

# ARBITRAGEM NO DIREITO TRIBUTÁRIO

ARBITRATION IN TAX LAW

FRADIQUE MAGALHÃES DE PAULA JÚNIOR<sup>1</sup>  
FLAVIA DE ALMEIDA MONTINGELLI ZANFERDINI<sup>2</sup>

## RESUMO

Os meios alternativos ou adequados de resolução de conflito tiveram um incremento de sua utilização, no Brasil, a partir de 2015. As demandas tributárias contribuem para o congestionamento do Poder Judiciário, conforme detalha o Conselho Nacional de Justiça. Neste estudo buscou-se analisar a aplicabilidade da arbitragem nas ações tributárias com escopo da concretização dos direitos fundamentais de acesso à justiça e a duração razoável do processo. Serão analisados os supostos óbices de sua aplicabilidade no direito tributário, dentre os quais a renúncia de receita e a indisponibilidade do crédito tributário. No mais, busca-se sem a pretensão de esgotar o tema, verificar esses referenciais jurídicos e a extensão do campo da arbitragem no Direito Tributário. Para tanto, foi utilizado o sistema jurídico português como paradigma, identificando as benesses geradas na implementação da arbitragem.

**Palavras-chave:** arbitragem; direito tributário; acesso à justiça; duração razoável do processo; direito comparado.

## ABSTRACT

*Alternative dispute resolution had an increase in their use in Brazil since 2015. Tax law suits contribute to the congestion of the Judiciary, as detailed by the National Council of Justice. In this study, we sought to analyze the applicability of arbitration in tax actions with the scope of implementing the fundamental rights of access to justice and the reasonable time. The supposed obstacles to its applicability in the Tax Law will be analyzed, among which the waiver of revenue and the unavailability of the tax credit. Furthermore, without intending to exhaust the topic, it is sought to verify these legal references and the extension of the field of arbitration in Tax Law. Therefore, the Portuguese legal system was used as a paradigm, identifying the benefits generated in the implementation of arbitration.*

**Keywords:** arbitration; tax law; access to justice; reasonable time; comparative law study

1 UNAERP- Universidade de Ribeirão Preto. ORCID Id: <https://orcid.org/0000-0002-3981-0030>.

2 Possui graduação em Enfermagem pela Universidade de São Paulo (1986), graduação em Direito pela Universidade de Ribeirão Preto (1991), mestrado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2001) e doutorado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2007). Membro do Instituto Brasileiro de Direito Processual. Atualmente é professora do curso de Graduação, Mestrado e Doutorado em Direito ministrado pela Universidade de Ribeirão Preto. Juíza de Direito Titular da 4ª Vara Cível de São Carlos-SP e Presidente do Colégio Recursal da 12ª Circunscrição Judiciária - São Carlos/SP. ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0002-0444-5416>.

### Como citar esse artigo:/How to cite this article:

PAULA JÚNIOR, Fradique Magalhães de; ZANFERDINI, Flavia de Almeida Montingelli. Arbitragem no direito tributário. *Revista Meritum*, Belo Horizonte, vol. 16, n. 2, p. 9-22, 2021. DOI: <https://doi.org/10.46560/meritum.v16i2.8466>.

## 1. INTRODUÇÃO

O presente artigo aborda a possibilidade do uso da arbitragem na seara tributária como meio adequado de solução de conflito, bem como os possíveis entraves a sua efetiva aplicação.

Estudos demonstram que os meios de solução de conflitos denominados “alternativos”, formando um modelo de sistema de justiça multiportas, ou seja, para cada tipo de conflito existe uma forma de solução mais adequada visando sua solução, de modo que há casos em que a melhor solução pode sim ser a judicial e em outros casos poderia ser uma solução utilizando a mediação, enquanto outros, a conciliação ou a arbitragem.

Inicia-se trazendo o conceito de crédito tributário e suas características, apresentando um comparativo com o crédito comum, bem como sua relação com a obrigação, denominado como fato gerador tributário. Na sequência, aborda-se o procedimento de cobrança do crédito tributário, sob enfoque da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 (Lei de Execução Fiscal) e a efetiva cobrança do crédito tributário após frustradas tentativas de recebimento na via administrativa.

Analisa outrossim, os dados disponibilizados pelo Conselho Nacional de Justiça através de “Justiça em números” (CNJ, 2019), que guardam relação direta e indireta com o objeto do presente estudo, qual seja, a possibilidade e viabilidade de aplicabilidade da arbitragem no direito tributário, de forma a dar efetividade aos preceitos constitucionais do acesso à justiça e a duração razoável do processo. Discute-se, ainda sobre a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil (CPC/2015) no rito previsto na Lei de Execução Fiscal.

Após essa breve introdução à cobrança do crédito tributário, inicia-se a análise do instituto da arbitragem e sua possível aplicação na Administração Pública, destacando a evolução do instituto, notadamente legislativa. Já de plano e elencado os supostos óbices à aplicação da arbitragem na seara tributária, trazemos a questão da indisponibilidade do crédito tributário e a vedação a renúncia de receita, que destacamos como principais.

Por fim, diante da patente crise de Estado no tocante à prestação jurisdicional e a possibilidade de implementação do instituto da arbitragem no direito tributário, tendo como paradigma o modelo português, pretende-se demonstrar a possibilidade de ser aplicada a arbitragem com real e efetivo aumento de arrecadação e satisfação dos créditos tributários.

## 2. O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Sob o prisma das normas constitucionais e da disciplina estabelecida no Código Tributário Nacional, crédito tributário é o valor devido ao Estado a título de tributo, sendo o objeto da relação jurídica tributária.

Etimologicamente, crédito significa “crer” ou “ter confiança”. Isso porque, as expressões “credo, crediti e creditum” desde o século XVI vinham sendo traduzidas por crer, confiar a outros ou emprestar com fé na moral do tomador do empréstimo. (ASSONI FILHO, 2007, p. 17)

Hugo de Brito Machado conceitua crédito tributário como sendo: “O vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (o objeto da relação obrigacional).” (MACHADO, 2007, p. 149)

Crédito tributário é, em síntese, a obrigação tributária exigível, devidamente lançada e possível de cobrança. Decorre da obrigação principal, tendo a mesma natureza desta. É exatamente o que prescreve o artigo 139 do Código Tributário Nacional. Dispõem, também os artigos 140 e 141 do Código Tributário Nacional:

Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem. Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias (BRASIL, 1966).

Assim, com base na doutrina de Hugo de Brito Machado (2007, p. 150), podemos simplificar definindo obrigação tributária como correspondendo a obrigação ilíquida do direito civil e crédito tributário corresponde a aludida obrigação já liquidada. O lançamento poderia ser comparado ao processo de liquidação.

A rigor, inexistente diferença entre crédito tributário e obrigação tributária. Da obrigação tributária surge para o Estado um direito subjetivo de crédito que poderá ser exercido e cobrado.

O art. 139 supracitado prescreve que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta” (BRASIL, 1966). Denota-se, portanto, que a obrigação tributária possui conteúdo patrimonial, que coincide com o conceito do crédito tributário.

A concretização do crédito para a Fazenda Pública passa por diferentes momentos: a) constituição (fato gerador); b) exigibilidade (lançamento ou decisão administrativa definitiva); e c) crédito exequível (inscrição em dívida ativa).

Em razão disso, dispõe o sistema normativo que as circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem a sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem (art. 140 do Código Tributário Nacional).

Nesse contexto, resta claro que a relação jurídica formada entre a Fazenda Pública e o contribuinte gera a obrigação do recolhimento do tributo. O não pagamento voluntário enseja a cobrança administrativa, que poderá acarretar posterior ajuizamento de execução fiscal.

Tanto na esfera administrativa, que aqui definimos como pré-processual, tendo como referência o processo judicial, quanto na esfera judicial (processual), o objeto da relação jurídica tributária poderá ser submetido aos métodos de solução adequada de conflitos, sem que se desvirtue a natureza e o conceito do crédito tributário, notadamente em sua funcionalidade tanto arrecadatória quanto extrafiscal, a contrário senso, facilitaria sua arrecadação.

Em sintonia a esse movimento encampado pela implantação da Política Judiciária de Solução Adequada de Conflitos, pode-se afirmar que o crédito tributário ganhou uma nova roupagem na sua definição quando passamos a falar da sua exigibilidade, quebrando velhos

paradigmas, uma vez que a partir daí já está apto a ser submetido às seções de métodos adequados de resolução de conflitos.

Em sintonia com os preceitos constitucionais, incrementou-se o uso de meios alternativos à jurisdição a partir da Resolução do Conselho Nacional de Justiça nº 125, de 29 de novembro de 2010; com o Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015) com foco na mediação judicial, pela Lei de Mediação (Lei nº 13.140, de 26 de junho de 2015) com foco na mediação extrajudicial e, no campo tributário especificamente, através da Resolução PGFN 742/2018, que regulamenta o negócio jurídico processual tributário, bem como da Medida Provisória 899/2019, conhecida como “Contribuinte Legal”, que institui a transação para débitos tributários federais regulamentada pela portaria PGFN 11.956/2019.

Tem-se, ainda, o Projeto de Lei nº 4.257/2019, de autoria do senador Antônio Augusto Junho Anastásia, que pretende instituir a arbitragem tributária.

Nota-se, destarte, uma busca por diversificados meios para resolução do conflito tributário.

## 2.1 A EXECUÇÃO FISCAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

No Brasil, as pessoas jurídicas de direito público possuem prerrogativas cuja finalidade é dar ampla e imediata proteção ao interesse público. Como exemplo, pode-se citar a autoexecutoriedade de suas decisões, independentemente de ordem judicial.

O princípio da autoexecutoriedade está estritamente ligado ao poder de polícia, que permite ao Poder Público impor restrições aos direitos e liberdades individuais, quando o interesse público exigir.

As decisões tomadas na esfera administrativa, entretanto, estão sujeitas à revisão judicial dada a regra da inafastabilidade de acesso à tutela jurisdicional prevista no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal.

Em face desses princípios adotados pelo sistema normativo vigente, a lei que disciplina as execuções fiscais (Lei nº 6.830/80), dispõe em seu art. 1º que a execução para a cobrança da chamada dívida ativa se processa perante o Poder Judiciário.

Não é novidade anotar que um dos grandes, senão, o maior problema das execuções fiscais, é seu ajuizamento sem maiores critérios. A situação padece de eficiência quanto à cobrança do crédito tributário, havendo muitas nulidades que acabarão aniquilando o procedimento, problemas quanto à não localização do devedor ou de prescrição, dentre outros.

Atualmente, conforme relatório gerido pelo Conselho Nacional de Justiça, denominado “Justiça em números - 2019”, identificou-se que, o executivo fiscal representa aproximadamente 39% do total de casos pendentes e 73% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 90%. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2018, apenas 10 foram finalizados. Desconsiderando esses processos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário cairia em 8,5 pontos percentuais, passando de 71,2% para 62,7% em 2018. (CNJ, 2019, p. 142)

A Justiça Estadual, concentra 85% dos executivos fiscais, a Justiça Federal responde por 15%, a Justiça do Trabalho por 0,28% e a Justiça Eleitoral por apenas 0,01%. O mais impac-

tante é que na Justiça Federal as execuções fiscais correspondem a 45% do acervo total, computando-se tanto o processo de conhecimento quanto o processo executivo, enquanto que na Justiça Estadual representa 42%. Pois bem, esses números demonstram a necessidade do desenvolvimento de meios efetivos para concretizar o direito fundamental à duração razoável do processo. (PEREIRA FILHO; MORAES, 2020)

Outro ponto importante a ser destacado é a taxa de congestionamento e assim verificou o respectivo relatório

no total de casos pendentes, pela primeira vez na série histórica, mesmo que sutil, houve redução dos processos pendentes de execução fiscal (-0,4%). Os casos novos também foram reduzidos no último ano (-7,7%). A redução do acervo, aliada ao aumento do número de baixados (25,8%), fez com que a taxa de congestionamento fosse reduzida em 2 pontos percentuais em 2018. O tempo de giro do acervo desses processos é de 8 anos e 8 meses, ou seja, mesmo que o Judiciário parasse de receber novas execuções fiscais, ainda seria necessário todo esse tempo para liquidar o acervo existente. (CNJ, 2019, p. 142)

Nota-se a preocupação com o executivo fiscal, conforme relatório do Conselho Nacional de Justiça, tanto que houve diminuição na taxa de congestionamento, conforme constatado no relatório, no item 5 denominado “Índice de conciliação”. (CNJ, 2019, p. 142)

No mais, decisões proferidas dez anos ou mais após o início da ação são comuns no panorama brasileiro, mas que não responde aos anseios sociais e econômicos aos jurisdicionados.

De acordo com Leal Júnior e Baleotti,

a morosidade é fator de incerteza e insegurança jurídica, fazendo protraírem-se no tempo angústia e preocupação dos envolvidos. A notória demora existente no processo civil brasileiro é fator que obsta real inserção das empresas brasileiras no mercado globalizado. Assim sendo, solucionar a mazela da morosidade processual é inevitável, especialmente no que tange ao contexto empresarial (LEAL JÚNIOR; BALEOTTI, 2012, p. 80)

A realidade da prestação jurisdicional de qualidade, em prazo razoável, não tem como se realizar diante do grande volume em trâmite na Justiça brasileira,

a máquina estatal não consegue acompanhar o crescimento exponencial de demandas, cria-se, expectativa e pressão sobre a capacidade instalada do Poder Judiciário, que não consegue julgar os processos numa proporção igual ou maior que o ingresso de novas demandas, acarretando o aumento de estoque de processos.

[...]

É possível ao jurisdicionado, atualmente, visualizar dia a dia o andamento de sua ação judicial, de forma que a demora ficou muito mais visível e evidente.

De qualquer forma, esse aumento vertiginoso no número de demandas ajuizadas é realidade consolidada e, repita-se, que não dá mostras de que vá retroceder.

Nesse contexto, nada obstante as diversas reformas feitas nas leis processuais, visando agilizar, simplificar e desburocratizar o processo, a morosidade continua sendo o maior problema enfrentado pelos tribunais brasileiros. (ZANFERDINI; LIMA, 2013, p. 295-296)

Ademais,

A equivocada leitura do acesso à Justiça implica considerar o Judiciário como o natural escoadouro de qualquer controvérsia. Em decorrência disso, todo litígio tem sua entrada em juízo franqueada e facilitada, gerando e alimentando a perpétua crise numérica, tão criticada pela opinião pública.

Incentivada a litigiosidade pela interpretação excessiva do que significa a garantia constitucional de acesso à justiça, grande parcela de conflitos, que deveria ser direcionada a outros órgãos, termina endereçada exclusivamente ao Judiciário. (ZANFERDINI, 2012, p. 242)

Analisa-se, destarte, a arbitragem como uma possível solução apta a concretizar os direitos fundamentais do acesso à justiça e da razoável duração razoável do processo, bem como do princípio da eficiência administrativa, além de aprimorar a justiça tributária, aumentando a qualidade do debate das matérias tributárias.

## 2.2 APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL AO PROCEDIMENTO DA LEI Nº 6.830/80.

Antes de tratarmos do instituto da arbitragem e sua aplicabilidade na cobrança do crédito tributário, necessário se faz dizer que a Lei de Execução Fiscal, Lei nº. 6.830/80, não possui nenhuma previsão, ainda que implícita, sobre a possibilidade de serem utilizados métodos alternativos de solução de conflitos.

Em que pese não haver previsão expressa a respeito, o art. 1º da referida lei especial prevê a possibilidade de aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 1.º A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regido por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil. (BRASIL, 2015)

A observância subsidiária das regras gerais do processo de conhecimento e do processo de execução previstas no Código de Processo Civil somente tem cabimento quando a Lei nº. 6.830/80 não contiver previsão expressa sobre o tema.

Deste modo, a possibilidade de aplicação subsidiária do Código de Processo Civil revela a permissão legal para a introdução dos institutos dos meios alternativos de resolução de conflitos na cobrança do crédito tributário.

A atual legislação processual civil, vigente desde março de 2016, incentiva o uso das técnicas consensuais, ao dispor em seu artigo 3º, que a conciliação, a mediação e outros 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.

Em seu artigo 6º contempla o princípio da cooperação. Nesse sentido é a doutrina de Erik Navarro Wolkart:

Note-se que, do ponto de vista jurídico, não se pode excluir o acesso à Justiça e aos meios inerentes à busca da tutela jurisdicional efetiva. No entanto, assim como a municipalidade de nossa parábola poderia ter limitado o número de ovelhas por família ou simplesmente taxado o pastoreio, a lei brasileira pode criar regras que promovam a internalização das consequências negativas do

uso da atividade jurisdicional diminuindo a ânsia no ajuizamento de novas demandas ou estimulando comportamentos que levem os processos pendentes a terminar mais rapidamente. (WOLKART, 2019, p. 92)

Referido autor, em suma, sustenta que a cooperação transcende um determinado processo, antes mesmo da demanda, visando a composição, alterando gradativamente o viés litigioso de nossa sociedade.

Tais mecanismos alternativos à demanda judicial aparecem como mais uma medida para buscar afastar a inadimplência dos débitos inscritos em dívida ativa, bem como revelam aptidão para a redução do acervo de execuções fiscais que é, hodiernamente, considerado o grande gargalo no Judiciário brasileiro, conforme supracitado, ressaltando que não se trata da solução do problema, mas sim, uma das ferramentas disponíveis em busca da efetividade na cobrança dos créditos tributários.

### 3. ARBITRAGEM

A Lei de arbitragem nº 9.307, de 23 de setembro de 1996 sofreu alterações com o advento da Lei nº 13.129, de 26 de maio de 2015. O escopo da referida modificação foi o de ampliar a prática da arbitragem no país.

#### 3.1 A POSSIBILIDADE DA ARBITRAGEM NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Dentre as novidades previstas nessa lei, temos a expressa previsão da possibilidade de utilização da arbitragem por entidades da Administração Pública direta e indireta, com a finalidade precípua de mediar conflitos atinentes a direitos patrimoniais, sendo, porém, vedado o julgamento por equidade e sempre respeitando o princípio da publicidade.

Nada obstante o exposto regramento legal, a utilização da arbitragem pela Administração Pública já possuía previsão em diplomas legais específicos, tais como nas leis nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995 (que dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos), nº 9.478, de 06 de agosto de 1997 (que trata da política energética nacional), nº 10.233, de 05 de junho de 2001 (dispõe sobre a reestruturação dos transportes aquaviário e terrestre) e nº 11.079, de 30 de dezembro de 2004 (institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública).

Diante dos diplomas legais citados, é possível concluir que a arbitragem na Administração Pública já era aceita no âmbito dos contratos privados da Administração, considerando sua natureza jurídica e a aplicação do regime jurídico de direito privado nestas relações.

Importante ressaltar que a partir da vigência da Lei nº 13.129, de 26 de maio de 2015, que amplia o escopo da possibilidade de utilização de cláusula arbitral, essa agora também poderá ser incluída nos contratos administrativos típicos, regidos pelo regime jurídico de direito público.

Esta ampliação trazida pela lei traduz, verdadeiramente, uma evolução no Direito Administrativo, uma vez que confere a possibilidade da solução de conflitos atinentes a direitos patrimoniais em relações jurídicas travadas entre particulares e a Administração Pública, fora das vias judiciais. Tal mecanismo, tem como uma de suas premissas a maior celeridade e eficácia na sua composição, considerando que será realizada por meio de juízos técnicos, compostos por árbitros escolhidos pelas partes e deve ter solução em menor tempo do que uma demanda judicial.

Comprovando tal alegação, é a pesquisa realizada pelo Comitê Brasileiro de Arbitragem (CBAr) em 2012, com o apoio institucional e metodológico do Instituto de Pesquisas Ipsos, o qual abrangeu a opinião de árbitros, advogados, membros de departamentos jurídicos de empresas e câmaras arbitrais, em um total de 158 pessoas entrevistadas, estes apontaram que a principal vantagem concreta da arbitragem é o tempo necessário para ter uma solução definitiva para o conflito, com 37% das respostas, sendo o tempo médio de experiência dos entrevistados mais de 23 na advocacia ou em outra carreira jurídica e 67% dos entrevistados possuíam mais de 10 anos de experiência com a arbitragem. (ABBUD, 2013)

Cabe ressaltar também, que o Projeto de Lei nº 4.257/2019 (BRASIL, 2019), altera a Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais), possibilitando o uso da arbitragem de débitos objetos de execução fiscal, uma vez garantindo o débito por depósito, fiança ou seguro.

Há que se ponderar que a Administração Pública é regida precipuamente por normas constitucionais que impõe o regime jurídico de direito público, assim, toda sua atuação se define em função do respeito aos princípios da supremacia do interesse público sobre o privado e indisponibilidade dos interesses públicos.

Apesar das presentes constatações ainda permanece controvérsias sobre aplicação da arbitragem nas relações que envolvam entes públicos, que necessitam de amplo debate.

### **3.2 SUPOSTOS OBSTÁCULOS À EFETIVAÇÃO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA**

São de longa data os estudos sobre as vedações ao uso da arbitragem tributária no setor público, como por exemplo o Decreto-lei 960 firmado por Getúlio Vargas em 1938, vedando a utilização do instituto, mas, desde então Pontes de Miranda (apud PISCITELLI, 2019, p. 09) já ressaltava haver possibilidade de, por lei especial, regular a aplicação da arbitragem no direito tributário.

Tal tema também foi debatido por Priscila Faricelli Mendonça, em trabalho de pesquisa sobre a matéria em debate, enfrenta a autora em seu livro a indagação, “diante do cenário brasileiro atual, é processualmente adequada e viável a adoção de arbitragem para a solução de controvérsias tributárias?”. (MENDONÇA, 2013, p. 16)

O Código de Processo Civil de 2015 trouxe um novo modelo de processo com viés mais democrático e participativo aos interesses na hipótese de existência de conflitos, disposto a romper com um sistema processual sedimentado em mecanismos adversários para mecanismos de cooperação. (WOLKART, 2019, p. 93)

Uma das principais discussões sobre a admissibilidade da arbitragem tributária consiste na indisponibilidade do crédito tributário, atraindo o princípio da legalidade.

Hugo de Brito Machado, aduz que

é fácil de se ver, portanto, que a arbitragem não se mostra adequada para a solução de conflitos na relação tributária. Embora se possa considerar que o direito do contribuinte, de somente ser compelido a pagar o tributo legalmente devido, é um direito disponível e de natureza patrimonial, não se pode esquecer que o direito da Fazenda de arrecadar o tributo é um direito indisponível, pelo menos quando como tal se considere o direito do qual o agente estatal não pode abrir mão, a não ser em condições excepcionais e pela forma especialmente para esse fim estabelecida. (MACHADO, 2007, p. 130)

A doutrina classifica os interesses indisponíveis em absolutamente (são irrenunciáveis, insuscetíveis de transação, de persecução processual obrigatória), indisponíveis relativamente (são irrenunciáveis, suscetíveis de transação, de persecução processual obrigatória) e indisponíveis limitadamente (são irrenunciáveis de transação de persecução processual facultativa).

A jurisprudência, todavia, atenua essa rigidez, da indisponibilidade de interesses, destacando determinadas condições. Importante decisão foi tomada pela Suprema Corte:

EMENTA: Poder Público. Transação. Validade. Em regra, os bens e o interesse público, são indisponíveis, porque pertencem à coletividade. É, por isso, o Administrador, mero gestor da coisa pública, não tem disponibilidade sobre os interesses confiados à sua guarda e realização. Todavia, 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 realização deste interesse. Assim, tendo o acórdão recorrido concluído pela não onerosidade do acordo celebrado, decidir de forma diversa implicaria o reexame da matéria fático-probatória, o que é vedado nesta instância recursal (Súm. 279/STF). Recurso extraordinário não conhecido. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Recurso Extraordinário nº 253.885 (BRASIL, 2002)

Nota-se que houve uma relativização do princípio da indisponibilidade do interesse público, pois o ato tomado, foi de encontro a outros princípios, dentre os quais, no caso, notadamente da eficiência.

Há certo consenso na doutrina sobre a necessidade de lei definindo quais são os direitos indisponíveis, como por exemplo, Micheline Forte (2018)

Outros óbices suscitados pela doutrina são a vedação a renúncia de receita, prescrita na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei nº 101, de 04 de maio de 2009), todavia, somente pode-se usar esse termo, se o recurso estiver previsto no orçamento, e se há pendência de decisão tanto judicial quanto administrativa, não constará no orçamento.

Ademais, há certa unanimidade em relação à necessidade de Lei Complementar para disciplinar a extinção do crédito tributário. Além da questão da jurisdição, que é monopólio do Estado, todavia, conforme defende Heleno Taveira Torres (2019), a legislação também poderá sanar esse problema, sem violar o princípio da inafastabilidade do Poder Judiciário.

Denota-se que os supostos problemas elencados para efetivação do referido instituto, na verdade não são, pois, a interpretação dada pela doutrina e jurisprudência. Há, contudo, necessidade de uma efetiva iniciativa de implementação da arbitragem na seara tributária.

Tal ato de experimentação, já tem dados bons frutos em outros países, como por exemplo o caso de Portugal.

### **3.3 ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM PORTUGAL**

Utilizando como paradigma o Direito Português, cumpre ressaltar que a existência de criação de implementação de meios alternativos de solução de conflitos mais céleres no direito português, inclusive os envolvendo matéria fiscal, foi exigência da Troika. Esta última corresponde a um grupo que foi formado pela Comissão Europeia (CE), pelo Banco Central Europeu (BCE) e pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) que avaliou as contas reais de Portugal para definir as necessidades de financiamento do país e reestruturação econômica daquele país.

No Memorando de Entendimento firmado pela Troika com o governo Português em 17 de maio de 2011, descrevem-se as condições gerais da política econômica sobre a concessão de assistência financeira da União Europeia a Portugal e constou expressamente que o Poder Executivo daquele país iria criar, até o terceiro trimestre de 2011, a arbitragem no direito tributário.

O Governo abordará os estrangulamentos no sistema de impugnações fiscais através de: i. revisão da avaliação do desempenho das inspeções baseada em indicadores tanto qualitativos como quantitativos; [T3-2011] ii. Aplicação de juros sobre o total dos montantes em dívida durante a totalidade do período do procedimento judicial, utilizando uma taxa de juro superior à corrente no mercado. Impor um juro legal especial quando se verificar o não cumprimento de uma decisão do tribunal fiscal; [T3-2011] iii. Implementar a nova lei de arbitragem fiscal; [T3-2011] iv. Estabelecer um sistema integrado de tecnologias de informação entre a administração fiscal e os tribunais fiscais; [T4-2011] v. criar um grupo de trabalho temporário constituído por juízes até ao T2-2011 para resolver casos com valores superiores a 1 milhão de euros até ao T4-2012. (BANCO DE PORTUGUAL, 2011, p. 15)

A exigência de uma justiça mais célere foi condição para aquele país receber ajuda financeira externa, justamente para viabilizar que investimentos feitos por empresas estrangeiras não fossem demasiadamente onerados com custos inerentes à demora de um processo (administrativo ou judicial) que envolva a matéria tributária. Causa enorme insegurança a qualquer pessoa, agente econômico ou não, expectativa de se esperar mais de dez anos para saber qual o resultado final de determinado conflito. E ambiente de instabilidade implica menores investimentos e redução ou desaceleração dos negócios e da dinâmica empresarial.

O direito e a economia andam em conjunto, de forma que o grau de eficácia de determinado instituto jurídico deve ser levado em conta na adoção de políticas públicas e na criação de programas ou regimes que buscam melhorar a percepção social e a concretização de direitos constitucionais, dentre os quais o acesso à justiça e a duração razoável do processo. A concretização desses direitos certamente trará impactos positivos na atividade econômica e nos negócios realizados não só no Brasil como no exterior por agentes econômicos transnacionais. A sociedade civil e a Administração Pública devem observar o princípio da eficiência.

Conforme indicam Zylbersztajn e Sztajn (2005, p.03), o Direito influencia e é influenciado pela Economia e as organizações influenciam, assim como são influenciadas pelo ambiente institucional. É indiscutível, então, que a dinâ-

mica existente no mundo empresarial não comporta a demora corrente, retardando, com isso, do Poder Judiciário a legitimidade que se espera enquanto pacificador social por excelência (RODRIGUES, 2009).

A percepção de que o mau funcionamento do Poder Judiciário tem impacto de peso sobre o desempenho da economia é relativamente recente e reflete o crescente interesse do papel das instituições como determinante do desenvolvimento econômico (FARIA, 2007).

[...]

Consoante Faria (2007) bem pontua, a morosidade na solução dos litígios é fator de inibição de investimentos na economia e a demora na prestação da tutela jurisdicional acarreta vários impactos no setor, sendo um dos resultados o arrefecimento da atividade econômica, que requer segurança jurídica para atuar. (LEAL JÚNIOR; BALEOTTI, 2012, p. 78-79)

Nesse sentido, a justificativa utilizada para a adoção do regime da arbitragem tributária em Portugal também se faz presente no contexto brasileiro. Como consta da exposição de motivos do Decreto-Lei nº 10/2011, que criou o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, sua introdução buscou alcançar três objetivos principais: reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos; imprimir maior celeridade na resolução de conflitos de matéria tributária; reduzir a pendência de processos nos tribunais. Essa incapacidade dos tribunais de darem uma resposta rápida é relacionada com o elevado grau de litigância e a crescente complexidade e sofisticação do direito tributário.

Verifica-se, destarte, que após o ano de 2011, a arbitragem tem um importante papel na sociedade lusitana, contudo, houve também questionamentos sobre sua implementação, notadamente no que tange às questões Constitucionais.

Tais inquietações foram enfrentadas por Canotilho: “Constituição dá cobertura à criação de Tribunais Arbitrais (artigo 209º/2), entendendo-se que esta norma abrange os Tribunais voluntários (...) ao admitir tribunais arbitrais, parece não afastar a ideia de reserva de juiz nas vestes de juiz arbitral”. (CANOTILHO, 2002, p. 665)

No mais, após intenso debate, foi superado o dogma da indisponibilidade do crédito tributário (PISCITELLI; MASCITTO; MENDONÇA, 2019, p. 31), dando azo a uma efetiva implementação da arbitragem tributária.

Assim, considerando que a arbitragem tributária iniciou-se em Portugal em 2011 com 26 processos cujos valores totalizavam 17,3 milhões de euros, em 2017 foram instaurados 696 litígios arbitrais, representando o montante de 228,5 milhões de euros. (PISCITELLI; MASCITTO; MENDONÇA, 2019, p. 6)

Tais números demonstram que houve uma efetiva adesão à arbitragem tributária, que está em constante crescimento, sendo, portanto, um meio efetivo de solução de litígios culminando com a satisfação de créditos tributários.

Os dados comprovam que a arbitragem em Portugal demora em média de 4,5 meses, enquanto no Estado um litígio perdura em média de 5,4 anos. (PETIZ, 2019) Essa grande diferença no tempo de duração do processo é um dos fatores atrativos para utilização do instituto.

Conclui-se que utilizando Portugal, como exemplo, identificando os êxitos e fracassos do procedimento arbitral português, na tentativa de minimizar os possíveis entraves no orde-

namento brasileiro, devemos estudar e discutir sua efetiva implementação, não se fazendo “mero transplante” da experiência portuguesa no tocante a arbitragem tributária, mas utilizando-a como paradigma a fim de implementar-se efetiva e adequadamente no sistema jurídico nacional.

## 4. CONCLUSÃO

Vive-se um momento de busca de alternativas ao sistema judicial, com a implementação efetiva de meios adequados de resolução de conflito.

Não sendo proibida a arbitragem para a solução de conflitos tributários, de bom alvitre seria a edição de lei federal que regulamentasse o seu procedimento.

Não há empecilho constitucional ou discussão sobre a legitimidade dessa via, mas deve-se analisar a sua adequação e viabilidade e criar estímulos para que sua utilização seja real e efetiva.

São várias as justificativas para adoção desse adequado meio de solução de litígios na esfera tributária. Podemos mencionar as transformações do modelo de Estado e sua relação com a sociedade e com o mercado interno e exterior sugerem a necessidade de diversas mudanças no desenho e modelagem nesses vínculos, desenvolvendo uma postura mais transparente, aberta e menos autoritária nas relações fisco contribuintes. De outra banda, necessária se faz a adoção de novas formas de solução das controvérsias tributárias, que tragam melhores resultados tanto quantitativamente quanto qualitativamente.

Quanto aos supostos óbices à implementação da arbitragem tributária, ou seja, a indisponibilidade do crédito tributário e a renúncia de receita, denota-se certo consenso de que são superáveis, apresentando uma evolução da interpretação superando a concepção tradicional da supremacia e da indisponibilidade do interesse público e do crédito tributário, bem como o papel do Estado nesse regime democrático.

Tendo os administradores públicos o dever de com responsabilidade, eficiência e respeito aos direitos fundamentais, devem desenvolver e estimular ações que implementem tais norma norteadoras.

Nesse cenário, a criação e implementação efetiva de meios de soluções de controvérsias torna-se relevante para que se possa superar os problemas e entraves existentes no sistema tradicional e aproximar um pouco mais os sujeitos (ativo e passivo) da relação jurídica tributária. A arbitragem em matéria tributária pode ser uma das soluções possíveis para concretizar esses ideais.

A via do processo administrativo como o judicial não acompanhou as mudanças ocorridas nos últimos vinte anos, que incluem um assombroso progresso tecnológico que encurtou distâncias e tempo. Essas duas vias tornaram-se excessivamente demoradas e custosas às partes envolvidas e não geram mais os resultados minimamente desejáveis. Decisões proferidas dez anos ou mais após o início da ação são comuns no panorama brasileiro, mas que não responde aos anseios sociais e econômicos aos jurisdicionados.



Belo Horizonte, 2017. Disponível em: [http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito\\_GiannettiLVa\\_1.pdf](http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLVa_1.pdf). Acesso em: 12 fev. 2020.

LEAL JÚNIOR, João Carlos; BALEOTTI, Francisco Emílio. Acesso à justiça e os impactos da morosidade judicial nos negócios jurídicos empresariais. *Revista Espaço Acadêmico*, n. 134, jul. 2012. Disponível em: <https://periodicos.uem.br/ojs/index.php/EspacoAcademico/article/view/15005/9456>. Acesso em: 20 jan. 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. ed., São Paulo: Malheiros, 2007.

MENDONÇA, Priscilla Faricelli de. *Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias*. 2013. 212 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: [https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-12022014-135619/publico/dissertacao\\_mestrado\\_final\\_Priscila\\_Faricelli\\_de\\_Mendonca.pdf](https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-12022014-135619/publico/dissertacao_mestrado_final_Priscila_Faricelli_de_Mendonca.pdf). Acesso em: 17 jan. 2020.

PEREIRA FILHO, Benedito Cerezzo. MORAES, Daniela Marques de. O tempo da justiça no código de processo civil. *Revista da Faculdade de Direito UFMG*, Belo Horizonte, n. 76, p. 135-154, jan./jun. 2020. Disponível em: <https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/2062>. Acesso em: 20 fev. 2020.

PETIZ, Joana. Processos fiscais: arbitragem resolve em 4,5 meses, Estado demora 5,4 anos: arbitragem é cada vez mas vista como uma solução eficaz para resolver problemas fiscais. *In: DINHEIRO vivo*. 12 abr. 2019. Disponível em: <https://www.dinheirovivo.pt/economia/processos-fiscais-arbitragem-resolve-em-45-meses-estado-demora-54-anos-12785976.html>. Acesso em: 25 fev. 2020.

PISCITELLI, Tathiane. MASCITTO, Andréa. MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

TORRES, Heleno Taveira. Viabilidade de implementação da arbitragem tributária no Brasil. 1 vídeo (3:00:23). Publicado pelo canal FGV Direito SP. Disponível em: <https://youtu.be/vleEw9olx8U>. Acesso em: 27 fev. 2020.

WOLKART, Erik Navarro. *Análise econômica do processo civil: como economia, o direito e a psicologia podem vencer a tragédia da justiça*. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2019.

ZANFERDINI, Flávia de Almeida Montingelli. Desjudicializar conflitos: uma necessária releitura do acesso à justiça. *Novos Estudos Jurídicos*, Itajaí, v. 17, n. 2, p. 237-253, 2012. Disponível em: <https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/nej/article/view/3970/2313>. Acesso em: 11 jun. 2021.

ZANFERDINI, Flávia de Almeida Montingelli; LIMA, Ticiani Garbellini Barbosa. Sociedade litigiosa: buscando soluções inconventionais para resolver conflitos massificados. *Revista Paradigma*, Ribeirão Preto, n. 22, p. 292-308, 7 ago. 2014. Disponível em: <https://revistas.unaerp.br/paradigma/article/view/295>. Acesso em: 11 jun. 2021.

#### Dados do processo editorial

- Recebido em: 06/04/2021
- Controle preliminar e verificação de plágio: 12/04/2021
- Avaliação 1: 27/04/2021
- Avaliação 2: 07/06/2021
- Decisão editorial preliminar: 08/06/2021
- Retorno rodada de correções: 11/06/2021
- Decisão editorial/aprovado: 13/06/2021

#### Equipe editorial envolvida

- Editor-chefe: 1 (SHZF)
- Editor-assistente: 1 (ASR)
- Revisores: 2