

**O DEBATE DA PRIVATIZAÇÃO DA JURISDIÇÃO E A ARBITRAGEM
TRIBUTÁRIA NO BRASIL: UMA EVOLUÇÃO NECESSÁRIA**
*THE DEBATE OF PRIVATIZATION OF JURISDICTION AND TAX ARBITRATION IN
BRAZIL: A REQUIRED EVOLUTION*

Saulo Gonçalves Santos*
Rômulo Guilherme Leitão**

RESUMO: Estuda-se a modernização dos métodos de resolução de conflitos, no sentido da privatização e da flexibilização do monopólio estatal da jurisdição, voltada ao âmbito tributário. O tema é atual e relevante por decorrer das execuções fiscais parte do congestionamento atual do Judiciário e por tramitar o Projeto de Lei Complementar n. 469/09 no Congresso Nacional. Elaborou-se uma pesquisa qualitativa, exploratória, de livros, artigos e da jurisprudência. Explica-se a complementaridade da mediação e da conciliação em relação aos litígios mais simples e da arbitragem em relação aos mais complexos, marcados pelo tecnicismo exigido para a área do conhecimento tratada. Aponta-se que os mecanismos alternativos complementam o sistema estatal e não o substitui, com a finalidade de implantar um sistema *multiportas* de solução de demandas. Aborda-se a Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) sobre a tributação do rendimento e do capital, bem como a sua arbitragem tributária internacional prevista. Explora-se o caso de Portugal sobre arbitragem tributária, o seu marco legal e as suas peculiaridades. Por fim, são analisadas a possibilidade da instituição do juízo arbitral tributário no Brasil, suas limitações jurídicas e a necessidade da edição de lei complementar para as modificações. Conclui-se pela possibilidade da implantação da arbitragem tributária no Brasil.

Palavras-chave: Arbitragem; Direito Tributário; possibilidade.

Abstract: The modernization of methods of conflict resolution is studied, in the sense of privatization and the flexibilization of the state monopoly of the jurisdiction. It explains the complementarity of mediation and conciliation in relation to simpler litigation, and arbitration in relation to the more complex ones, marked by the technicality required for the area of knowledge treated. It is explained that the alternative mechanisms complement the state system and do not replace it, with the purpose of implanting a multiport system of solution of demands. It addresses the OECD Model Convention on Taxation of Income and Capital, as well as its planned international tax arbitration. Finally, they are the necessity and possibility of the institution of the tax arbitration court in Brazil, its legal limitations and the need to issue a complementary law for the modifications. The issue is current and relevant as a result of the judicial executions of the current congestion of the Judiciary, and for processing

* Mestrando em Direito e Gestão de Conflitos pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR) e Especialista em Direito Tributário pelo Centro Universitário 7 de Setembro (UNI7). Professor de Direito Tributário II da Universidade Estadual do Vale do Acaraú (UEVA). Juiz de Direito do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará (TJCE).

** Doutor em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza, com bolsa-sanduiche na Boston University, Massachusetts (EUA). Docente do Programa de Pós-Graduação (mestrado e doutorado) e Graduação em Direito da Universidade de Fortaleza. Procurador municipal da Prefeitura de Fortaleza.

Complementary Law Project no. 469/09 in the National Congress. A qualitative, exploratory research of books, articles and jurisprudence was elaborated. It is concluded by the possibility of the implementation of tax arbitrage in Brazil.

Keywords: Arbitration; tax law; possibility.

1. INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por objetivo analisar aspectos modernos da privatização da Administração da Justiça, principalmente da possibilidade de realização da arbitragem em matéria tributária no Brasil. Propõe-se a responder os seguintes questionamentos: qual a compreensão atual em relação a privatização da Administração da Justiça? A arbitragem é um meio adequado para a resolução de conflitos fiscais? Há necessidade de modificação legislativa para a implementação da arbitragem em matéria tributária no Brasil?

O estudo elaborado é atual, uma vez que frequentemente são divulgadas pesquisas apontando a insuficiência dos meios estatais tradicionais de solução dos litígios, existindo atrasos nos julgamentos dos casos pelo Poder Judiciário brasileiro, bem como dificuldades na apreciação dos casos complexos sob os aspectos econômicos, políticos e técnicos.

Tais entraves prejudicam o desenvolvimento econômico do Brasil, já que os investidores e os empresários precisam de clareza, objetividade e segurança jurídica para a realização das suas atividades, o que abrange a existência de mecanismos de solução de conflitos céleres, técnicos e imparciais. Para tanto, sugere-se a implementação da arbitragem em matéria tributária, em caráter complementar, para aperfeiçoar o sistema jurídico atual.

A feitura deste trabalho envolveu a análise de algumas legislações que tratam do tema, principalmente as seguintes: a Nova Consolidação das Leis das Alfândegas e Mesas de Rendas, aprovada por Portaria do Ministro da Fazenda de 13 de abril de 1894; a Lei Federal n. 8.987, de 13 de fevereiro de 1995 (dispõe sobre o regime da concessão e permissão da prestação dos serviços públicos); a Lei Federal n. 9.307, de 23 de setembro de 1996 (“dispõe sobre a arbitragem”); a Lei Federal n. 11.079/04, de 30 de dezembro de 2004 (“institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública”); e a Lei Federal n. 13.129, de 26 de maio de 2015 (modernizou a lei geral da arbitragem).

Realizou-se pesquisa qualitativa, de caráter exploratório, com livros, artigos científicos e jurisprudência pertinente ao tema, sugerindo alterações para que o sistema estudado possa melhor alcançar a sua finalidade de efetiva pacificação social.

Na primeira parte do trabalho, aprecia-se a modernização da prestação jurisdicional e a privatização dos mecanismos de Administração da Justiça, analisando se a arbitragem se afigura como um mecanismo adequado para a resolução de conflitos complexos sob o ponto de vista econômico, técnico e político, bem como o atual estágio da utilização desse instrumento quando uma das partes for o Poder Público.

Na segunda seção, aprecia-se a arbitragem tributária internacional e os investimentos externos, assim como a Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) sobre a tributação do rendimento e do capital, bem como o caso da arbitragem tributária de Portugal.

No último capítulo, explica-se a necessidade e a adequação da introdução da arbitragem em matéria tributária no Brasil, sugerindo-se a edição de lei complementar para a implementação deste mecanismo nesta área do direito público.

2. A MODERNIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL E A PRIVATIZAÇÃO DOS MECANISMOS DE ADMINISTRAÇÃO DA JUSTIÇA

Neste tópico, desenvolvem-se ideias acerca da tendência atual da flexibilização do monopólio estatal da resolução dos conflitos, mediante a privatização dos mecanismos de Administração da Justiça, com a oferta de instrumentos alternativos de solução das lides, explicando-se os motivos de ser a arbitragem apta a ser utilizada quando o Poder Público figurar como uma das partes, bem como em casos complexos sob a ótica econômica, financeira e política.

O aparato estatal sobre o sistema de resolução de demandas está sobrecarregado com uma infinidade de processos que ingressam diariamente no âmbito do Poder Judiciário. Litígios simples e complexos, frequentemente, são abordados com os mesmos instrumentos processuais, promovendo um congestionamento irracional e prejudicial para a população brasileira, diante da falta de eficiência no manejo dos mecanismos.

Segundo o trabalho “Justiça em Números 2018” do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), que tem 2017 como ano base, os processos de execução fiscal são apontados como a maior

causa da ineficiência do Poder Judiciário nacional, visto que são direcionados ao procedimento jurisdicional os créditos tributários que não foram recuperados nas fases administrativas anteriores, havendo uma baixa probabilidade de êxito na recuperação para o erário e uma repetição improdutiva de atos dentro da estrutura judiciária (BRASIL, 2018, p. 125).

Sobre o assunto, aponta-se um alto percentual de congestionamento envolvendo este tipo de procedimento, demonstrando ser imperativo o aperfeiçoamento do sistema existente para a solução das demandas fiscais:

Os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 39% do total de casos pendentes e 74% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 91,7%. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2017, apenas 8 foram baixados. Desconsiderando esses processos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário cairia 9 pontos percentuais, passando de 72% para 63% em 2017 (BRASIL, 2018, p. 125).

Não existem outras alternativas para a resolução dos conflitos tributários após o encerramento dos recursos administrativos, de modo que a lide fiscal inevitavelmente irá parar no âmbito do Poder Judiciário, mesmo com o baixo índice de eficácia demonstrado.

Tais fatos acarretam prejuízos aos investimentos econômicos, haja vista que as lides judiciais tributárias no Brasil possuem um custo elevado, além de não terem previsão para o seu encerramento, diante da morosidade exposta (MENDONÇA, *et. al.*, 2018, *online*).

Ora, se pesquisas demonstraram o baixo grau de resolução dos litígios tributários submetidos ao Poder Judiciário após a fase administrativa, questiona-se: qual a razão de não se admitir a arbitragem nessa esfera específica, em face do sistema estatal atual não funcionar? Esse instrumento privado deveria ser colocado à disposição do particular para - segundo a sua liberdade de escolha, em participação com a entidade pública - que fosse escolhida uma nova forma para a solução do conflito.

A referida alternativa privilegiaria tanto o particular, que teria uma chance efetiva para demonstrar a razoabilidade das suas alegações perante um árbitro com expertise para o tratamento do assunto; quanto o Poder Público, que poderia efetivar a recuperação dos créditos tributários que foram questionados perante a arbitragem e decididos ao seu favor. Essa escolha parece ser uma saída atual e inteligente, já que é uma opção oriunda da discussão da privatização da Justiça, bem como por ofertar utilidades para ambas as partes.

Modernamente, debate-se acerca do tamanho adequado do Estado em relação ao cumprimento dos objetivos que dele se espera. Fala-se numa equação entre a amplitude horizontal das atribuições estatais, em contraposição à verticalidade da força que possui em cada uma das áreas de atuação (NASCIMENTO; MAIA, 2014, p. 343).

Expõe-se:

A composição desta equação teria como consequências: (a) o primeiro quadrante em que baixa eficiência institucional e poucas funções do Estado, são os Estados fracos; (b) o segundo quadrante em o Estado tem muitas funções e muita força, seria um Estado forte, mas difícil de ser mantido pelos altos custos de manutenção e de esforço institucional; (c) o terceiro em que tem poucas funções e muita força, um Estado forte, este consegue um alto grau de eficiência com um aparelho reduzido e concentra suas ações em funções típicas; (d) o quarto quadrante, neste há muitas funções e pouca força, são, em geral, países em desenvolvimento ou subdesenvolvidos com enorme passivo social (NASCIMENTO; MAIA, 2014, p. 343).

Pode-se imaginar que, o Estado ideal, seria aquele com um grande número de atribuições e com força suficiente para o exercício de cada uma delas. Contudo, a manutenção desse aparato exige o dispêndio de um grande volume de recursos públicos, confrontando os princípios da eficiência e da economicidade, enquanto a iniciativa privada poderia atuar em áreas que poderia atingir melhor os objetivos propostos, com o uso de uma menor quantidade de recursos financeiros, a exemplo do que ocorreu com a privatização dos serviços de telecomunicações no Brasil.

O exemplo, exposto na alínea “d” da citação acima, aborda a situação de países em desenvolvimento ou subdesenvolvidos, que assumem muitas funções, mas, em geral, têm pouca força para o alcance dos objetivos pretendidos, frustrando as expectativas sociais criadas por ser pouco eficientes, já que não conseguem implementar as metas definidas.

Neste trabalho, defende-se que o Brasil se encontra nessa situação, por ser um Estado grande, porém com pouca eficiência no alcance de seus objetivos, acarretando em diversas ações judiciais que são movidas contra os entes públicos para a entrega das utilidades prometidas.

Gradativamente, todavia, o Estado brasileiro está promovendo a redução do seu tamanho, com a finalidade de possuir maior força para a concretização das suas funções típicas,

movimento incrementado com o advento da Emenda Constitucional n. 19, de 1998, que implementou a reforma gerencial em território nacional para a efetivação do princípio da eficiência das atividades estatais.

Comparando-se a classificação exposta com os dados trazidos pelo “Justiça em Números 2018” do CNJ, reconhece-se também o enquadramento do Brasil no modelo descrito na letra “d”, no que tange ao sistema público de solução de conflitos, posto que monopoliza os instrumentos de resolução das lides, tendo baixa eficiência no alcance dos fins propostos.

A falta de flexibilidade dos procedimentos judiciais acarreta o descumprimento dos direitos e garantias processuais previstos na Constituição Federal de 1988 (CF/88), evidenciando a necessidade de modernização do sistema. Os juízes brasileiros são encarregados por julgar processos que exigem profundos conhecimentos em áreas específicas (NASCIMENTO; MAIA, 2014, p. 348 e 349), além de terem competência para o julgamento de demandas de pouca complexidade e fácil solução, evidenciando a necessidade de reorganização do aparato estatal.

É preciso se desapegar da ideia de que a função de gestão e resolução de lides é um monopólio do Poder Judiciário, apesar de ser extensivamente concentrada nos tribunais judiciais nacionais (GONÇALVES; CRUZ, 2016, p. 481). É necessário evoluir, no sentido de observar o que seja efetivamente importante, em relação ao conceito de acesso à Justiça, que é o particular vislumbrando o seu problema sendo solucionado não apenas pelo Poder Judiciário, mas por qualquer um dos meios existentes postos ao seu dispor.

Atualmente, defende-se que a norma do art. 5º, XXXV da CF/88, deve ser vista como um direito dos cidadãos elegerem, com base na autonomia da vontade, a melhor forma de composição da sua demanda, dentre os diferentes meios existentes, propiciando a existência de um *sistema multiportas*, com várias opções ofertadas aos particulares, cada uma delas adequada a um tipo específico de demanda (GONÇALVES; CRUZ, 2016, p. 486 e 492).

É nessa linha de raciocínio que se posiciona a questão da privatização da Justiça, devendo ser analisada cautelosamente para que se promova a sua aceitação, com o intuito de melhorar a sistemática contemporânea.

2.1 A ARBITRAGEM COMO UM INSTRUMENTO APTO A COMPLEMENTAR O SISTEMA DE RESOLUÇÃO DE DISPUTAS

O mecanismo estatal existente de gestão de conflitos, gerido pelo Poder Judiciário, faz com que magistrados apreciem tanto processos complexos, quanto os simples, demonstrando desorganização e provocando o congestionamento.

Os litígios simples devem ser abordados prioritariamente por meio da conciliação e da mediação, nos termos regulamentados pela Resolução n. 125/2010 do CNJ, complementando a jurisdição estatal e desafogando os meios convencionais (BRASIL, 2010, *online*).

A Lei Federal n. 9.307/96 foi a responsável por regulamentar a arbitragem em âmbito nacional, estabelecendo-a como adequada para a solução de demandas entre pessoas capazes, quando estiver em discussão direitos patrimoniais disponíveis, nos moldes previstos em seu artigo 1º (BRASIL, 1.996, *online*).

O dispositivo supracitado foi o responsável por estabelecer os requisitos da arbitragem, que são os pressupostos fundamentais para que um litígio seja submetido ao referido modelo. Fala-se em arbitragem *subjetiva* no sentido de que são pessoas capazes aquelas que podem participar desse procedimento, enquanto que a *objetiva* se refere ao objeto a ser apreciado no mecanismo, que deve ser patrimonial e disponível (TEDESCO; MACHADO, 2018, p. 72).

Em que pese a regular elaboração desta norma, a sua constitucionalidade foi arguida na homologação de Sentença Estrangeira n. 5.206, de 12 de dezembro de 2001, tendo o Supremo Tribunal Federal (STF) declarado que a instituição da arbitragem não viola o princípio da inafastabilidade da jurisdição, previsto no art. 5º, XXXV da CF/88, afirmando a sua compatibilidade com essa (BRASIL, 2004, *online*).

Esse meio é o mais adequado para litígios específicos que sejam complexos e exijam conhecimentos aprofundados em determinadas áreas, já que o magistrado, ainda que portador de extrema competência, não possuirá o domínio de um campo da ciência marcado pela tecnicidade, diante da infinidade de processos que estão sob a sua responsabilidade, de modo que é mais provável que uma decisão mais justa seja proferida por um árbitro (MARINONI; ARENHART, 2007, p. 761).

Existem casos, principalmente envolvendo investimentos externos com o foco no desenvolvimento em determinados Estados, onde há altos valores monetários envolvidos, e a

segurança jurídica é determinante para que o parceiro privado aceite fornecer o seu capital para o parceiro público, viabilizando o projeto de infraestrutura pretendido.

Nessas hipóteses, o objeto de um futuro litígio possuirá elevados interesses econômicos e políticos arraigados, de maneira que a adoção da arbitragem, por ser o árbitro um juiz eleito por ambas as partes, possibilitará uma maior confiança no procedimento de resolução de demandas empregado.

O caso da nacionalização do Canal de Suez, em 1956, por Gamal Abdel Nasser, impactou financeiramente a companhia anglo-francesa que gerenciava o empreendimento (GABRIEL, 2016, p. 98), sendo um evento onde os fortes interesses econômicos e políticos envolvidos poderiam influenciar negativamente o meio estatal de resolução de litígios.

Além da elevada qualidade técnica das decisões proferidas em arbitragem de casos de alta complexidade, a celeridade necessária para a resolução das dinâmicas relações sociais, econômicas e políticas modernas é outro fator que vem indicando a adoção dela como meio mais idôneo, em razão da sua maior compatibilidade concreta (MENDONÇA, 2013, p. 13).

Contudo, nem a arbitragem, nem a mediação e a conciliação, devem ser empregadas de modo a substituir os meios estatais de resolução de demandas, haja vista que os litígios de massa não se enquadram nos fins dos meios privados, sob pena de derrocada dessa tentativa de aperfeiçoamento e de transferência do congestionamento dos meios judiciais para os extrajudiciais de solução de disputas, devendo-se primar pelo caráter complementar, no sentido de que cada espécie de litígio pode melhor ser resolvido através de um determinado instrumento mais apropriado (GONÇALVES; CRUZ, 2016, p. 492).

2.2 A ARBITRAGEM E A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A utilização da arbitragem como meio de resolução de litígios envolvendo o poder público sempre foi uma matéria alvo de polêmicas, não havendo consenso nesse ponto. A real interpretação da expressão “direitos patrimoniais disponíveis”, previsto no art. 1º, da Lei Federal n. 9.307/96 (BRASIL, 1996, *online*), verdadeiro conceito jurídico indeterminado, dificultou o avanço da discussão em torno do assunto.

O Decreto-Lei n. 2.300/86, que dispunha sobre licitações e contratos da Administração Federal e dava outras providências – e precedeu à Lei Federal n. 8.666/93 e foi por essa

revogada – continha dispositivo que permitia a instituição de arbitragem em face do poder público, em casos de concorrências internacionais com o pagamento realizado mediante financiamento concedido por organismos internacionais de que o Brasil fizesse parte, nos termos dos seus artigos 25, parágrafo 13 e parágrafo único do art. 45 (BRASIL, 1.986, *online*).

Antes da Lei Federal n. 11.079/04, que instituiu a regulamentação das parcerias público-privadas, havia quem defendesse que toda a atividade da Administração Pública nos contratos administrativos, por ser pautada no princípio da legalidade e da supremacia do interesse público, dentre outros, versava sobre direitos patrimoniais indisponíveis e, diante também da ausência de previsão legal específica na Lei Federal n. 9.307/96, incabível seria a utilização do procedimento arbitral (OLIVEIRA, 2005, p. 258).

O Tribunal de Contas da União (TCU) já teve a oportunidade de acolher esse entendimento no Acórdão n. 1.099/06, declarando a nulidade da cláusula contratual que previu a instituição do juízo arbitral em determinado contrato administrativo, por ausência de previsão legal e por afronta aos princípios do direito público (BRASIL, 2006, *online*).

Percebe-se que, o entendimento encampado tanto pela doutrina administrativa da época, quanto pelo citado órgão de contas, levou em consideração um posicionamento conservador do conceito de interesse público, não fazendo a diferenciação entre interesse público primário e secundário, já que indistintamente o julgou como indisponível.

Com o passar dos anos, eventos históricos como a implantação do Plano Real, as privatizações, a necessidade de investimentos em infraestrutura e de melhoramento dos serviços públicos, bem como a ausência de recursos financeiros para a efetivação desses objetivos, fez com que o Brasil optasse pela adoção do mecanismo das parcerias público-privadas, o que foi feito por intermédio da Lei Federal n. 11.079/04 (TEDESCO; MACHADO, 2018, p. 67).

Observou-se - em casos envolvendo a realização de altos investimentos, havendo carência de recursos financeiros estatais - que a Administração Pública precisava evoluir para implementar parcerias com as entidades particulares, para que empreendimentos que fossem do interesse do poder público e atraíssem a iniciativa privada pudessem ser efetivados.

Com a intensificação global das relações entre Estado, empresas, organizações da sociedade civil e cidadãos, um novo caminho passou a direcionar esse relacionamento moderno, de modo que gradativamente a imposição da vontade estatal, prevista no seu regime jurídico-

administrativo inflexível, vai cedendo espaço para a negociação, com o reconhecimento da autonomia de vontade das partes envolvidas (OLIVEIRA, 2005, p. 243).

Internacionalmente, percebeu-se que é possível a realização de grandes investimentos em infraestrutura e em serviços coletivos, com a melhora significativa da qualidade da prestação desses, e a participação da iniciativa privada, tendo sido tais sociedades efetivadas por intermédio das parcerias público-privadas (OLIVEIRA, 2005, p. 245).

Esse tipo de necessidade estatal está acarretando o nascimento de um novo entendimento acerca dos contratos com o poder público, onde as bases negociais e a autonomia de vontade são ampliadas, com o direcionamento para a paridade entre particular e ente público (OLIVEIRA, 2005, p. 248), já que o interesse do Estado é atrair o particular para a realização de parcerias, flexibilizando o seu regime de direito público para tanto.

É nesse contexto de dependência do parceiro público em relação ao particular, com a ampliação da paridade entre ambos e dos espaços de negociação, que foi inserida a possibilidade do emprego de mecanismos privados de resolução de disputas - como a arbitragem - nas parcerias público-privadas, no art. 11, III, da Lei Federal n. 11.079/04 (BRASIL, 2004, *online*).

Em setores específicos do ramo econômico dos serviços públicos, principalmente aqueles que foram concedidos para a iniciativa particular e foram regulados por leis específicas, há uma tendência na autorização da utilização da arbitragem como o meio privado de resolução de disputas a ser aplicado, nos termos do que foi previsto no inciso XV do art. 93, da Lei Federal 9.472 e inciso X, do art. 43, da Lei Federal n. 9.478/97, estabelecidos respectivamente para a exploração e produção do petróleo e gás natural e serviços de telecomunicação (OLIVEIRA, 2005, p. 242).

A Lei Federal n. 13.129/15 acrescentou o parágrafo 1º, ao art. 1º, da Lei Federal n. 9.307/96, estabelecendo ser cabível o emprego da arbitragem envolvendo a Administração Pública direta e indireta em casos de direitos patrimoniais disponíveis (BRASIL, 2015, *online*).

Defende-se, no entendimento seguido neste trabalho, que o interesse público primário está sob a titularidade da coletividade, sendo supremo diante do interesse privado e indisponível; o interesse público secundário é aquele patrimonial disponível, de natureza financeira ou econômica, sendo detido pela Administração Pública na qualidade de pessoa jurídica de direito público, passível de transação ou de decisão do juízo arbitral (TEDESCO; MACHADO, 2018).

Litígios envolvendo diretamente educação, saúde e segurança pública envolvem o interesse público primário, que é marcado pela indisponibilidade, não podendo a arbitragem ser empregada para a respectiva resolução.

O posicionamento é consentâneo com o mundo moderno, pois as relações contratuais envolvendo o poder público não podem permanecer rígidas como aconteciam em outros momentos, sob pena do particular não se sentir atraído para negociar com a Administração Pública.

É importante destacar os ensinamentos de Luiz Guilherme Marinoni e Sérgio Cruz Arenhart, no sentido de que mesmo o interesse público indisponível pode gerar efeitos disponíveis, de modo que seria possível a utilização da arbitragem não para discutir o fundo do direito, mas sim os seus reflexos transacionáveis (2007, p. 766).

João Pedro Accioly (2018, p. 7-8), por sua vez, tratando do direito comparado, afirma que os sistemas jurídicos oriundos da *civil law* são mais resistentes ao emprego da arbitragem contra o poder público; enquanto que os que derivam da *common law*, marcados pela consensualidade e pela existência de paridade entre o poder público e o particular em um contrato, aceitam a arbitragem com o poder público sem grandes resistências.

Afirma ainda que a arbitragem contra a Administração Pública é empregada nos Estados Unidos da América (EUA) e será autorizada pelo servidor que puder realizar o acordo sobre a matéria controvertida, bem como por ato especial da instância gestora da entidade (ACCIOLY, 2018, p. 23).

Por fim, declina que os meios alternativos de resolução de disputas nos EUA, dentre eles a arbitragem, podem não ser empregados, desde que presentes algumas situações, segundo determinação do *Administrative Dispute Resolution Act of 1996* – ADRA:

- (1) for conveniente que se estabeleça um precedente judicial a respeito do tema controvertido;
- (2) o objeto da controvérsia consistir em relevante política de governo;
- (3) houver possibilidade de se criar disparidades em relação a outros casos individuais de idêntica natureza;
- (4) a matéria afetar significativamente pessoas ou organizações que não sejam partes da disputa;
- (5) for necessário produzir e conservar ampla documentação a respeito do conflito;
- (6) for recomendável que a decisão seja adotada pela própria entidade administrativa – a fim de preservar a sua autoridade (ACCIOLY, 2018, p. 23 e 24).

Em síntese, afirma-se que a arbitragem não será cabível nos EUA quando, de algum modo, a resolução do litígio influenciar terceiros outros que não participem do feito procedimental, de modo a haver um interesse público na atribuição de efeitos gerais do conflito a ser resolvido.

Tais limitações podem ser aplicadas ao ordenamento jurídico brasileiro, por serem compatíveis com o interesse público primário indisponível não sujeito à arbitragem, principalmente em se tratando da matéria tributária, consoante se demonstrará adiante.

3. A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL E OS INVESTIMENTOS EXTERNOS

A globalização do mundo moderno tem eliminado as barreiras do mercado internacional, em razão: da existência de necessidades globais, que são supridas por determinados Estados produtores de insumos específicos; de grandes multinacionais, com atuação em diversas regiões do território mundial; dentre outros fatores.

Tais fatos fazem com que os investidores internacionais busquem oportunidades nos mais diversos países existentes, pouco importando atualmente as fronteiras físicas das nações. Para a existência de um ambiente de negócios favorável aos investimentos externos, deve haver uma ordem jurídica clara, simples, com mecanismos de resolução de disputas confiáveis, propiciando segurança jurídica para os participantes deste ciclo, que tende a ser alcançado com a diminuição dos riscos políticos, econômicos e jurídicos do receptor dos aportes financeiros internacionais.

Um aspecto que é sempre levado em consideração é a tributação envolvida nos negócios internacionais, de modo que os acordos globais, para evitarem a bitributação e a evasão fiscal, ganham importância no cenário do mercado financeiro aqui retratado.

É fato que os investimentos se pautam na maximização das oportunidades e minimização das perdas e dos custos, de modo que o mercado global, por intermédio de diversos organismos internacionais, acaba por produzir diversas diretrizes no sentido de implementar cenários propícios para a proliferação de negócios financeiros seguros e rentáveis.

Casos como o da nacionalização do Canal de Suez no Egito já retratado, e dos ativos da Petrobrás na Bolívia, em 2006, são eventos políticos causadores de insegurança jurídica e que

provocaram prejuízos econômicos para os seus investidores, prejudicando o mercado financeiro (GABRIEL, 2016, p. 97 e 98).

São as consequências prejudiciais de eventos como esses que se pretende evitar ou, pelo menos, minorar. Nessas hipóteses, havendo questionamentos jurídicos relacionados com a bitributação ou a evasão fiscal, é preciso que existam mecanismos imparciais para a resolução das controvérsias produzidas, já que é comum que os Estados envolvidos produzam soluções jurídicas tendentes a aumentar a sua arrecadação, reconhecendo ser o ente competente para efetuar a tributação questionada.

Um exemplo elucidativo, mencionado por Luis Eduardo Schoueri, é o caso da prestação de serviços técnicos que não envolvam transferência de tecnologia entre mais de um país, que deveria ser enquadrado como lucros empresariais, nos termos do art. 7º, da Convenção Modelo da OCDE sobre a tributação do rendimento e do capital. As autoridades brasileiras acabaram por enquadrar tais valores como outros rendimentos, não previstos nos demais dispositivos normativos deste acordo, nos termos do seu art. 21 (2009, p. 302 e 303).

Na prática, a relação acabou por sofrer a tributação dos impostos brasileiros, por ser a fonte dos rendimentos, ao contrário do previsto no citado art. 7º, quando a tributação deveria ocorrer no local de residência do prestador do serviço.

Essa é mais uma situação onde é necessário o desenvolvimento de mecanismos imparciais de resolução de litígios tributários, de modo que o art. 25, parágrafo 5º, da Convenção Modelo da OCDE sugere o emprego da arbitragem tributária internacional, após o esgotamento dos meios amigáveis previstos (SCHOUERI, 2009, p. 302 e 303).

3.1 A CONVENÇÃO MODELO DA OCDE SOBRE A TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO E DO CAPITAL E A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL

A Convenção Modelo da OCDE sobre a tributação do rendimento e do capital estabeleceu sugestões de normas sobre a bitributação e a evasão fiscal internacionais, no sentido de uniformizar as regras vigentes sobre o assunto em âmbito mundial, com a finalidade de proporcionar segurança jurídica para os investidores que tencionarem atuar em outros países.

O art. 25 da Convenção Modelo da OCDE trouxe normas regulamentando o procedimento de resolução de conflitos que surgirem decorrentes da sua interpretação e aplicação no cenário mundial (OCDE, 2017, *online*).

O procedimento amigável desse diploma legal foi traçado nos parágrafos 1º ao 4º do referido artigo, de modo que os particulares deverão recorrer à autoridade competente do seu Estado para postular a aplicação da Convenção Modelo, a qual passará a negociar com a autoridade estatal do Estado que aplicou o tributo. Percebe-se que o contribuinte prejudicado não possui legitimidade para atuar autonomamente, na solução do seu conflito, sem o apoio do seu Estado de origem (GABRIEL, 2016, p. 103).

Os interessados podem manejar o mecanismo independentemente do esgotamento dos procedimentos estatais internos, administrativos ou judiciais, bem como ainda que não exista um conflito instalado, objetivando evitar que haja a bitributação.

O ideal, contudo, seria que os contribuintes tributados indevidamente tivessem legitimidade para sozinhos pleitearem a aplicação da Convenção, ainda que em caráter amigável, pois pode acontecer que interesses políticos dos Estados, dos quais são nacionais, impeçam que a sua reclamação seja formalizada, prejudicando o seu interesse particular e o ambiente juridicamente seguro que deve existir no mercado internacional. Atualmente, os investidores apenas têm autonomia para atuar sozinhos na primeira parte, que diz respeito a formalização da reclamação perante a autoridade competente do seu Estado de origem que, somente então, passará a atuar em seu nome, caso entenda conveniente encampar a sua pretensão (GABRIEL, 2016, p. 103).

É importante destacar que os Estados não estão obrigados a chegar em um acordo final, devendo apenas cumprir com uma obrigação de meio, no sentido da implementação de esforços para dialogarem no procedimento amigável, efetivando a diplomacia que deve existir entre os países (TORRES, 2013, *online*).

Em 2007, a Convenção Modelo da OCDE passou por alterações, tendo sido incluído o parágrafo 5º ao referido artigo 25, que previu o procedimento arbitral para a solução de conflitos decorrentes da interpretação do diploma, não como um mecanismo substitutivo do procedimento amigável, mas sim para o complementar, com o fito de aperfeiçoamento do sistema (GABRIEL, 2016, p. 103).

Nos termos do que se extrai do referido art. 25, parágrafo 5º, caso ocorram conflitos acerca da interpretação da tributação estabelecida na Convenção Modelo e um contribuinte tiver apresentado ao ente responsável do seu país uma reclamação, não sendo resolvido o litígio no prazo de dois anos da comunicação à autoridade do Estado contratante, poderá ser instaurado o

procedimento arbitral para o julgamento da controvérsia, se houver requerimento nesse sentido (OCDE, 2017, *online*).

Como se observa, o contribuinte continua sem ter legitimidade para atuar autonomamente no procedimento arbitral, ficando na dependência de que o Estado de origem acolha o seu pleito e dê o encaminhamento necessário, merecendo críticas esse ponto da regulamentação, por sujeitar a resolução da controvérsia tributária internacional ao juízo político, feito pela autoridade competente do Estado, do particular prejudicado.

A OCDE estabeleceu que os particulares poderão apresentar as suas razões por escrito aos árbitros da causa, podendo ainda fazer sustentações orais para a explicitação do caso submetido à julgamento, desde que haja autorização dos juízes arbitrais para tanto (GABRIEL, 2016, p. 104), fato esse que acaba por mitigar a dependência do particular em relação ao seu Estado de origem.

A sua participação, entretanto, acaba por se transformar em uma ação com baixa efetividade, já que haverá uma dupla admissibilidade, tanto para a instauração da arbitragem por parte do Estado de origem do contribuinte, quanto para a sua manifestação pessoal, revelando ser pouco provável que o seu esclarecimento venha a influenciar efetivamente o posicionamento dos julgadores.

Sugere-se, aqui, assim como foi feito por Vivian Daniele Rocha Gabriel (2016, p. 105 e 113), que a Convenção Modelo da OCDE tenha o seu art. 25 atualizado, para permitir o acionamento da arbitragem independentemente do consentimento do Estado de origem do contribuinte, de modo a dar mais proteção ao investidor e resguardar a segurança jurídica dos seus negócios, nos moldes do que foi feito pela Convenção de Washington de 1965, que criou o órgão arbitral de resolução de disputas denominado *International Centre for Settlement of Investment Disputes (ICSID)* no âmbito do Grupo Banco Mundial, permitindo que as lides sobre investimentos estrangeiros entre o particular e os Estados fossem processadas mediante o acionamento direto do investidor, sem a necessidade de que o Estado de origem encampasse a sua reclamação.

Da análise do art. 25, parágrafo 5º, observa-se que a regulamentação da arbitragem tributária internacional sugerida pela OCDE é vaga, motivo pelo qual o próprio dispositivo autoriza que os Estados pactuantes estabeleçam, em consenso, a forma de aplicação da norma.

O supracitado dispositivo estabelece ainda que, caso a pessoa diretamente interessada aceite o acordo mútuo, a arbitragem será obrigatória para os Estados Contratantes, o que atribui ao procedimento o caráter vinculativo para os entes pactuantes. Contudo, este caráter obrigatório não se aplicaria ao próprio contribuinte, que pode não aceitar o resultado do mecanismo, o que acaba por fragilizar esse (SCHOUERI, 2009, p. 308).

Luis Eduardo Schoueri questiona se seria possível, nos moldes constitucionais, a arbitragem tributária internacional em relação ao Brasil, uma vez que não passaria pelo crivo do Presidente da República e do Congresso Nacional para surtir efeitos no plano interno (SCHOUERI, 2009, p. 318); bem como se resolveria eventual conflito entre o acordo de bitributação e a lei interna, que determina a realização da atividade tributária.

Tal questionamento é feito por existirem o art. 84, VIII e o art. 49, I, ambos da CF/88, determinando que cabe ao Presidente da República e ao Congresso Nacional, respectivamente, “celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional” e “resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”. Afinal, o procedimento arbitral internacional tributário, por ser oriundo de um acordo de instauração do processo e eventualmente implicar em prejuízos financeiros para o Brasil por seus efeitos, deveria então seguir esse rito.

Defende-se que o conflito existente entre os ordenamentos é meramente aparente, porquanto que o acordo internacional imporia uma própria limitação à competência e à jurisdição tributária do Brasil, de modo que a aplicação do acordo não trataria sobre o crédito tributário em si, mas sobre o limite da atuação da Administração Tributária que autuou o contribuinte, sendo uma matéria de atribuição ou de jurisdição (SCHOUERI, 2009, p. 318).

A arbitragem que decidisse o assunto, por sua vez, não trataria propriamente da matéria tributária, mas sobre as fronteiras da atuação das autoridades administrativas dos Estados contratantes, de modo que não haveria questionamento sobre a licitude ao tratar de matéria tributária. Ademais, o laudo arbitral seria embasado no ato internacional, devidamente incorporado ao território nacional, quando for o caso, pelo procedimento cabível, motivo pelo qual não haveria que se questionar da licitude do procedimento (SCHOUERI, 2009, p. 319).

Há que se concordar com tais argumentos, avançando-se ainda no sentido de que, modernamente, a possibilidade da realização da arbitragem em matéria tributária já está sendo

amadurecida pelo meio acadêmico, sendo criados Grupos de Estudos de Arbitragem Tributária (MENDONÇA, 2017, *online*), motivo pelo qual, em breve, alguns mitos sobre o assunto tenderão a ser desvendados.

3.2 OS CONFLITOS FISCAIS E O CASO DE PORTUGAL

É comum se falar em arbitragem tributária e lembrar do caso de Portugal, que desenvolve a atividade com sucesso nessa área do direito público. A Constituição Portuguesa, em seu art. 209, n. 02, contém previsão expressa no sentido da possibilidade de instituição de tribunais arbitrais (ACCIOLY, 2018, P. 15).

O Código de Processo nos Tribunais Arbitrais de Portugal (CPTA) foi além, admitindo a instituição do mecanismo arbitral no âmbito da Administração Pública, permitindo, inclusive, a apreciação da validade de atos administrativos e litígios envolvendo relações de emprego público (ACCIOLY, 2018, p. 16).

O modelo português de arbitragem se desenvolveu rapidamente, tanto que, em meados de 2011, passou a permitir também a apreciação de demandas fiscais, nos moldes do que restou autorizado pelo Decreto-Lei n. 10/2011 (ACCIOLY, 2018, p. 17).

Relata-se que a referida norma que instituiu este modelo para os litígios fiscais possuía três objetivos principais, relacionados com: a eficácia da tutela dos direitos envolvidos, a agilização e a diminuição dos casos pendentes nas estruturas administrativas e judiciais de julgamento (MENDONÇA, 2013, p. 95).

Obviamente, sendo a arbitragem um mecanismo privado de resolução de conflitos, conhecido por possuir custos elevados, o contribuinte deve ponderar esse aspecto em relação aos valores envolvidos no litígio que se pretende solucionar, de modo a ponderar a adequação econômica na adoção do procedimento (MENDONÇA, 2013, p. 97).

Nesse sentido, casos relacionados com meras divergências de cálculo, de valor baixo, que não produzirão efeitos continuados futuros, não se enquadram no perfil dos litígios fiscais a serem submetidos à arbitragem. Não é o caso, contudo, de lides onde, ainda que a controvérsia não seja representada por valores elevados, trate-se de uma relação jurídica continuada, como em dúvidas acerca da interpretação da legislação, que produzirá efeitos sobre casos passados, pendentes e futuros (MENDONÇA, 2013, p. 98).

Evidencie-se, ainda, que o Decreto-Lei n. 10/2011, que instituiu a arbitragem fiscal em Portugal, previu que, quanto ao pressuposto da arbitrabilidade objetiva, qualquer questão de fato ou de direito poderá ser debatida neste mecanismo, ainda que envolva a declaração da ilegalidade de atos, a denotar a amplitude aplicada ao instrumento no país europeu (MENDONÇA, 2013, p. 109).

Comprovando ainda a liberdade que foi conferida a este meio privado de resolução de controvérsias tributárias no citado país, a lei de regência estabeleceu que o procedimento transcorrerá *sem formalidades especiais*, com o fito de promover celeridade ao julgamento, atacando um dos objetivos visados pela legislação (MENDONÇA, 2013, p. 119).

Quanto ao órgão responsável pelo procedimento, o citado Decreto-Lei n. 10/2011 estabeleceu a composição de um *Centro de Arbitragem Administrativa*, composto por julgadores que não devem ter feito parte, nos últimos dois anos, dos quadros da administração tributária ou prestado serviços jurídicos aos sujeitos passivos. Caso o particular entenda por bem nomear um árbitro, o procedimento contará com a participação necessária de três julgadores (MENDONÇA, 2013, p. 123).

São essas as peculiaridades do regramento do procedimento arbitral aplicado em Portugal, que mereciam ser destacadas.

4. A NECESSIDADE E A POSSIBILIDADE DA IMPLEMENTAÇÃO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Neste tópico, são tratados aspectos concernentes a necessidade e a viabilidade jurídica da efetivação da arbitragem tributária em âmbito nacional. No início do trabalho, consignou-se que a maior parte do acervo processual, no âmbito do Poder Judiciário nacional, decorre das execuções fiscais, cujo nível de congestionamento é superior a 90% (noventa por cento) por ano (BRASIL, 2018, p. 125), a denotar a ineficiência e a inadequação do procedimento judicial adotado para a gestão desse tipo de problema jurídico, demonstrando que é necessário que os operadores do Direito flexibilizem os seus paradigmas e busquem novas soluções para essa demanda.

Por outro lado, questionamentos envolvendo os princípios da legalidade, indisponibilidade do interesse público, segurança jurídica, dentre outros, são elaborados no sentido de impossibilitar a utilização deste meio privado de resolução de litígios, de modo que

a discussão produzida neste trabalho é útil para que se possa progredir no esclarecimento desses pontos, consoante adiante se expõe.

4.1 OS LIMITES JURÍDICOS MATERIAIS PARA A IMPLEMENTAÇÃO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Convém destacar que a Nova Consolidação das Leis das Alfândegas e Mesas de Rendas, aprovada em 13 de abril de 1894, já previa a instituição da arbitragem em matéria tributária, principalmente para o julgamento de temas pertinentes às áreas aduaneiras (SEIXAS FILHO, 2008, p. 221), de modo que os atos contenciosos administrativos dos inspetores das Alfândegas e Administradores das Mesas de Rendas poderiam ser revisto por intermédio do mecanismo aqui tratado.

A normatização do procedimento arbitral acima citado foi delineada pelos artigos 515 a 517 da referida norma, de maneira que os árbitros seriam selecionados dentre *empregados fiscais e negociantes de conceituado mérito*, podendo a parte escolher dois e os inspetores da alfândega mais dois, tornando as decisões estabelecidas por maioria, sendo a autoridade fiscal detentora do voto de desempate, caso não houvesse o resultado majoritário pela votação dos julgadores da causa (SEIXAS FILHO, 2008, p. 222).

Portanto, as raízes da arbitragem tributária no Brasil remontam ao século XIX, data de aprovação das normas analisadas, de forma que julgadores privados já participavam dos julgamentos dessa matéria naquela época, devendo-se aqui serem expostos os motivos pelos quais se entende ser adequado o procedimento na contemporaneidade.

Helena Taveira Torres, tratando dos argumentos contrários trazidos pela doutrina, menciona que a conceituação de tributo, contida no art. 3º, do Código Tributário Nacional (CTN) de 1966 (BRASIL, 1966, *online*), ainda não alcançou uma precisão conceitual adequada, sendo vinculada à característica da indisponibilidade sem que se saiba ao certo o que ambos os conceitos significam (TORRES, 2013, *online*).

Declina que tanto o significado de *tributo*, quanto o da sua *indisponibilidade* são trazidos pelo direito positivo, acarretando mutações, consoante a evolução cultural dos povos (TORRES, 2013, *online*). Como exemplo, cite-se o caso da impenhorabilidade do bem de família, cuja conceituação é trazida pela Lei Federal n. 8.009/90, que inclusive delimita também as suas exceções.

Há que se concordar com o doutrinador, porquanto a característica da indisponibilidade do tributo não se encontra prevista na CF/88, muito menos no CTN. O entendimento sobre o tema realmente é fruto de uma má compreensão existente entre esses conceitos, com o fito de dificultar o cabimento da arbitragem tributária.

Ora, a discussão que se terá, quase sempre, nos processos administrativos ou judiciais tributários, como o pedido final da relação jurídica processual, é se o contribuinte deve ou não pagar um determinado valor a título de tributo. Já está mais do que consolidado a compreensão de que o dinheiro em si, ainda que pertencente a uma pessoa jurídica de direito público, é um bem disponível. Ocorre que as discussões esbarram na causa de pedir do requerimento, se o contribuinte deve deixar ou não de pagar um determinado valor, impedindo a evolução do tema. O papel da doutrina, portanto, é posicionar cientificamente os argumentos, para que a construção da ciência aconteça regularmente.

A CF/88 delimita as competências tributárias das pessoas políticas para a instituição dos impostos em seus artigos 153, 155 e 156. O exercício de tal competência se caracteriza como uma obrigação de fazer, sendo mesmo indelegável e, por conseguinte, indisponível, nos moldes do previsto pelo art. 7º, do CTN (BRASIL, 1966, *online*).

O crédito tributário, todavia, não é marcado pela indisponibilidade, tanto que o seu pagamento pode ser atribuído a terceira pessoa, na qualidade de responsável tributário, nos termos do art. 128, CTN, bem como ter a sua exigibilidade suspensa ou ser extinto, nos termos da lei, consoante determina o art. 141, CTN, em casos como a remissão e transação, conforme o art. 156, CTN, ou ser excluído pela anistia ou isenção, conforme o art. 175, o que envolve uma dispensa ou renúncia do pagamento de um tributo efetivamente devido, tudo nos termos legais (BRASIL, 1966, *online*).

Portanto, há diversos casos em que a própria legislação tributária acaba por dispensar o pagamento do crédito tributário, seja com base na sua exclusão, extinção, ou qualquer outra modalidade legalmente prevista, não tendo a doutrina se levantado contra essas possibilidades, sob o argumento da indisponibilidade do tributo (SCHOUERI, 2009, p. 311). É preciso colocar cada conceito no seu devido lugar.

O art. 3º, do CTN, afirma que tributo é *prestação pecuniária*, “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, enquanto o seu art. 142 e seu parágrafo único informam que o lançamento constituirá o crédito tributário, e será exercitado mediante atividade

administrativa vinculada e compulsória, sob pena de responsabilização do servidor responsável (BRASIL, 1966, *online*). É necessário analisar se o princípio da legalidade se coloca como óbice ao estabelecimento da arbitragem tributária.

Tratando do princípio da legalidade, Roque Antonio Carrazza ensina que, com a elaboração das leis, a sociedade promove a sua autorregulação, através de normas que restringem a liberdade e a propriedade dos seus integrantes, com a finalidade de alcançar o bem comum (2017, p. 278). Através desses ensinamentos, percebe-se que a sociedade deve ter a liberdade de, por intermédio dos seus representantes eleitos, trilhar os rumos que entende que possam melhorar o seu destino.

Declina ainda que a atuação do Fisco deve seguir os preceitos legais rigorosamente, de modo que, cada atitude administrativa que importe na exigência de uma exação, deva ser pautada na autorização legislativa (CARRAZZA, 2017, p. 292), haja vista existir aqui a restrição da propriedade e, por via de consequência, da liberdade.

Tendo em conta que o patrimônio público, por ser expressão do bem público, só pode ser dispensado ou objeto de acordo nos termos da autorização da sociedade, manifestada por meio de lei, não haveria empecilho para, havendo autorização legal e anuência das partes, a extinção ou suspensão do crédito tributário decorrer do procedimento arbitral, posto que o próprio CTN autoriza a modificação dessa espécie de crédito, nos termos do seu art. 141.

Tratando da possível arbitragem e do lançamento tributário, considerando que tal atividade seria apenas declaratória da ocorrência da obrigação tributária e constitutiva do crédito tributário, o tipo de atividade exercida pela autoridade seria de investigação, posto que tenderia a buscar o que efetivamente ocorreu no mundo dos fatos (SCHOUERI, 2009, p. 312).

A maioria dos casos, envolvendo o lançamento, trata da capitulação jurídica atribuída aos fatos, de modo que o erro de fato propriamente dito pouco acontece. É mais frequente se debater sobre se determinada despesa é ou não de saúde, para fins de abatimento no âmbito do imposto de renda, do que se deparar com um questionamento envolvendo a ocorrência de um fato gerador, ou sobre quem o praticou (SCHOUERI, 2009, p. 313).

A constatação quanto ao maior acontecimento do erro jurídico em face do lançamento é relevante, pois a Lei Federal n. 13.129/15 (BRASIL, 2015, *online*) alterou o art. 2º, parágrafo 3º, da Lei Federal n. 9.307/96, determinando que as arbitragens envolvendo a Administração Pública deverão ser apenas de direito, cumprindo-se a devida publicidade.

Admitindo-se ainda ter sido superado o dogma de que a lei deve ser clara o suficiente para não comportar mais de uma interpretação, bem como tendo em conta a existência dos conceitos jurídicos indeterminados e das cláusulas gerais, a arbitragem não pode contrariar a legislação (SCHOUERI, 2009, p. 313).

Sendo assim, diante de um mesmo quadro fático que permite mais de uma saída jurídica, diante da interpretação plural da legislação, a escolha por uma interpretação - dentre as permitidas, que esteja dentro das balizas legais - cumprirá ao princípio da legalidade, não havendo que se falar em violação da lei (SCHOUERI, 2009, p. 315), defendendo-se o cabimento da arbitragem tributária, ainda na atividade de lançamento, quando houver uma legislação de conteúdo vago, que dê margem para diversas interpretações dentro dos limites da norma.

Ultrapassado esse aspecto, segue-se para quem poderá realizar esta interpretação legal, diante do princípio da inafastabilidade da jurisdição previsto no art. 5º, XXXV, CF/88, segundo o qual “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” (BRASIL, 1988, *online*).

Nesse ponto, o direito de ir ao Judiciário, compreende também a liberdade de não ir, de maneira que o contribuinte tem maturidade suficiente para decidir o melhor meio para resolver os seus conflitos com a Administração Pública (SCHOUERI, 2009, p. 317), principalmente em se tratando daqueles tributários, que envolve valores financeiros, onde se presume que o particular tenha uma consciência jurídica mais detalhada dos seus caminhos.

Quanto ao princípio da inafastabilidade envolvendo o ente público, o parágrafo 2º, do art. 1º, da Lei Federal n. 9.307/96, alterado pela Lei Federal n. 13.129/15 (BRASIL, 2015, *online*) – cumprindo o entendimento de que o consenso da população, através da lei, pode traçar os rumos da sociedade – estabelece que a autoridade competente para efetuar a transação poderá autorizar a arbitragem.

Não se vislumbra na CF/88 nenhum impedimento para que esse mesmo dispositivo seja aplicado também em matéria tributária. Ora, se a autoridade pode transacionar, pode também instituir a arbitragem, sem que se alegue violação da indisponibilidade do patrimônio público, já que foi a autoridade instituída por lei que realizou a opção.

Ademais, há casos em que a Administração submete a questão aos órgãos administrativos, que podem decidir pela improcedência de uma autuação e cancelamento do

crédito tributário, de modo que caberia à autoridade tributária aceitar o julgamento. Questiona-se: há violação ao princípio da inafastabilidade nesses casos? A resposta é negativa, de modo que, com maior razão, não se poderia questionar a validade do ato administrativo que submete um litígio tributário à arbitragem (SCHOEURI, 2018, p. 702).

Ainda quanto à indisponibilidade, repise-se, atualmente o próprio CTN, em seu art. 141, já estabelece que a lei pode prever os casos em que o crédito tributário pode ser excluído, suspenso ou modificado, como ocorre com a remissão e a transação, aspecto que com maior razão pode permitir que seja discutido via arbitragem (SCHOUERI, 2009, p. 317), já que implicaria apenas na instauração de um procedimento, e não na disposição do direito propriamente dito.

A conciliação do princípio da legalidade – com a aceitação por lei da transação ou arbitragem – com o benefício do encurtamento das demandas judiciais ou administrativas da matéria deve ser levada em consideração para a permissão da medida aqui tratada (SCHOUERI, 2018, p. 679).

Portanto, a formula trazida por Portugal (Decreto-Lei n. 10/2011), em parte, deveria ser aplicada ao Brasil, de modo a se admitir a arbitragem sobre qualquer questão de direito - mas não de fato - inclusive a declaração da ilegalidade de autuações, não se cabendo afastar desse meio demandas jurídicas complexas, posto ser a tecnicidade uma característica inerente a esse procedimento (MENDONÇA, 2013, p. 109).

Poderia também, portanto, apreciar o aspecto material dos fatos geradores dos tributos, desde que submetendo-se a legalidade estrita, não podendo se imiscuir em questionamentos sobre a constitucionalidade das leis, posto que tal ato compete ao Poder Judiciário (MENDONÇA, 2013, p. 109).

Por fim, cabe tecer algumas considerações sobre o princípio da igualdade tributária. Ensina-se que a tributação deve incidir igualmente para contribuintes que estejam na mesma situação de fato, de modo a se falar em isonomia tributária nessas situações (ÁVILA, 2012, p. 412).

Assim, com base nos conceitos de justiça e igualdade tributárias, entende-se aplicável a uma futura regulamentação da arbitragem tributária no Brasil os casos previstos, em parte, como impeditivos para a instauração dos meios alternativos de resolução de disputas dos EUA,

enumerados por intermédio do *Administrative Dispute Resolution Act of 1996* – ADRA (ACCIOLY, 2018, p. 23 e 24).

Desse modo, sugere-se que não seja admitida a arbitragem tributária no Brasil quando: a) for interessante que seja elaborado um precedente judicial sobre o tema debatido; b) for possível que sejam criadas diferenciações entre casos individuais cujos fatos sejam iguais; e c) a decisão puder afetar, de modo significativo, outras pessoas ou organizações.

4.2 DA NECESSIDADE DE MODIFICAÇÕES LEGISLATIVAS MEDIANTE LEI COMPLEMENTAR

O art. 146, III, da CF/88 (BRASIL, 1988, *online*) estabeleceu ser necessária a edição de lei complementar para dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, tendo ainda a sua alínea “b” determinado a utilização desse meio para regulamentar “obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”.

Assim, defende-se neste trabalho a necessidade da adoção de lei complementar para dispor sobre a arbitragem tributária, especialmente sobre aspectos relacionados com a suspensão ou extinção do crédito tributário, bem como sobre as causas de suspensão ou interrupção da prescrição ou decadência, de modo que a eleição de meio legislativo que não fosse esse, fatalmente, esbarraria numa inconstitucionalidade formal.

É relevante destacar que tramita na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar n. 469/2009, que prevê alterações no CTN, bem como a regulamentação da arbitragem tributária no Brasil (BRASIL, 2009, *online*).

Finaliza-se a explanação com a lição do professor Heleno Taveira Torres (2013, *online*), para quem a implementação de mecanismos alternativos de resolução dos conflitos tributários, como a arbitragem, pode ser um importante meio para a recuperação de créditos tributários paralisados nos processos judiciais, já que a medida não encontra óbice constitucional, podendo ainda qualquer dúvida relevante acerca da constitucionalidade de uma futura legislação ser solucionada por intermédio do julgamento de uma ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal (STF).

É preciso que a comunidade jurídica se liberte dos conceitos formulados em outras épocas, para que o Direito, como instrumento que é, possa dar respostas efetivas às demandas da sociedade moderna.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após a realização da pesquisa exposta, pode-se chegar aos moldes do que se passa a delinear.

De início, entendeu-se que a privatização da jurisdição pode ser compreendida como a pluralização dos meios de resolução de controvérsias, no sentido de aperfeiçoar o modelo existente, promovendo-se progressivamente o melhoramento do monopólio estatal da jurisdição, atualmente exercido pelo Poder Judiciário nacional.

Nesse sentido, estimula-se a mediação e a conciliação como meios auxiliares na resolução de conflitos mais simples, ajudando a descongestionar os meios estatais, bem como efetivando uma prestação do serviço de solução de disputas mais eficiente para a população.

A arbitragem, nesse aspecto, exerce importante missão, uma vez que pode complementar o sistema estatal na resolução de conflitos mais complexos, marcados pelo tecnicismo das disputas, que podem melhor ser julgadas por árbitros especializados na área tratada, efetivando os princípios da celeridade, tecnicismo e sigilo, inerentes ao procedimento arbitral.

Com a ampliação dos mecanismos alternativos de resolução de disputas, se concretiza um sistema *multiportas* de administração de controvérsias, não no sentido de que um irá substituir o outro, mas sim mediante a compreensão de que cada litígio possui um instrumento mais adequado para o seu tratamento, dependendo das características que são inerentes nesses.

Compreendeu-se como admissível a participação da Administração Pública em procedimentos arbitrais, principalmente em situações envolvendo litígios da nova consensualidade administrativa, onde o poder público precisa da ajuda do particular para a prestação de determinado serviço que exige elevado valor financeiro, dentre outros, de maneira que a paridade nas relações contratuais entre o ente público e o particular é mais presente, sendo adequado a aplicação da arbitragem nesses casos, para que o contratante tenha mais segurança jurídica ao transacionar o negócio, como ocorre nos casos das parcerias público-privadas e nos investimentos estrangeiros.

Concluiu-se que não há óbices constitucionais ou legais para a implementação da arbitragem tributária no Brasil, já que as discussões veiculadas apenas consistirão na causa de

pedir, enquanto que o pedido em si será pagar ou deixar de pagar algum valor, sendo portanto um direito patrimonial disponível.

É preciso, contudo, que se respeite o princípio da isonomia tributária, para que a aplicação da arbitragem não produza resultados distintos para pessoas que se encontrem em semelhante situação de fato.

Nesse sentido, sugeriu-se os seguintes impedimentos para a admissibilidade da arbitragem tributária, quando: a) for interessante que seja elaborado um precedente judicial sobre o tema debatido; b) for possível que sejam criadas diferenciações entre casos individuais cujos fatos sejam iguais; e c) a decisão puder afetar, de modo significativo, outras pessoas ou organizações.

Por fim, concluiu-se ser necessária a edição de lei complementar para a efetivação da arbitragem tributária no Brasil, principalmente para alterar as normas referentes a decadência, prescrição, suspensão e extinção do crédito tributário, dentre outros aspectos, nos moldes determinados pelo art. 146 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988, *online*).

REFERÊNCIAS

ACCIOLY, João Pedro. Arbitragem e Administração Pública: um panorama global. *Revista Digital de Direito Administrativo*, Ribeirão Preto, v. 05, n. 01, p. 01-31, 2018. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/138002>. Acesso em: 18 mar. 2019.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 13 mar. 2019.

BRASIL, *Decreto-Lei n. 2.300*, de 21 de novembro de 1986. Dispõe sobre licitações e contratos da Administração Federal e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [1986]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2300-86.htm. Acesso em: 18 mar. 2019.

BRASIL. *Justiça em Números 2018: ano-base 2017/Conselho Nacional de Justiça*. Brasília: CNJ, 2018. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/09/8d9faee7812d35a58cee3d92d2df2f25.pdf>. Acesso em: 11 mar. 2019.

BRASIL, *Lei Federal n. 5.172*, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Congresso Nacional [2007]. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 21 mar. 2019.

BRASIL, *Lei Federal n. 9.307*, de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre a arbitragem. Brasília: Congresso Nacional [1996]. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9307.htm. Acesso em: 13 mar. 2019.

BRASIL, *Lei Federal n. 11.079*, de 30 de dezembro de 2004. Institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública. Brasília: Congresso Nacional [2004]. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L11079.htm. Acesso em: 18 mar. 2019.

BRASIL, *Lei Federal n. 13.129*, de 26 de maio de 2015. Altera a Lei nº-9.307, de 23 de setembro de 1996, e a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para ampliar o âmbito de aplicação da arbitragem e dispor sobre a escolha dos árbitros quando as partes recorrem a órgão arbitral, a interrupção da prescrição pela instituição da arbitragem, a concessão de tutelas cautelares e de urgência nos casos de arbitragem, a carta arbitral e a sentença arbitral, e revoga dispositivos da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996. Brasília: Congresso Nacional [2015]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13129.htm. Acesso em 21 mar. 2019.

BRASIL, *Projeto de Lei Complementar n. 469/2009*, de 20 de abril de 2009. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Brasília: Câmara dos Deputados [2019]. Disponível em:
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431262>. Acesso em: 21 mar. 2019.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Resolução nº 125, de 29 de novembro de 2010*. Dispõe sobre a Política Judiciária Nacional de tratamento adequado dos conflitos de interesses no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências. Brasília: CNJ, 2010. Disponível em:
<http://www.cnj.jus.br/busca-atos-adm?documento=2579>. Acesso em: 12 mar. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Sentença Estrangeira n. 5.206 Agr/EP. Constitucionalidade declarada pelo plenário, considerando o Tribunal, por maioria de votos, que a manifestação de vontade da parte na cláusula compromissória, quando da celebração do contrato, e a permissão legal dada ao juiz para que substitua a vontade da parte recalcitrante em firmar o compromisso não ofendem o artigo 5º, XXXV, da CF.[...]. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Data do Julgamento: 12/12/2001. Diário da Justiça de 30 de abril de 2004. Disponível em:
<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28SE%24%2ESCLA%2E+E+5206%2ENUME%2E%29+OU+%28SE%2EACMS%2E+ADJ2+5206%2EACMS%2E%29&base=baseAcordados&url=http://tinyurl.com/c7wyaxt>. Acesso em: 13 mar. 2019.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 1099/2006 – Plenário. FISCOBRAS. LEVANTAMENTO DE AUDITORIA. INCLUSÃO DE CLÁUSULA DE ARBITRAGEM. DETERMINAÇÃO. INFORMAÇÃO À COMISSÃO MISTA DE PLANOS, ORÇAMENTOS PÚBLICOS E FISCALIZAÇÃO DO CONGRESSO NACIONAL. É ilegal, com afronta a princípios de direito público, a previsão, em contrato administrativo, da adoção de juízo arbitral para a solução de conflitos. Relator: Ministro Augusto Nardes. Data do Julgamento: 05/07/2006. Diário Oficial da União de 10 de julho de 2006. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO:1099%20ANOACORDAO:2006/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0/%20?uuiid=cd100d40-49aa-11e9-8bd4-6d5442b476f6. Acesso em 18 mar. 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 31. ed., rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional nº. 95/2016, São Paulo: Saraiva, 2017.

GONÇALVES, Oksandro Odival; CRUZ, Elisa Schmidlin. Privatização da administração da justiça: um fenômeno paradoxal. Revista da Faculdade de Direito da UFMG, Belo Horizonte, nº 69, p. 477-499, Jul-Dez 2016. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1797>. Acesso em: 12 mar. 2019.

GABRIEL, Vivian Daniele Rocha. Arbitragem no direito tributário internacional e no direito internacional dos investimentos: uma manifestação do direito transnacional. Revista de Direito Internacional, Brasília, v. 13, n. 3, p. 95-115, 2016. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/rdi/article/download/4158/pdf>. Acesso em: 15 mar. 2019.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade de São Paulo, 2013. Disponível em: www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-12022014-135619/. Acesso em: 15 mar. 2019.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de; *et. al.* Arbitragem tributária é um caminho a ser explorado. Revista Consultor Jurídico. São Paulo, jul. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-jul-11/opiniao-arbitragem-tributaria-caminho-explorado>. Acesso em: 11 mar. 2019.

NASCIMENTO, Rosa Maria Feitas do; MAIA, Alberto Jonathas. Falência do estado e a privatização da justiça: novos parâmetros e desafios da arbitragem no século XXI. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFPB, XXIII, 2014, Relações Privadas e Democracia, João Pessoa: CONPEDI, p. 333-353, 2014. Disponível em: <http://publicadireito.com.br/publicacao/ufpb/livro.php?gt=98>. Acesso em: 11 mar. 2019.

MARINONI, Luiz Guilherme, ARENHART, Sérgio Cruz. Curso de Processo Civil, v. 2: processo de conhecimento. 6. ed. rev., atual. e ampl. da obra Manual do processo de conhecimento. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed version 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. Acesso em: 20 mar. 2019.

OLIVEIRA, Gustavo Henrique Justino de. A arbitragem e as parcerias público-privadas. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, v. 241, p. 241-271, jul./set. 2005. Disponível em: bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/43372/44675. Acesso em: 18 mar. 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Arbitragem no Direito Tributário Internacional. *Revista Direito Tributário Atual*. Editora Dialética: São Paulo, n. 23, p. 302-320, 2009.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Arbitragem em Direito Tributário. *Revista da EMERJ*, Rio de Janeiro, v. 11, n. 43, p. 218-232, 2008. Disponível em: http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista43/Revista43_218.pdf. Acesso em: 20 mar. 2019.

TEDESCO, Júlia Rizzatti; MACHADO, Yuri Restano. Arbitragem no Direito Público: análise das parcerias público-privadas. *Revista da ESDM*, Porto Alegre, v. 4, n. 8, p. 65-83, 2018. Disponível em: <http://revista.esdm.com.br/index.php/esdm/article/view/91>. Acesso em: 11 mar. 2019.

TORRES, Heleno Taveira. Novas medidas de recuperação de dívidas tributárias. *Revista Consultor Jurídico*. São Paulo, jul. 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jul-17/consultor-tributario-novas-medidas-recuperacao-dividas-tributarias>. Acesso em: 20 mar. 2019.

Encaminhado em 02/04/19

Aprovado em 03/03/20