litígios fiscais seja feita levando-se em consideração essas peculiaridades, não

¹¹ Segundo LÍDIA MARIA RIBAS (Op. Cit., p. 33), “entre os temas mais pronunciados pelo CAAD, depreende-se que as pretensões fiscais dos contribuintes envolvem mais a ilegalidade da liquidação de tributos, da autoliquidação, da retenção na fonte e dos pagamentos por conta, assim como a ilegalidade dos atos de determinação da matéria tributável, dos atos de determinação da matéria coletável e dos atos de fixação de valores patrimoniais”.

¹² NUNO VILLA-LOBOS. Implementação da Arbitragem Tributária em Portugal, p. 68

se limitando a importar legislações alienígenas e transplanta-las automaticamente para nosso ordenamento jurídico.

Não obstante, o exemplo e a experiência portuguesa podem e devem ser levados em consideração pelo legislador brasileiro no momento de uma eventual discussão acerca da introdução deste instituto em nosso ordenamento jurídico, pois de fato temos muito a aprender com a experiência adquirida por Portugal nesses seis anos de aplicação da lei de arbitragem tributária.

Isto porque, muitos dos desafios institucionais que precisam ser superados para que a implementação ocorra, são similares aos que tiveram que ser superados em Portugal.

Por essa razão, neste ponto, debateremos alguns eventuais obstáculos que precisarão ser superados pelo estado brasileiro caso pretenda adotar o instituto da arbitragem tributária, fazendo uso, quando necessário, da experiência portuguesa na busca de uma solução.

3.1. A (in)afastabilidade do controle jurisdicional

O inciso XXXV do artigo 5.º da Constituição Federal de 1988 dispõe que “a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual”.

Diante dessa previsão, há quem defenda que haveria, portanto, uma inafastabilidade do controle jurisdicional do Estado, sendo deste o monopólio do exercício da função jurisdicional¹³. Esse entendimento, salvo melhor juízo, não é o que melhor se coaduna com a interpretação a ser dada ao dispositivo constitucional em comento.

Isso porque, entendemos que em nenhum momento o legislador constitucional pretendeu o monopólio do controle jurisdicional pelo Poder Judiciário. Sua intenção, a nosso ver, foi garantir, através da previsão contida no inciso XXXV do artigo 5.º da CF, que todo o cidadão que desejar submeter um determinado litígio ao Poder Judiciário o possa fazer sem que a lei lhe imponha limitações.

Ou seja, não há nenhuma obrigatoriedade de recurso ao Poder Judiciário, mas apenas uma faculdade garantida constitucionalmente. No mesmo sentido é o enten-

¹³ Nesse sentido *vide* CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO. *Curso de Direito Administrativo*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 36.

dimento de Marcelo Ricardo Escobar, segundo o qual, “da leitura do artigo 5.º, inciso XXXV, da CF/88 extrai-se a faculdade – permissão –, para que o cidadão recorra ao judiciário, não uma obrigação, configurando uma proibição constitucional ao legislador vedar esse direito”¹⁴.

A posição aqui adotada foi, inclusive, confirmada pelo Supremo Tribunal Federal quando o órgão analisou a constitucionalidade da lei de arbitragem brasileira, tendo esta sido reconhecida por ocasião da prolação do acórdão do Agravo Regimental na Sentença Estrangeira n. 5.206-7. Deste acórdão extraímos o seguinte trecho, da lavra do Ministro Nelson Jobim:

“(...) o dispositivo é proibitivo da existência ou da criação de mecanismos que excluam da apreciação do Poder Judiciário lesão a direito ou ameaça a direito. (...) Portanto, se o destinatário da norma é o legislador, preservou-se ao cidadão o direito de opção e não obrigatoriedade do cidadão de compor os seus conflitos fora da área do Poder Judiciário. (...) Logo, não é uma obrigação do cidadão compor os seus conflitos no Poder Judiciário, é uma faculdade”¹⁵.

No entanto, isso não quer dizer que a arbitragem tributária viria para substituir os meios existentes de solução dos conflitos em matéria fiscal, mas, muito pelo contrário. Esse instituto viria para somar forças com os meios já existentes com o único propósito de fazer valer os preceitos constitucionais já exaustivamente referidos no decorrer deste artigo.

Por tal razão, é preciso ter em mente, como bem observa Lidia Maria Ribas, que “o instituto da arbitragem (...) não representa uma ruptura com o Judiciário, porém uma evolução necessária diante dos desafios e conflitos das novas relações humanas e globalizadas”¹⁶.

Por fim, superada essa questão, há quem diga que, mesmo que não haja um monopólio do controle jurisdicional por parte do Poder Judiciário, os litígios de natureza tributária, por envolverem direitos indisponíveis, não poderiam ser submetidos à solução arbitral, razão pela qual passaremos, a partir desse ponto, a analisar a procedência ou não desta afirmação.

¹⁴ MARCELO RICARDO ESCOBAR. *Arbitragem Tributária no Brasil*. São Paulo: Almedina. 2017, p. 46.

¹⁵ Acórdão do Supremo Tribunal Federal SE 5206 AgR; julgado em 12/12/2001; <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>.

¹⁶ Op. Cit., p. 37.

3.2. O dogma da indisponibilidade do crédito tributário

O Brasil, aos poucos, vem caminhando no sentido de superar o tabu da impossibilidade de se proceder à arbitragem em relação à administração pública. Isto porque, durante muitos anos, prevaleceu a visão de que tudo aquilo que tivesse relação com a administração pública era fadado à indisponibilidade e, conseqüentemente, à impossibilidade de transação e de submissão à arbitragem.

Neste sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁷ foi enfático em seu posicionamento no sentido de que “não é aceitável perante a constituição que particulares ártitos (...) possam solver contendas nas quais estejam em causa interesses concernentes a serviços públicos, os quais não se constituem em bens disponíveis, mas indisponíveis, coisas *extra commercium*”.

Por essa razão, ainda de acordo com as palavras do referido jurista, “tudo que diz respeito ao serviço público, portanto – condições de prestações, instrumentos jurídicos compostos em vista desse desiderato, recursos necessários para bem desempenhá-los, comprometimento desses mesmos recursos – é questão que ultrapassa por completo o âmbito decisório de particulares (...). Envolve interesses de elevada estatura, pertinentes à sociedade como um todo; e, bem por isto, quando suscitar algum quadro conflitivo entre as partes, só pode ser soluto pelo Poder Judiciário”.

No entanto, com o passar dos anos, essa visão absolutista foi sendo superada de forma que se foi adquirindo uma percepção de que esse modo de se encarar a indisponibilidade do bem público trazia mais prejuízos do que benefícios à administração pública e à sociedade como um todo.

Por essa razão, a jurisprudência pátria começou a reconhecer que essa indisponibilidade não é absoluta, de forma que pode ser relativizada diante de algumas situações onde o interesse público clame por tal relativização.

Conforme já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, “(...) ao optar pela arbitragem o contratante público não está transigindo com o interesse público, nem abrindo mão de instrumentos de defesa de interesses públicos. Está, sim, escolhendo uma forma mais expedita, ou um meio mais hábil, para a defesa do interesse público”¹⁸.

¹⁷CELSON ANTONIO BANDEIRA DE MELLO. *Curso de Direito Administrativo*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 812

¹⁸ Acórdão do Superior Tribunal de Justiça, MS 11.308/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/04/2008, DJe 19/05/2008.

O Supremo Tribunal Federal também não destoaria desse entendimento tendo, inclusive, reconhecido que “há casos em que o princípio da indisponibilidade do interesse público deve ser atenuado, mormente quando se tem em vista que a solução adotada pela Administração é a que melhor atenderá à ultimação deste interesse”¹⁹.

Diante desse relevante avanço da jurisprudência no sentido da relativização da indisponibilidade do interesse público, o próximo passo é a superação desse dogma no que tange ao crédito tributário.

O Código Tributário Nacional Brasileiro (CTN), em seu artigo 3.º, conceitua tributo 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”.

Deste conceito, importa destacar, para fins de análise do tema em estudo, a parte final do dispositivo que prevê a instituição do tributo por lei (princípio da legalidade tributária) e a necessidade de sua exigência por meio de atividade administrativa plenamente vinculada.

Isto equivale a dizer que a autoridade tributária brasileira, uma vez diante da ocorrência de um fato gerador legalmente previsto, não possui discricionariedade para decidir sobre a exigência ou não do tributo.

Essa previsão fez com que se criasse uma forte corrente doutrinária, a nosso ver equivocada, no sentido de que a arbitragem representaria uma disponibilidade ou renúncia do crédito tributário, o qual seria indisponível²⁰.

Ora, não nos parece acertada a conclusão de impossibilidade de sujeição de litígios tributários à jurisdição arbitral pelo simples motivo de que não há, em nenhum momento, quando da opção pela via arbitral, disponibilidade ou renúncia de crédito tributário por qualquer das partes envolvidas.

E isso nem seria possível, pois até que esgotados todos os meios de impugnação, não há espaço para se falar em indisponibilidade do crédito tributário, pois, conforme bem pontua João Manuel de Lopes Sousa, “até aí não haverá a certeza de

¹⁹ Acórdão do Supremo Tribunal Federal, RE 253885, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Primeira Turma, julgado em 04/06/2002, DJ 21-06-2002 PP-00118 EMENT VOL-02074-04 PP-00796; <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>

²⁰ Neste sentido *vide* HUGO DE BRITO MACHADO. *Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário. In Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. São Paulo: Fórum, 2008, pp. 130-134.

haver direitos de crédito e, por isso, os actos que declaram a eliminação jurídica dos actos que definiram créditos tributários não implicam redução ou extinção desses créditos”²¹.

E mesmo que se entenda que o crédito tributário esteja definitivamente constituído com a notificação do lançamento, como entende a jurisprudência majoritária²², isso não obstaculiza que uma jurisdição diversa da dos tribunais administrativos e judiciais faça a análise da regularidade do lançamento efetivado.

O que há, *in casu*, é uma mera eleição de uma via diversa do Poder Judiciário ou dos órgãos administrativos de julgamento para solução do litígio envolvendo algum dos elementos da obrigação tributária²³.

É o direito, garantido a todo o contribuinte, de impugnar um lançamento tributário e de lançar mão de seu direito a ampla defesa e ao contraditório, sendo exercido, contudo, por um meio diverso dos atualmente previstos no ordenamento jurídico.

Ou seja, o juízo arbitral cuidará apenas de solucionar um conflito, assim como o fazem o Poder Judiciário ou os Tribunais Administrativos quando instados a se manifestar²⁴. Assim, se aceitarmos a tese de que a opção pelo juízo arbitral se substancia em uma renúncia ou disponibilidade do crédito tributário, também precisaremos aceitar que há disposição do crédito quando da opção pelos métodos de resolução de conflitos permitidos pela legislação brasileira, pois o papel do juízo arbitral, qual seja, julgar o litígio posto sob sua apreciação por convenção das partes, é o mesmo desempenhado pelo Poder Judiciário e pelos órgãos administrativos de julgamento (tribunais administrativos, CARF, etc.).

²¹ JOÃO MANUEL LOPES DE SOUSA. Algumas notas sobre o regime da arbitragem tributária. In *A arbitragem administrativa e tributária: Problemas e Desafios*. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2013, p.234.

²² “A notificação do contribuinte para o recolhimento do IPVA perfectibiliza a constituição definitiva do crédito tributário, iniciando-se o prazo prescricional para a execução fiscal no dia seguinte à data estipulada para o vencimento da exação”. (Acórdão do Superior Tribunal de Justiça REsp 1320825/RJ, Rel. Ministro GURGEL DE FÁRIA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/08/2016, DJe 17/08/2016)

²³ No mesmo sentido *vide* MARCIANO SEABRA DE GODOI / LEONARDO VARELA GIANETTI. A superação do dogma da indisponibilidade do crédito tributário. *Arbitragem Tributária*. n. 3 (Junho 2015), p. 39; LÍDIA MARIA RIBAS. Op. Cit., p. 33.

²⁴ Conforme bem pontuam MARCIANO SEABRA DE GODOI e LEONARDO VARELA GIANNETTI (Op. Cit., p. 40), “a semelhança na atividade desenvolvida pelo árbitro e pelo juiz é bem evidente, a ponto de justificar o mesmo tratamento, igualando os efeitos da decisão a um título executivo”. No mesmo sentido *vide* PRISCILA FARICELLI DE MENDONÇA. *Arbitragem e transação tributárias*. Vol. 4. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014, p. 84.

Ademais, conforme bem pontuam Marciano Seabra de Godoi e Leonardo Varella Gianetti²⁵, não é o crédito tributário que é absolutamente indisponível, mas sim a atividade da administração pública tendente a constituir esse crédito tributário²⁶. Esse argumento é facilmente confirmado através de uma simples análise da legislação tributária brasileira.

O artigo 156.º, por exemplo, prevê a possibilidade de o crédito tributário ser objeto de remissão ou transação, estando esta última prevista também no artigo 171.º. O artigo 151.º por sua vez lista o parcelamento do crédito tributário como uma das causas da suspensão de sua exigibilidade.

Neste ponto, precisas são as conclusões de Priscila Faricelli de Mendonça ao afirmar que “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 (...)”²⁷.

Mas, caso ainda que se entenda pela disponibilidade, o que cogitamos apenas para fins argumentativos, faz-se necessário concluir, com base na jurisprudência supra referida que reconhece o caráter não absoluto da indisponibilidade, que é possível sim a submissão de litígios tributários à jurisdição arbitral.

Isso porque, nesses casos, a suposta disponibilidade do bem público se justifica justamente pelo fato de que se presta a realização do interesse público na busca por uma justiça mais célere e especializada, atendendo a preceitos constitucionais como o do acesso à justiça e da razoável duração do processo.

Mais uma vez recorreremos aos ensinamentos de Priscila Faricelli de Mendonça, para quem “o que é indisponível é o dever do Estado de agir no interesse da sociedade e de acordo com os princípios constitucionais vigentes. (...) Para tanto, poderá ser necessário que se disponha de determinado bem, homenageando uma solução mais adequada e menos gravosa à sociedade para determinado conflito, com o que será atendida a eficiência elevada a princípio constitucional”²⁸.

Sendo assim, não há óbice para submeter questões tributárias à análise de tribunais arbitrais desde que haja expressa previsão legislativa para que isso ocorra, pois como vimos, a legislação tributária brasileira já apresenta diversas hipóteses de disposição do crédito tributário, bastando, nas palavras de Priscila Faricelli de

²⁵ Op. Cit. p. 41.

²⁶ No mesmo sentido *vide* PRISCILA FARICELLI DE MENDONÇA. Op. Cit., p. 80.

²⁷ Op. Cit. p, 81.

²⁸ Op. Cit. p. 35.

Mendonça, que haja “a plena vinculação das hipóteses de renúncia/disposição do crédito a criteriosos requisitos e critérios legais”²⁹.

Portanto, é necessário se concluir que a arbitragem tributária não representa disposição do crédito tributário, mas de simples exercício do direito de impugnação por parte do contribuinte através de um meio alternativo, diverso do Poder Judiciário e dos órgãos de julgamento da administração tributária, onde o litígio, assim como nos demais órgãos, será decidido com base no princípio da legalidade e não pela equidade ou por juízos de conveniência dos árbitros.

Superados os dogmas da inafastabilidade do controle jurisdicional e da indisponibilidade do crédito tributário, com a conseqüente conclusão de que não há óbices para a instituição de tribunais arbitrais para tratarem de matérias tributárias no ordenamento jurídico brasileiro, analisaremos adiante os problemas que precisarão ser enfrentados após a sua instituição, como a premente necessidade de se superar a cultura brasileira da judicialização dos litígios e as dúvidas acerca da idoneidade dos árbitros.

3.3. A cultura brasileira da judicialização dos litígios

Ainda que seja instituída a possibilidade de se submeter litígios tributários à apreciação de tribunais arbitrais no Brasil, será preciso um considerável período de tempo e um esforço em termos de conscientização da sociedade acerca dos benefícios que esse meio alternativo de resolução de conflitos pode proporcionar, antes que seja possível se verificar algum resultado concreto.

Isto porque, não apenas no âmbito das relações tributárias, mas em todas as demais relações, sejam elas consumeristas, trabalhistas e etc. a cultura no Brasil é a da judicialização dos litígios decorrentes dessas relações.

Isso é verificado pelo simples dado que demonstra que temos aproximadamente um processo pendente de julgamento para cada dois habitantes. São 80 milhões de processos pendentes em um país com uma população de aproximadamente 200 milhões de habitantes.

Cientes disso, os legisladores brasileiros vêm tomando algumas medidas tendentes a incentivar a sociedade à adoção de meios alternativos de resolução de conflitos. Exemplo disso é que o novo código de processo civil passou a recomendar expressamente no parágrafo 3.º do artigo 3.º que “a conciliação, a mediação e outros

²⁹ Op. Cit. p. 81.

métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial”.

Ainda no âmbito do Novo Código de Processo Civil, o artigo 165.º determina que os tribunais deverão criar centros judiciários de solução consensual de conflitos e, mais adiante, em seu artigo 174.º, incluiu a determinação no sentido de que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios criarão câmaras de mediação e conciliação, com atribuições relacionadas à solução consensual de conflitos no âmbito administrativo.

As instituições também têm feito sua parte através da promoção de eventos que incentivam a autocomposição e a adoção de métodos alternativos de resolução de conflitos. Dentre essas iniciativas se destaca a semana nacional de conciliação, promovida pelo Conselho Nacional de Justiça e que anualmente visa identificar possíveis litígios passíveis de conciliação e intimar as partes para buscar uma solução amigável para o conflito.

Na edição realizada em 2016, essa iniciativa conseguiu chegar a uma composição amigável em 47,42% das 355.188,00 audiências de mediação e conciliação realizadas, o que demonstra a importância de ações como essa³⁰.

No entanto, a adesão às formas alternativas de resolução de conflitos e a auto-composição entre as partes, ainda é muito tímida. Um dado que demonstra bem isso nos é fornecido pelo Relatório Justiça em Números 2017 (ano-base 2016) do CNJ que concluiu que “apesar de o novo código de processo civil tornar obrigatória a realização de uma audiência prévia de conciliação e mediação, a resolução de casos por meio de conciliação ainda apresenta desempenho tímido, sendo que das 30,7 milhões de sentenças e decisões terminativas, apenas 11,9% foram homologatórias de acordo”³¹.

Essa necessária mudança cultural passa também pelo ambiente acadêmico, mais precisamente dos cursos de direito do país. O ensino jurídico no Brasil ainda é muito voltado para o litígio judicial, dando-se pouca ou nenhuma atenção a institutos como a conciliação, mediação e arbitragem.

É preciso que os novos profissionais do direito, futuros advogados, promotores de justiça, magistrados e etc. sejam orientados, desde a universidade, a incentiva-

³⁰ Conselho Nacional de Justiça. *Semana Nacional da Conciliação*. 2016. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2017/03/f4d17ed5938b4330d08a9cb4d959aa21.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2017.

³¹ Op. Cit. pp. 180-181.

rem as partes a conciliarem ou, em caso de sua impossibilidade, a buscarem outros meios, como a arbitragem, em detrimento do Poder Judiciário.

3.4. Dúvidas acerca da idoneidade e isenção dos árbitros

Os recentes escândalos que vieram à tona através das mais variadas operações deflagradas pelos poderes públicos dos Estados e, principalmente, da União, nos fazem refletir se, por ocasião da introdução no ordenamento jurídico brasileiro do instituto da arbitragem tributária, os árbitros responsáveis por analisar os processos envolvendo litígios fiscais entre administração tributária e contribuintes serão dotados da idoneidade e da isenção necessárias para o exercício do cargo.

Já tivemos recentes exemplos de corrupção em órgãos administrativos de julgamento de recursos tributários, dentre eles o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, onde conselheiros possuíam a prática de comercializar decisões favoráveis em troca de vantagens indevidas.

É importante que tenhamos episódios como esse sempre em nossas memórias e que utilizemos a experiência adquirida como meio de combater que atitudes não republicanas voltem a acontecer, não só nos órgãos de julgamento, como em todas as esferas da sociedade. No entanto, não podemos deixar que experiências como essas nos impeçam de avançar no sentido de introduzir meios alternativos de soluções de conflitos que terão o condão de beneficiar a comunidade como um todo³².

Será, de fato, necessário se pensar em um sistema arbitral que garanta a isenção e a idoneidade dos seus árbitros o que, inclusive, foi uma preocupação de Portugal quando da introdução da arbitragem tributária em seu ordenamento jurídico.

A solução encontrada pelo país em questão foi a de que os tribunais arbitrais devem funcionar “sob a égide do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, no Centro de Arbitragem Administrativa, e imediatamente sob o controle deontológico do seu Conselho Deontológico, cujo presidente é também de nomeação do CSTAF”³³.

³² No mesmo sentido *vide* LIVIA SCOCUGLIA. *Portugal tem exemplo aplicável de arbitragem em discussões fiscais*. 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-ago-07/portugal-exemplo-aplicavel-arbitragem-discussoes-fiscais>. Acesso em: 14 nov. 2017.

³³ GERMANO MARQUES DA SILVA. O músculo moral só se nota *a posteriori*, quando falta!. *Revista Arbitragem Tributária*. n. 1, (2014), p. 9.

Segundo Lidia Maria Ribas, “a confiança na idoneidade do CAAD advém do fato deste funcionar com uma estreita ligação com o Conselho Superior dos Tribunais Administrativos Fiscais, restando afastada qualquer preocupação com relação à privatização discricionária da Justiça Fiscal”³⁴.

Ainda segundo a autora³⁵, “(...) os trabalhos do CAAD inclusive permitiram uma moralização da comunidade jurídico-fiscal, eis que operadores privados ou juriconsultos públicos encontraram campo para fazerem valer seus posicionamentos e tentativas de aproximar o fisco dos contribuintes”.

Outro aspecto que contribuiu muito para a credibilidade do juízo tributário arbitral em Portugal e que se mostra de primeira importância também em um eventual projeto de introdução da arbitragem tributária no Brasil é o da publicidade das decisões arbitrais tributárias.

Diferentemente do que acontece na arbitragem comercial, onde há prevalência do primado da confidencialidade das decisões arbitrais, a arbitragem tributária, por envolver interesses inerentes a toda a sociedade, deve necessariamente ser dotada de publicidade.

A lei brasileira nº 9.307, de 23 de setembro de 1996 inclusive já traz a previsão no parágrafo 3.º do artigo 2.º que “a arbitragem que envolva a administração pública (...) respeitará o princípio da publicidade”.

Essa publicidade das decisões arbitrais possui o condão de permitir, por parte de toda a sociedade, o controle das decisões que são proferidas pelos árbitros. Como bem asseverou o Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, para que sejam afastados eventuais receios da sociedade no sentido de a arbitragem tributária ser utilizada como meio de se contornar as imposições legais, as decisões proferidas pelos árbitros devem primar pela qualidade, pela observância ao princípio da legalidade e à observância do dever de fundamentação, devendo, “de resto, ser submetida ao controle da comunidade fiscal alargada, nela incluídos os contribuintes”³⁶.

Por fim, é preciso garantir a imparcialidade dos árbitros, o que pode vir a ser alcançado através da adoção de medidas como a previsão legal de impedimentos para que determinadas pessoas funcionem como árbitros. Em Portugal esses impedimentos vêm descritos no n.º 1 do artigo 44.º do Código de Procedimento Administrativo

³⁴ Op. Cit. p. 33.

³⁵ Op. Cit. p. 35.

³⁶ MANUEL FERNANDO DOS SANTOS SERRA. *Deontologia e ética arbitral tributária*. 2010. Disponível em: https://www.caad.pt/files/documentos/noticias/CAAD-Intervencao_do_Presidente_do_CD_do_CAAD.pdf. Acesso em: 13 nov. 2017.

e no artigo 8.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, o qual prevê que nos dois anos anteriores ao da indicação do árbitro, este não poderá ter sido:

a) dirigente, funcionário ou agente da administração tributária, membro de órgãos sociais, trabalhador, mandatário, auditor ou consultor do sujeito passivo que seja parte no processo, de entidade que se encontre com aquele em relação de domínio, tal como esta é definida no Código das Sociedades Comerciais, ou de pessoa ou entidade que tenha interesse próprio na procedência da pretensão;

b) trabalhador, colaborador, membro, associado ou sócio de entidade que tenha prestado serviços de auditoria, consultoria e jurisconsultoria ou advocacia ao sujeito passivo.

Caso se verifique a presença de alguma dessas causas de impedimento, cabe ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa exonerar o árbitro.

Vale, ademais, destacar que, conforme bem coloca Priscila Faricelli de Mendonça, “a solução arbitral do conflito não representa qualquer vantagem ao contribuinte envolvido na medida em que, tal como na solução judicial, a decisão será exarada por terceiro imparcial não envolvido no conflito (...)”.³⁷

Por fim, é importante sublinhar que os casos de corrupção e de desvio de caráter não são exclusivos dos órgãos de julgamento em que há a participação de particulares como julgadores, não sendo raros os casos de magistrados, promotores e fiscais da administração tributária flagrados cometendo crimes, o que nos permite concluir que os desvios de conduta não estão atrelados exclusivamente à participação de particulares em decisões que envolvam a fazenda pública, mas que são inerentes ao ser humano em geral, seja ele funcionário público ou não³⁸.

4. Dos benefícios visados

Sendo superados os obstáculos acima mencionados, os quais não dependerão apenas de medidas legislativas, mas também de uma mudança de pensamento e de cultura por parte da sociedade brasileira, muitos benefícios podem advir da adoção

³⁷ Op. Cit. p. 80.

³⁸ Neste sentido *vide* JOTA. *CNJ condena juizes que fraudaram precatório bilionário*. 2017. Disponível em: <https://jota.info/justica/cnj-condena-juizes-que-fraudaram-precatório-bilionário-07112017>. Acesso em: 13 nov. 2017.

de métodos alternativos de resolução de conflitos em matéria tributária. Neste tópico, listaremos alguns dos benefícios esperados, os quais se fundamentam em dados concretos de outros países que já adotam a arbitragem tributária como meio alternativo de resolução de seus conflitos tributários.

4.1. Maior celeridade e previsibilidade do tempo para resolução de litígios fiscais

O Brasil se encontra em uma situação fiscal muito delicada e que tem servido de justificativa para implementação de medidas de austeridade por parte dos governos estaduais e federal, a exemplo da reforma trabalhista e da pretendida reforma da previdência.

Hoje o país gasta mais do que aquilo que arrecada, apesar da alta carga tributária existente no Brasil. Essa discrepância se deve muito, além das razões ligadas à corrupção e a má gestão dos recursos públicos, ao grau de litigiosidade existente entre contribuintes e administração tributária que, aliado à incapacidade dos órgãos administrativos e judiciais de resolver esses litígios em um razoável tempo, priva o Poder Público de uma importante parcela da arrecadação que fica “congelada” até que essas disputas sejam resolvidas.

Além disso, a morosidade do Poder Judiciário é uma das causas que são levadas em consideração por investidores estrangeiros quando da decisão de não investir em nosso país, o que nos priva dos importantes reflexos que tais investimentos trazem, como maior arrecadação e geração de empregos.

É possível mencionar, ainda, como reflexo desta morosidade, a subida das taxas de juros em nosso país, pois os credores precisam, de alguma forma, desestimular o inadimplemento, pois sabem que caso este venha a existir, dificilmente poderão contar com o Poder Judiciário para reaver seus créditos perante os devedores, pelo menos dentro de um tempo razoável.

Por essa razão é que se torna tão importante possibilitar que uma parcela dos litígios tributários existentes, ainda que em um montante não tão significativo, seja retirado das costas do Poder Judiciário e dos órgãos administrativos através da criação de outros meios de resolução de litígios que venham para somar forças com tais instâncias na árdua tarefa de descongestionar o sistema judicial brasileiro e garantir à população uma resposta aos seus problemas em um prazo que respeite o princípio da razoável duração do processo.

Esse foi um dos benefícios mais evidentes da adoção da arbitragem tributária em Portugal. Segundo dados do CAAD, o prazo médio para resolução de uma con-

tenda tributária submetida ao juízo arbitral é de pouco mais de 4 meses, prazo muito inferior à medida de tempo necessário para que o mesmo processo seja solucionado pela via dos tribunais administrativos e judiciais que atualmente é de 3 anos³⁹.

Essa celeridade traz, também, maior segurança jurídica aos contribuintes que, ao receberem uma resposta para sua controvérsia com maior celeridade, pode pautar seus atos futuros de acordo com a solução dada na sentença arbitral. Priscila Faricelli de Mendonça nos traz o seguinte exemplo que ilustra bem a questão: “o contribuinte pode não saber se determinado insumo, devido a suas características peculiares, pode ser considerado como totalmente consumido no processo produtivo para fins de creditamento de ICMS. Com a decisão arbitral mais técnica e célere sobre o assunto, a postura de acordo com o quanto decidido poderá ser adotada num curto período de tempo e a adoção de procedimento dúbio não delongará”⁴⁰.

Isso faz com que aqueles contribuintes que tenham plena convicção das razões que fundamentam suas impugnações tributárias ou que possuam dúvidas acerca da correta interpretação da legislação tributária, optem por esta via, deixando o Poder Judiciário e demais instâncias como opção, predominantemente, para aqueles que possuem o único interesse de retardar o máximo possível à apreciação de seu litígio por saberem ser legítima a cobrança perpetrada pelo Poder Público.

4.2. Maior especialidade dos árbitros e qualidade das decisões

Um grande problema que assola o judiciário brasileiro diz respeito também à falta de especialização dos magistrados em relação a matérias tributárias.

O problema se agrava ainda mais se analisarmos a situação das comarcas estaduais localizadas em pequenos municípios, onde em sua grande maioria possuem uma vara única onde o magistrado titular é responsável pelo julgamento de litígios que envolvem desde questões cíveis, tributárias e administrativas, até criminais.

Essa variedade de matérias submetidas a um mesmo julgador, aliada à tão conhecida complexidade da legislação tributária brasileira que a todo momento é alterada e emendada, torna o conhecimento mais aprofundado das questões tributárias por parte desses magistrados quase que uma utopia.

³⁹ NUNO VILLA-LOBOS. Implementação da Arbitragem Tributária em Portugal. In *1º Congresso Luso-Brasileiro de Auditores Fiscais e Aduaneiros*. Porto: APIT, 2016, p. 67.

⁴⁰ Op. Cit. p. 106.

Até mesmo no âmbito dos Tribunais de Justiça dos Estados não há câmaras de julgamento que tratem exclusivamente de matérias tributárias, as quais são julgadas pelas câmaras de direito público que, além de matérias tributárias, analisam também os recursos e ações originárias em que figurem como partes, ativa ou passivamente, o Estado, Municípios, autarquias, empresas públicas, fundações instituídas pelo Poder Público ou autoridades do Estado e de Municípios.

Isso faz com que a qualidade das decisões proferidas pelo Poder Judiciário em matéria tributária fique aquém dos anseios da população, pois o direito tributário é um ramo dotado de alto grau de especificidade que exige do magistrado uma vivência com a matéria que é impossível de ser obtida por juízes generalistas.

A instituição de tribunais arbitrais com competência para julgar matérias tributárias viria para atenuar essa atecnia dos magistrados brasileiros e garantir que as decisões estejam baseadas no direito posto e na correta interpretação a ser dada aos dispositivos legais tributários, uma vez que se exigiria dos árbitros um ilibado saber jurídico tributário.

Em Portugal, por exemplo, os árbitros são escolhidos entre pessoas de comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público, devendo a capacidade técnica ser comprovada através da prova de prática, pelo período mínimo de 10 anos, de atividades relacionadas à área do direito tributário como funções de advocacia, magistratura, docência no ensino superior e as demais atividades listadas no n.º 2 do artigo 7.º do Decreto-Lei 10/2011.

É essa maior especialização dos árbitros, inclusive, um dos fatores que auxiliam na já analisada celeridade dos tribunais arbitrais, pois, conforme bem asseverado por Nuno Villa-Lobos, “(...) só tendo um conhecimento profundo e, nalguns casos, multidisciplinar se torna possível assegurar uma resposta rápida”⁴¹.

Por derradeiro, o próprio Supremo Tribunal Federal recentemente proferiu acórdão onde reconheceu como um dos benefícios da instituição da arbitragem a análise e julgamento dos litígios por profissionais dotados de alto grau de especialidade na matéria tratada, ao afirmar que “a mediação e a arbitragem, enquanto métodos voluntários e alternativos à jurisdição estatal, (i) minimizam a demanda pelo Poder Judiciário e (ii) propiciam a análise dos conflitos intersubjetivos por técnicos e especialistas no tema”⁴².

⁴¹ NUNO VILLA-LOBOS. A prova das nove vantagens. *Arbitragem Tributária*. n. 4 (Jan. 2016), p. 5.

⁴² Acórdão do Supremo Tribunal Federal ADI 5062, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 27/10/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-134 DIVULG 20-06-2017 PUBLIC 21-06-2017.

4.3. Redução dos litígios submetidos a jurisdição administrativa e judicial

Conforme vimos, as jurisdições administrativas e judiciais não possuem mais condições de receber novas demandas, uma vez que sequer são capazes de dar conta, em tempo razoável, dos processos que já se encontram pendentes de julgamento.

A arbitragem, ainda que em um volume reduzido inicialmente, viria como uma forma de atenuar esse problema, desviando litígios que obrigatoriamente seriam submetidos às esferas administrativas e judiciais para essa nova esfera de solução dos conflitos.

No entanto, é essencial que a instituição de uma jurisdição arbitral com competência tributária em nosso país, para que seja bem sucedida, venha acompanhada de um regime transitório onde seja possível para o contribuinte optar pela remessa de processos tributários nos quais figure como parte e que se encontram pendentes de julgamento em tribunais administrativos e judiciais para os tribunais arbitrais.

Esse regime transitório foi tentado por Portugal, mas o prazo inicialmente fixado de 2 anos para que o contribuinte pudesse exercer essa opção acabou, em verdade, sendo de apenas 6 meses, pois apesar de o diploma que instituiu a arbitragem tributária ter entrado em vigor em 25 de janeiro de 2011, a sua aplicação prática só se deu em 1º de Julho de 2011, quando da publicação da Portaria que vinculava a administração tributária ao juízo arbitral.

Ademais, é preciso ter em mente que a competência material dos tribunais arbitrais, caso venham a ser constituídos, será consideravelmente mais limitada do que a competência dos tribunais judiciais, por exemplo, o que reduzirá consideravelmente a capacidade da jurisdição arbitral auxiliar no descongestionamento das esferas administrativas e judiciais.

No entanto, ainda que a arbitragem tributária não possa ser vista como a solução definitiva de todos os problemas de sobrecarga de trabalho em nossos tribunais judiciais e administrativos, a experiência portuguesa nos demonstrou que o juízo arbitral pode ser de grande ajuda na busca pela redução do número de processos.

Isso porque, apesar de todas as limitações de competência apontadas no item 2 do presente artigo, os tribunais arbitrais em Portugal retiraram dos tribunais administrativos e judiciais 3.450 processos que perfazem o montante total de 781.527.423,83€ (setecentos e oitenta e um milhões quinhentos e vinte e sete mil quatrocentos e vinte e três euros e oitenta e três centavos).

No estado calamitoso que se encontram os atuais meios de solução de controvérsias em nosso país, qualquer instituto que venha, ainda que minimamente, atenuar o problema, já pode ser considerado de grande ajuda e de extrema importância e necessidade.

Conclusão

Conforme vimos no decorrer do presente artigo, a realidade do sistema de resolução de litígios tributários brasileiro, marcado pela morosidade e pela incapacidade de atendimento da demanda que lhe é submetida, justifica um maior aprimoramento dos meios alternativos de resolução de conflitos como a conciliação, mediação e a arbitragem.

Como um dos principais gargalos do Poder Judiciário Brasileiro diz respeito às lides que tratam de matéria tributária, torna-se premente o debate no sentido de se criarem tribunais arbitrais com competência para lidar com matérias tributárias em nosso país.

Portugal, que possui um sistema de arbitragem tributária há seis anos, já mostrou ao Brasil e ao mundo que esta é uma ferramenta efetiva no combate à morosidade e na garantia do acesso à justiça e da razoável duração do processo.

Como feito lá, precisamos superar determinados dogmas que ainda permanecem, como os da inafastabilidade da jurisdição estatal e da indisponibilidade do crédito tributário para, o quanto antes, avançarmos no sentido de instituir a tão necessária jurisdição arbitral tributária.

Por certo que a superação desses dogmas será apenas um primeiro passo para que a arbitragem tributária alcance o sucesso e goze do prestígio alcançado pelo instituto em Portugal, o que dependerá de uma reforma no ensino superior jurídico brasileiro de forma que nossos profissionais deixem a academia com uma visão diversa da visão de litigiosidade judiciária que é, hoje, o foco das grades curriculares.

Será preciso também tempo para que a sociedade brasileira, traumatizada pelos tantos esquemas de corrupção que tem vindo à tona, inclusive alguns envolvendo tribunais de julgamento de matérias fiscais, confie na qualidade, imparcialidade e supere eventuais dúvidas que possam existir sobre a idoneidade e isenção dos árbitros.

No entanto, superadas essas barreiras, os benefícios proporcionados pela arbitragem por certo serão notados e ajudarão a tornar a opção pela arbitragem cada vez mais usual quando os contribuintes se verem diante de conflitos com a administração tributária, trazendo-lhes maior celeridade, decisões mais qualificadas e maior segurança jurídica em relação à correta forma de interpretar a legislação tributária.

Bibliografia

- CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. *Relatórios Gerenciais do CARF*. 2018. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/dados-abertos.pdf> Acesso em: 13 Jun. 2018.
- CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em Números 2017: ano-base 2016*. Brasília, 2017. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2017/11/d982ddf36b7e5d1554aca6f3333f03b9.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2017.
- CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Semana Nacional da Conciliação*. 2016. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2017/03/f4d17ed5938b4330d08a9cb4d959aa21.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2017.
- CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO; TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. RELATÓRIO DE AUDITORIA Nº 201504306. Brasília, 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/relatorio-auditoria-conjunta-carf.pdf>. Acesso em: 13 de Jun. 2018.
- ESCOBAR, Marcelo Ricardo. *Arbitragem Tributária no Brasil*. São Paulo: Almedina. 2017. ISBN: 978-85-8493-217-7.
- GODOI, Marciano Seabra de; GIANETTI, Leonardo Varela. *A superação do dogma da indisponibilidade do crédito tributário*. In VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coords.). *Arbitragem Tributária*. Lisboa: CAAD. n. 3 (Junho 2015), pp. 38-46.
- GRUPO DE ESTUDOS EM ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA DO CBAR. *Arbitragem tributária é um caminho a ser explorado*. 2017. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2017-jul-11/opinioao-arbitragem-tributaria-caminho-explorado#_ftn2. Acesso em: 14 nov. 2017.
- JOTA. *CNJ condena juizes que fraudaram precatório bilionário*. 2017. Disponível em: <https://jota.info/justica/cnj-condena-juizes-que-fraudaram-precatório-bilionario-07112017>. Acesso em: 13 nov. 2017
- MACHADO, Hugo de Brito. *Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário*. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. São Paulo: Fórum, 2008
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

- MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. Vol. 4. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014. ISBN 978-85-67426-11-2.
- PINHEIRO, Aline. *Estudo mostra impacto da ação do Judiciário na economia*. 2005. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2005-dez-02/estudo_mostra_impacto_acao_judiciario_economia. Acesso em: 10 nov. 2017.
- PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andrea. *Desafios e Limites da Arbitragem Tributária no Direito Brasileiro*. In VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coords.). *Arbitragem Tributária*. Lisboa: CAAD. n. 8 (Janeiro 2018), p. 7.
- PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *A PGFN em Números*. 2011. Disponível em: [http://www.pgfn.gov.br/noticias/PGFN Em Numeros - 2011.pdf](http://www.pgfn.gov.br/noticias/PGFN%20Em%20Numeros%20-%202011.pdf). Acesso em: 14 nov. 2017.
- RIBAS, Lidia Maria. *Arbitragem Fiscal no Ambiente do CAAD: Uma proposta para o Brasil*. In Villa-lobos, Nuno; Pereira, Tânia Carvalhais (coords.). *Arbitragem Tributária*. Lisboa: CAAD. n. 3 (Junho 2015), pp. 31-37.
- SCOCUGLIA, Livia. *Portugal tem exemplo aplicável de arbitragem em discussões fiscais*. 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-ago-07/portugal-exemplo-aplicavel-arbitragem-discussoes-fiscais>. Acesso em: 14 nov. 2017.
- SERRA, Manuel Fernando dos Santos. *Deontologia e ética arbitral tributária*. 2010. Disponível em: https://www.caad.pt/files/documentos/noticias/CAAD-Intervencao_do_Presidente_do_CD_do_CAAD.pdf. Acesso em: 13 nov. 2017.
- SILVA, Germano Marques da. *O músculo moral só se nota a posteriori, quando falta!*. In VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Revista Arbitragem Tributária*. Lisboa: CAAD. n. 1, (2014), p. 8-9.
- SOUSA, João Manuel Lopes de. *Algumas notas sobre o regime da arbitragem tributária*. In FONSECA, Isabel Celeste M. *A arbitragem administrativa e tributária: Problemas e Desafios*. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2013. ISBN 978-972-40-5026-3, p. 227-242.
- VILLA-LOBOS, Nuno. *A prova das nove vantagens*. In VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coords.). *Arbitragem Tributária*. Lisboa: CAAD. n. 4 (Jan. 2016), p. 5.
- VILLA-LOBOS, Nuno. *Implementação da Arbitragem Tributária em Portugal*. In BARROSO, Susana (coord.). *1º Congresso Luso-Brasileiro de Auditores Fiscais e Aduaneiros*. Porto: APIT, 2016. ISBN 978-989-20-7220-3, p. 63-71.