

ALAN KELSEN SILVA DOS SANTOS
JOSÉ RIBAMAR RAMOS NETO

**ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: UM MODELO DE IMPLANTAÇÃO CABÍVEL NO
ÂMBITO DA RESOLUÇÃO DE CONFLITOS FISCAIS NO BRASIL**

Parnaíba-PI
2023

ALAN KELSEN SILVA DOS SANTOS
JOSÉ RIBAMAR RAMOS NETO

**ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: UM MODELO DE IMPLANTAÇÃO CABÍVEL NO
ÂMBITO DA RESOLUÇÃO DE CONFLITOS FISCAIS NO BRASIL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade de Ciências Humanas, Exatas e da
Saúde do Piauí - FAHESP, como parte dos
requisitos necessários à obtenção do grau de
Bacharel em Direito.

Parnaíba-PI
2023

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1. BREVE CONTEXTO HISTÓRICO DA ARBITRAGEM NO BRASIL.	8
2. A ARBITRAGEM NO DIREITO BRASILEIRO E PERSPECTIVAS PARA O DIREITO TRIBUTÁRIO.	9
3. O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A NECESSIDADE DE ADOÇÃO DE MÉTODOS MAIS ADEQUADOS PARA RESOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS TRIBUTÁRIAS.	11
4. A ARBITRAGEM NA RESOLUÇÃO DE LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS.	12
5. SUPOSTOS OBSTÁCULOS À EFETIVAÇÃO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA.	14
CONCLUSÃO.....	16
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	17

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por ter sido o meu pilar de sustentação por todos esses 05 anos de curso. Aos meus pais, José Ribamar Ramos Filho e Euciene Reis Ramos, que foram figuras importantíssimas na minha vida, me ensinando desde pequeno a seguir os princípios de como se tornar um homem de sucesso. Aos meus irmãos, Marcos José e Larissa Stefani. Aos meus primos, Dr. Florindo Neto e Dra. Cynthia Caldas, que foram os meus mentores nessa longa jornada. A minha noiva Kamilla Ribeiro, minha parceira de vida, a qual dedico todo o meu respeito e gratidão. Aos meus colegas e amigos que conquistei durante o curso, a minha profunda gratidão, por toda parceria e amizade. Ao meu orientador, Dr. Renildo Estevão, dedico toda a minha admiração aos ensinamentos passados. Por fim, citarei uma frase sempre dita por minha mãe: “Cada um de nós compõe a sua própria história”. Obrigado a todos que fizeram parte dessa jornada.

Ass.: José Ribamar Ramos Neto

Agradeço primeiramente a Deus pela oportunidade de usar do meu conhecimento para alcançar novos objetivos, a minha família por ter me dado todo o suporte emocional e moral sempre mostrando-me todas as possibilidades e valores inerentes a pessoa de bom caráter. Minha esposa Maria do Socorro a qual dedico todo meu respeito e gratidão. Os agradecimentos também ao professor Renildo, nosso orientador, que prestou grande auxílio na correção e devida adequação do presente trabalho, o nobre colega José Ribamar, um irmão do qual tive o prazer de conhecer através deste curso. Por finalmente agradeço a todos que cooperaram para essa tão grande e especial conquista.

Sabe-se que sozinhos não somos capazes de realizar grandes vitórias, portanto fica aqui registrado e enfatizada a minha gratidão, respeito e absoluta admiração por todos os citados que cooperaram para tal conquista, sempre acima de tudo louvando a nosso Deus, sem o qual absolutamente nada seria possível, Deus seja louvado em nome de Jesus.

Ass.: Alan Kelsen Silva dos Santos

RESUMO

A adoção da arbitragem tributária no Brasil poderá acarretar ampliação dos ambientes de debate da controvérsia tributária, de forma a servir como instrumento concretizador do princípio do acesso à justiça. Os meios alternativos de resolução de conflitos somados aos meios tradicionais de discussão de conflitos são realidades necessárias para compor um sistema completo de discussão de direitos e posições jurídicas. Este estudo foi desenvolvido no campo do direito tributário, mais especificamente no nicho processual, e tem como principal problema verificar se a arbitragem tributária pode ser introduzida no ordenamento jurídico brasileiro de forma que possa proporcionar um método eficaz e célere na resolução de conflitos fiscais no Brasil. Objetivou-se investigar os possíveis óbices à implementação da arbitragem tributária no ordenamento jurídico brasileiro como método alternativo de resolução de litígios em matéria tributária. Assim, ao analisarmos as atuais propostas legislativas para a adoção da arbitragem tributária neste país, listamos as limitações que o legislador deve observar e destacamos quais modelos de arbitragem tributária devem ser considerados para atingir o objetivo da arbitragem. Metodologicamente realizou-se um estudo descritivo utilizando a abordagem de um modelo dedutivo da hipótese, com base em análises bibliográficas e hermenêuticas. Técnicas, continuidade com a pesquisa descritiva realizada, apresentação de órgãos legais e conceitos relacionados ao assunto. Portanto, propõe-se neste estudo a possibilidade de introduzir a arbitragem tributária no ordenamento jurídico brasileiro como forma de dar uma resposta jurisdicional eficaz e célere em conflitos tributários, com base na hipótese básica de que os conflitos de comando podem surgir na jurisdição de arbitragem.

Palavras-chave: Arbitragem tributária; Direito Tributário; Solução de Controvérsia.

INTRODUÇÃO

A arbitragem pode ser conceituada como um método de heterocomposição de conflitos em que o árbitro, exercendo a cognição nos limites da convenção de arbitragem livremente estabelecido pelas partes, decide a controvérsia com autonomia e definitividade. No Brasil, ela teve um uso incipiente até a promulgação da Lei 9.307/1996, que promoveu uma profunda alteração nesse panorama. Ainda assim, a consolidação do instituto se deu apenas em 2001, quando teve declarada sua constitucionalidade pelo STF, no julgamento de recurso em processo de homologação de Sentença Estrangeira (SE 5.206). Desde então, esse método alternativo de resolução de conflitos vem passando por grande evolução.

Portanto, a contextualização do tema, parte-se dos meios autocompositivos e heterocompositivos nas resoluções de controvérsias em conflitos que envolvem questões de Direito Público. No momento de apresentação e publicação deste trabalho, somente a arbitragem tributária não está prevista no ordenamento jurídico brasileiro como meio de resolução de conflitos fiscais, havendo tão somente dois Projetos de Lei em discussão que visam implementar o instituto nacionalmente.

A justificativa para este trabalho é justamente buscar a proteção da necessidade de debate e da evolução para fornecer uma forma mais adequada de permitir que os litigantes submetam suas disputas à análise e julgamento de direitos por um terceiro imparcial fora do Estado. Nesse contexto, percebe-se que é importante analisar os conceitos e princípios que regem as instituições arbitrais, a fim de verificar sua aplicabilidade em litígios tributários para garantir a proteção jurídica efetiva aos sujeitos de direito, sem perder de vista as garantias constitucionais, de forma a acompanhar a evolução do instituto.

Para além da importância acadêmica de definição de conceitos e princípios que devem reger a arbitragem tributária, destaca-se a preocupação com os desdobramentos práticos do presente trabalho para fornecer diretrizes a serem tomadas pelos legisladores para a efetivação do instituto em matéria de Direito Tributário no ordenamento jurídico brasileiro. A leitura das mais recentes doutrinas e o debate qualificado de inovações legislativas em discussão são necessárias para aqueles que atuam diretamente ou indiretamente com conflitos de ordem tributária que são o cerne deste estudo.

Além do número considerável de pedidos apresentados a cada ano, os problemas que surgem no campo administrativo e no campo jurídico também são causados por uma estrutura que se mostra muito rígida diante dos dilemas da administração judicial. Nesse sentido, além da implementação de mecanismos que orientem os órgãos judiciais a tomarem

decisões coletivas, a introdução de métodos alternativos de solução de conflitos é uma realidade atual, haja vista as novas disposições processuais civis.

Este trabalho propõe explorar a arbitragem como uma alternativa para a resolução de disputas tributárias. A grande questão a ser examinada diretamente é a possibilidade de introduzir a arbitragem tributária no ordenamento jurídico brasileiro como forma de dar uma resposta jurisdicional eficaz e célere em conflitos tributários, com base na hipótese básica de que os conflitos de comando podem surgir na jurisdição de arbitragem.

O trabalho encontra-se estruturado da seguinte maneira: Primeira parte refere-se à introdução com a delimitação do tema central, justificativa e objetivo do estudo. A segunda parte é o desenvolvimento dividido em tópicos: Primeiro tópico passa-se à análise das noções que regem a arbitragem, partindo, em seguida, ao exame da evolução histórica do instituto no ordenamento jurídico brasileiro.

No segundo tópico é apresentado o modelo de arbitragem, como pressuposto para a implementação de um modelo brasileiro de arbitragem tributária, observando o que dispõe em Leis constitucionais e infraconstitucionais, e, explorando-se a possibilidade de utilização no ordenamento jurídico brasileiro.

No terceiro tópico são abordados o contencioso tributário brasileiro e a necessidade de adoção de métodos mais adequados para resolução de controvérsias tributárias. A contextualização dos meios autocompositivos e heterocompositivos de resolução de conflitos para a identificação dos métodos disponíveis para solução de controvérsias nas questões de Direito Público.

No quarto tópico é destacado que a arbitragem é um meio jurisdicional de resolução de litígios, cuja origem é milenar e que, atualmente, se assume como uma instituição reemergente com toda a sua força.

E por fim no quinto tópico: traz uma análise do instituto da arbitragem e sua possível aplicação na Administração Pública, destacando a evolução do instituto, notadamente legislativa. Já estando elencado os supostos óbices à aplicação da arbitragem na seara tributária, trazemos a questão da indisponibilidade do crédito tributário e a vedação a renúncia da receita, que destacamos como principais. Por fim, diante da patente crise do Estado no tocante à prestação jurisdicional e a possibilidade da implementação do instituto da arbitragem no direito tributário, tendo como paradigma o modelo português.

Diante disto, objetivou investigar os possíveis óbices à implementação da arbitragem tributária no ordenamento jurídico brasileiro como método alternativo da resolução de litígios em matéria tributária.

1. BREVE CONTEXTO HISTÓRICO DA ARBITRAGEM NO BRASIL.

A arbitragem é um método heterocompositivo de resolução de conflitos no qual o terceiro imparcial a realizar o julgamento não é o Estado (Santiago, 2019). Sua adoção para matérias de direito público, em geral, é admitida pelo direito posto (Lei n.º 13.129/2015 que alterou a Lei n.º 9.307/1996). Esse instituto teve seus primeiros relatos na Grécia Antiga, mas foi realmente ativada com Tratado de Jay de 1974, seguido da Corte Permanente de Arbitragem em 1899.

Como salienta Frederico José Straube (2016, p. 2) “nunca é demais assinalar que a arbitragem, desde o início de nosso país, como nação soberana, passou a integrar, ainda que de forma limitada, nossa legislação”. Tal modalidade de jurisdição, mesmo incipiente, é observada ainda no Império, na Constituição de 1824, além de previsto no Código Civil de 1916 e nos Códigos de Processo Civil de 1940 e 1973.

Historicamente, no Brasil, o ponto inicial da arbitragem foi a criação da Lei de Arbitragem, a Lei n.º 9.307, de 23 de setembro de 1996. Essa lei está em vigor até hoje e usa desses métodos para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis, nos termos do seu art. 1º, além de que regulou a convenção de arbitragem, o procedimento, a sentença arbitral e seus efeitos. Entretanto, a previsão institucional da arbitragem não foi acompanhada pelo seu consequente desenvolvimento.

A arbitragem ainda não é utilizada no país para resoluções de conflitos em âmbito tributário, uma vez que só é possível se valer da arbitragem quando se tratar de um direito absolutamente disponível, o que foi por muito tempo o posicionamento da doutrina majoritária (Straube, 2016; Viana, 2020).

O desinteresse e a pouca credibilidade da arbitragem eram, sobretudo, reflexo de um majoritário entendimento no sentido de que a prestação jurisdicional constituía atividade privativa do Poder Judiciário, que se fundava no princípio constitucional da inafastabilidade de sua tutela jurisdicional. Nesse sentido, o não reconhecimento da autoexecutoriedade da cláusula arbitral e a necessidade da submissão da decisão exarada pelo árbitro à homologação do Judiciário para torná-la exequível bem representavam a submissão do instituto à lógica da jurisdição estatal (Carmona, 2014).

Diante disso, através do Projeto de Lei n.º 4.267/2019, proposto pelo senador Antônio Anastasia, foi intensificada a discussão acerca da inserção da arbitragem em Direito Tributário no Brasil. Dessa vez, a tentativa era alterar a Lei n.º 6.830/1.990 – a Lei de Execuções Fiscais –, porquanto apresentados dados que comprovavam a baixa recuperabilidade dos créditos por meio de Execuções Fiscais, bem como o elevado custo de manutenção do Poder Judiciário. Tais fatores demonstravam, segundo o parlamentar algumas das causas para o enorme desequilíbrio das contas públicas da maioria dos entes federados (Aragão, 2012).

Atualmente, com a vigência do Código de Processo Civil de 2015, que impulsiona e viabiliza o desenvolvimento dos métodos alternativos de solução de litígios, a arbitragem ganha força e assume novos desafios para a real efetividade de um sistema multiportas. Dentre os principais desafios está, justamente, a regulamentação da arbitragem no que tange às controvérsias no âmbito do Direito Tributário.

Sabe-se que todos os anos, o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) realiza um relatório das estatísticas sobre a estrutura e a litigiosidade dos tribunais brasileiros. O relatório INSPER/CNJ do ano de 2022 apontou que, aproximadamente, quatro trilhões de reais estão em disputas nos tribunais federais e estaduais (Conselho Nacional De Justiça, 2022). Além, disso, de acordo com o mesmo relatório, a conclusão de um processo tributário no Brasil leva cerca de dezoito anos e onze meses, incluindo a esfera administrativa e judicial.

No relatório, a OCDE aponta algumas questões que geram insegurança nas relações tributárias, quais sejam: (i) diferenças permanentes ou frequentes entre o entendimento dos legisladores e as orientações da Administração Tributária; (ii) processos com longa duração; (iii) alto custo do processo, que restringe a garantia de segurança jurídica às empresas de grande porte; e (iv) imprevisibilidade das decisões e deficiência na publicação da jurisprudência. Isto significa que o Poder Judiciário é lento e continuará assim nos próximos anos se não houver nenhuma mudança, especialmente nas demandas de matéria tributária (Alvim, 2012).

2. A ARBITRAGEM NO DIREITO BRASILEIRO E PERSPECTIVAS PARA O DIREITO TRIBUTÁRIO.

A arbitragem junto a um tribunal estadual consiste em um método heterocomposto de resolução de conflitos, no qual as partes estipulam que um terceiro desempenhe o papel de avaliar e resolver o conflito. Trata-se, portanto, de “Alternative Dispute Resolution” (ADR), que em português pode ser traduzido como Método de Resolução Alternativa de Litígios

(MASC), detendo procedimentos e técnicas próprias, sem que as partes renunciem aos vetores dos princípios constitucionais do devido processo legal e contraditório.

A arbitragem é uma das instituições jurídicas mais antigas da história, presente na Grécia e Roma Antiga, utilizada principalmente por judeus, romanos e pela lei formal. Além disso, os países europeus já o usavam nas relações comerciais da Idade Média. É por isso que são chamados de equivalentes e logo conclui-se não ser um método recente. Ademais, a justiça não é a única forma de resolver os litígios. O mesmo se aplica a outros recursos como o capital (Machado, 2021).

Foi a partir das discussões sobre a aplicação dos ADR no direito norte-americano, em meados do século XX, que o instituto se popularizou, o que, nas palavras de Cahali (2015, p. 308), tornou-se um meio "mais adequado para diversas situações, como conflitos complexos, envolvendo o aprofundamento de uma questão específica e exigindo uma estrutura e tratamento mais especializado", em detrimento do Poder Judiciário, caracterizado, principalmente, pela alta carga de trabalho e morosidade.

Como instituição jurídica, a arbitragem possui conceitos próprios, além daqueles comuns ao direito, como a autonomia da vontade. A autonomia da vontade é norma básica do instituto, de natureza voluntária, pois é necessário que as partes demonstrem sua vontade de renunciar ao judiciário por meio da convenção de arbitragem e de estabelecer a arbitragem como jurisdição do processo.

Utilizados para dirimir eventuais conflitos entre eles, bem como ter total liberdade na definição de quem serão os árbitros, podendo escolher se a causa será julgada por um ou mais árbitros que comporão a Câmara ou o Tribunal de Justiça de Arbitragem. Caso opte por recorrer à arbitragem, a vontade das partes é integralmente respeitada porque:

[...] começa com a liberdade de designar a arbitragem como meio de solução de controvérsias; e continua podendo elencar todas as questões que envolvem essa possibilidade. Determina, portanto, quem e quantos serão o(s) árbitro(s), direta ou indiretamente, e como ocorrerá a arbitragem, por exemplo, quanto a prazos, locais para a realização de ações, possíveis restrições para avaliar a urgência de medidas ou uma ordem judicial sem ouvir a outra parte, etc. (Cahali, 2015, p. 137).

Além disso, a arbitragem permite que as partes determinem as regras legais que serão aplicadas, podendo acordar se o processo será conduzido de forma justa, estabelecer prazos processuais e os prazos dentro dos quais o(s) árbitro(s) deve(m) emitir uma decisão final desde que não atente contra os bons costumes e a ordem pública.

A autonomia das partes é tal que, de comum acordo, é possível modificar o que foi previamente estabelecido, podendo rever a posição original e submeter sua nova posição ao tribunal arbitral, que confirmará a flexibilidade processual e o poder das

partes para modelar todo o processo de arbitragem desde sua eleição e seu início até seu encerramento, incluindo seu conteúdo (Cahali, 2011 p. 226).

3. O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A NECESSIDADE DE ADOÇÃO DE MÉTODOS MAIS ADEQUADOS PARA RESOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS TRIBUTÁRIAS.

Pelos números apresentados pelo Conselho Nacional de Justiça, não se depreende que o Judiciário não consiga atender às atuais demandas que a sociedade impõe ao sistema processual do país. No entanto, quando se trata de disputas tributárias, verificamos que o problema é ainda maior.

Historicamente, a morosidade judicial tem sido atribuída à execução fiscal, decorrente de tentativas frustradas de recuperação do crédito tributário pela via administrativa, tendo surgido dívida ativa para nova execução fiscal ajuizada pela Fazenda Federal (Hammound, 2019).

Consoante exposto no tópico anterior, o congestionamento do Judiciário apresenta, atualmente, uma taxa de 73% (setenta e três por cento), entretanto, é de se surpreender que mais da metade deste acervo referem-se aos processos em fase de execução, sendo que, majoritariamente, estes processos são compostos de execuções fiscais, que representam 68% (sessenta e oito por cento) do estoque, representando 36% (trinta e seis por cento) do total de casos pendentes, com um congestionamento de incríveis 87,3% (oitenta e sete inteiros e três décimos por cento), ou seja, a cada cem execuções fiscais que adentram na justiça, apenas treze são baixados em um período de um ano (CNJ, 2021).

Além disso, é surpreendente notar que, se não houver outras entradas nos executivos fiscais em recuperação, o tempo médio que os tribunais gastam para solucionar as lides supramencionadas, estão em torno de 31 (trinta e uma) vezes superior à média total, pois levará em média 06 (seis) anos e 10 (dez) meses para resolver, chegando a 07 (sete) anos e 10 (dez) meses para a Justiça Estadual, enquanto que na Justiça Federal, levará 10 (dez) anos e 11 (onze) meses (CNJ, 2021). Infere-se que a Justiça está cada vez mais inflada para lidar com as questões tributárias.

Além disso, o CNJ observa que o tempo médio de processamento de uma faixa de imposto é de 08 (oito) anos e 01 (um) mês e, excluindo-se a caducidade, o processamento de uma redução será em média 50% (cinquenta por cento) o tempo de tramitação, ou seja, será reduzido de 06 (seis) anos e 01 (um) mês para 03 (três) anos (CNJ, 2021).

Com efeito, os créditos tributários federais inadimplentes representam múltiplos impressionantes pois a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) pleiteia, na esfera judicial, aproximadamente 2,4 trilhões de reais, enquanto os valores das pendências dos processos administrativos do Conselho de Administração de Recursos Federais (CARF) da Receita Federal do Brasil colocam em discussão o valor de R\$ 941 bilhões, no curto prazo, isso pode representar um crescimento ainda maior dos créditos tributários registrados em aberto (PGFN, 2021).

Além disso, estima-se que as disputas tributárias domésticas, no nível municipal, estadual e federal, marcados por processos com duração média de 18 (dezoito) anos e 11 (onze) meses foram responsáveis por 75% (setenta e cinco por cento) do PIB daquele ano (ETCO, 2019). Essa enorme carga tributária, além de representar a grande insegurança jurídica que pesa sobre a tributação no Brasil, acaba por prejudicar o desenvolvimento econômico e a efetiva tutela jurisdicional do país, além de gerar ônus indevido ao Estado e aos contribuintes.

Tal problemática, acaba lesando a proteção legal efetiva em disputas fiscais. Em especial, cumprindo obrigações tributárias e acabando por prejudicar o interesse público e a eficiência arrecadatória (Nolasco; Lima, 2019). Importante destacar, que deve-se ser respeitado os princípios da eficiência constitucional, da razoável duração processual e do acesso aos tribunais. Garantimos o acesso às autoridades judiciais apenas se não der satisfação prática aos que exercem o acesso (Schroder; Paglione, 2012). Isso pode ser respondido aproveitando ao máximo os métodos e mecanismos que implementam o modelo multiportas.

Desse modo, reconhecer a realidade da crise da justiça brasileira permite melhor enquadrar a escolher o momento de se recorrer a um determinado mecanismo de solução de conflitos que possa garantir pleno acesso à justiça, a fim de identificar o mecanismo mais adequado para o conflito tributário, na medida em que haja interesses subjetivos contrapostos entre a Fazenda Pública e os contribuintes, objetivando, ao fim, colaborar para a pacificação social (Machado, 2021).

4. A ARBITRAGEM NA RESOLUÇÃO DE LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS.

O procedimento tributário está fundamentado no disposto na Constituição Federal (BRASIL, 1988), em seu art. 5º. O inciso LV garante às partes o contraditório e a ampla defesa, com os seus meios e recursos inerentes, em processos judiciais ou administrativos. Esta última, por sua vez, é listada como a única forma de obter o prescrito ordenamento jurídico brasileiro.

Os processos administrativos e judiciais são responsáveis por resolver o conflito entre a administração pública e o contribuinte, e como seu principal papel, responder adequadamente a perguntas sobre possíveis violações de direitos inerente à relação Jurídico-Tributária.

Atualmente, não há relatos de nenhuma discussão teórica sobre o reconhecimento da existência da disputa escopo da administração fiscal. As atividades dos órgãos administrativos são elencadas em revisar o auto de infração apurado pelo contribuinte no momento da impugnação (MADEIRA *et al.*, 2013).

O resultado de um litígio com a administração fiscal é o que designamos por contencioso administrativo fiscal. Os autores Madeira *et al.* (2013) alegaram que um contribuinte poderia considerar uma exigência fiscal injustificada realizada pelo procedimento de fiscalização, considerando a sua incongruência e garantido ao contribuinte pelo fisco o direito de petição, o que possibilita a solicitação por pessoa física.

A atribuição de valor, são avaliadas na determinação de sua legalidade. O Auto de Infração e Aplicação de Multa (AIIM) inclui a obrigação tributária. O clássico deve ser levado em consideração durante todo o processo. É importante observar quando se aplica em busca da segurança jurídica, defendem-se os princípios da ampla defesa, da legalidade, do contraditório e da isonomia. Verdade em termos da substância em questão - o que é verdade material (Cipriano, 2018).

Geralmente baseado em um estudo realizado pela Escola de Administração e finanças diz-se que primeiro se aplica a pena Acórdão na Delegacia da Receita Federal (DRJ), encarregado de analisar a impugnação. Já na segunda instância, os recursos oficiais e voluntários contra a decisão leva a discussão ao Conselho Administrativo de Recurso Fiscal (CARF), órgão colegiado e paritário do Ministério da Fazenda, composto por representantes do Estado e contribuintes que uniformiza a jurisprudência entre os órgãos fracionários que o compõem.

Um aspecto intimamente relacionado com o debate aqui apresentado é o caráter extremo de profissionais envolvidos em litígios perante os Tribunais Administrativo, em contraposição às demandas apreciadas no âmbito judicial. Compensam a separação do executivo pela tributação, que também reflete o potencial técnico do julgamento. Vale destacar, nesse mesmo sentido, que grande parte dos processos ingressa na via judicial, devido ao fato das frequentes decisões desfavoráveis na esfera administrativa. O artigo 5º, artigo XXXV da constituição Federal (Brasil, 1988), que dispõe que a lei não excluirá a violação ou ameaça ao direito à

justiça, é o principal fundamento que legitima a judicialização da matéria tributária, mesmo após o julgamento da primeira instância em nível administrativo.

Para melhor compreender a dinâmica e o papel dos Tribunais na resolução de litígios tributários, faz-se necessária uma análise histórica preliminar da estrutura e regulamentação desse sistema. Corrobora com Mascitto e Piscitelli (2018) que destacaram que a Constituição Federal de 1988 abrangeu a maior parte das normas estabelecidas tanto pela Lei Tributária Nacional quanto pela Emenda Constitucional 18/65 que consolidou as regras da lei tributária e delineou sua autonomia sobre direito financeiro. Portanto, mesmo que o Código Tributário Federal seja ratificado em Lei Complementar, estabelecimento de normas gerais de Direito Tributário aplicáveis aos entes federados, e a interpretação sob a Constituição desempenhe um papel importante na estabilização da demanda a questão tributária, segundo a Constituição, e onde se faz presente a maior controvérsia nessa área.

O principal aspecto desse fenômeno é o longo tempo necessário para decisão definitiva no Judiciário. Portanto, os requisitos dependem, em última instância, da decisão. Assim, as demandas acabam por subsistir às decisões de primeira e segunda instâncias e a definitiva prestação jurisdicional apenas ocorre nas vias recursais excepcionais. E mesmo que o judiciário quisesse, com efeito, para dar uma resposta jurisdicional adequada aos litígios fiscais, estes nem sempre são possíveis devido às limitações do sistema, totalmente válido (Cipriano, 2018).

5. SUPOSTOS OBSTÁCULOS À EFETIVAÇÃO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA.

Os estudos sobre as vedações ao uso da arbitragem tributária no setor público já é discutido a bastante tempo, como por exemplo o Decreto-lei 960 firmado por Getúlio Vargas em 1938, vedando a utilização do instituto, mas, desde então Pontes de Miranda já ressaltava haver possibilidade de, por lei especial, regular a aplicação da arbitragem no direito tributário (Piscitelli, 2019, p. 09). Tal tema também foi debatido por Priscila Faricelli de Mendonça, em seu trabalho de pesquisa sobre a matéria em debate, onde enfrenta 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 da arbitragem no direito

tributário, se dá sobre a admissibilidade da arbitragem tributária consiste na indisponibilidade do crédito tributário, ataindo 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 destacar, a referida decisão 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 ulatimação 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 da lei definir, quais são os direitos indisponíveis, Micheline Forte (2018). Outros óbices suscitados pela doutrina são a vedação a renúncia da receita, prescrita na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei nº 101, de 04 de maio de 2009), onde somente pode-se usar esse termo, se o recurso estiver previsto no orçamento, e se há pendência de decisão tanto judicial quanto administrativa, caso contrário 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 a efetivação do referido instituto, se faz pela interpretação das doutrinas e jurisprudências vigentes.

Há, contudo, necessidade de uma efetiva iniciativa de implementação da arbitragem na seara tributária, onde ainda em fase de experimentação, já tem dados bons frutos em outros países, como por exemplo o caso de Portugal. Conclui-se que utilizando Portugal, como exemplo, identificando os êxitos e fracassos do procedimento arbitral português, na tentativa de minimizar os possíveis entraves no ordenamento jurídico 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 de maneira efetiva e adequada ao sistema jurídico nacional.

CONCLUSÃO

A cultura demandista brasileira, impulsionada por incentivos estatais e legislativos de litigância em massa, aliada à densificação das relações sociais, culminou, ou ao menos antecipou, o fenômeno denominado “Crise da Justiça”, compreendido como a dificuldade de o Poder Judiciário corresponder, quantitativa e qualitativamente, às demandas da população, gerando, assim, acúmulo de processos e retardamento da satisfação do provimento jurisdicional.

Nesse contexto, a doutrina pátria, acompanhada posteriormente por políticas judiciárias e legislativas, capitaneou o movimento em busca de Meios Adequados de Solução de Conflitos – MASC, com o intuito de complementar as vias de acesso à justiça e, consequentemente, concretizar materialmente o princípio encartado no artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal.

A despeito da patente necessidade de reformulação do modelo de resolução de controvérsias tributárias, o tema ainda sofre resistência por parte dos estudiosos e do próprio poder legislativo, que ainda associam a supremacia e a indisponibilidade do interesse público à própria indisponibilidade do crédito tributário. Assim sendo, conclui-se que o crédito tributário não é indisponível, pois é passível de transação, remissão, isenção e anistia, meios que implicam efetiva disposição da exação. Ademais, a indisponibilidade do interesse público recai somente sobre seu aspecto primário, que corresponde às necessidades da sociedade, e não sobre o secundário, relacionado à máquina estatal e, por conseguinte, ao intuito meramente arrecadatório.

Cumprе ressaltar, outrossim, que, ainda se considerássemos o crédito tributário indisponível, inexistiria óbice para a adoção da arbitragem tributária, por essa não representar disposição do crédito tributário. Como cediço, a arbitragem é meio heterocompositivo de solução de controvérsia que, tal como a jurisdição estatal, é regido por rigorosos padrões objetivos, em observância ao devido processo legal, havendo consensualidade tão somente no momento inicial, quando de sua instauração.

Outrossim, haveria extinção do crédito tributário, caso não fosse constituído com observância a legislação tributária. Cabe ressaltar que a negativa da sua simples disposição, configuraria a sua extinção, onde levando em consideração ao atendimento do verdadeiro interesse público e a correta aplicação da lei, cujo, cumprimento já constitui poder-dever atribuído à administração pública quando da revisão da legalidade do lançamento no decorrer do contencioso administrativo.

Por fim, não havendo óbice deontológico para a instituição da arbitragem tributária no ordenamento jurídico pátrio, faz imperioso concluir que a adoção da arbitragem tributária contribuirá, de fato, para o aprimoramento dos contenciosos administrativo e judicial e a consecução do interesse público primário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

DE ARAGÃO, A. S. **Curso de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

ALVIM, A.; ASSIS, A. de. A.; EDUARDO, A. **Comentários ao Código de Processo Civil**. Rio de Janeiro: GZ, 2012.

BRASIL. Constituição Federal. 1988. **Emenda Constitucional nº 66, de 13 de julho de 2010**. Dá nova redação ao § 6º do art. 226 da Constituição Federal, que dispõe sobre a dissolubilidade do casamento civil pelo divórcio, suprimindo o requisito de prévia separação judicial por mais de 1 (um) ano ou de comprovada separação de fato por mais de 2 (dois) anos.

BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brasil**. Rio de Janeiro, 1824. Rio de Janeiro: Secretaria de Estado dos Negócios do Império do Brasil, 22 abr. 1824. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm. Acesso em: 22 abr. 2023.

BRASIL. **Lei n. 9.307, de 23 de setembro de 1996**. Dispõe sobre a arbitragem. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9307.htm. Acesso em: 16 de abr. 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília - DF, 11 jan 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 253.885**. Brasília, DF, 4 de jun. 2002. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=258322>. Acesso em: 20 fev. 2023.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Diário Oficial da União, Brasília - DF, 17 mar. 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 22 abr. 2023.

CAHALI, F. J. **Curso de arbitragem**: mediação, conciliação, Resolução CNJ 125/2010. 5. ed. São Paulo: RT, 2015.

CARMONA, C. A. O Processo Arbitral. **Doutrinas Essenciais Arbitragem e Mediação**. v.3, n.1, p. 133-144. 2014.

CNJ. Conselho Nacional de Justiça. **Relatório “Justiça em Números 2021”**. Brasília: 2021. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/justica-em-numeros-2021-judiciario-manteve-servicos-com-inovacao-durante-a-pandemia/#:~:text=Ao%20todo%2C%20foram%20recebidos%2021,dos%20processos%20j%C3%A1%20ingressam%20eletronicamente>.

Justiça em Números 2021: Judiciário manteve serviços com inovação durante a pandemia - Portal CNJ. Acesso em: 20 abr. 2023.

CÓDIGO FILIPINO. **Ordenações e Leis do Reino de Portugal**: recopiladas por mandado d’el-Rei D. Filipe I. Ed. fac-similar da 14ª ed. (1870), segundo a primeira, de 1603, e a nona, de Coimbra, de 1821. Com introdução e comentários de Cândido Mendes de Almeida. Brasília: Senado Federal, Conselho Editorial, 2004. 4v. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/242733>. Acesso em: 16.04.2023.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Instituto de ensino e pesquisa. Diagnóstico do contencioso tributário brasileiro. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em: 17 maio 2022.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF. **Planejamento estratégico 2016-2019**. Disponível em: http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/mapa-estrategico/pe-2016_2019.jpg. Acesso em: 20 de abr. 2023.

CIPRIANO, N. DE. P. **Arbitragem tributária no Brasil**: desafios e perspectivas para um novo marco legal. 2018.

ETCO - Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial; EY, Consultoria Ernat & Young. **Os desafios do contencioso tributário no Brasil**. 2019. Disponível em: <https://images.jota.info/wpcontent/uploads/2019/11/974910b10d67c5d378e5d4d950d5b0b4.pdf?x96718>. Acesso em abr. 2023.

FORTE, M. O mito da impossibilidade de autocomposição em relação à direitos indisponíveis. In: CÂMERA DE MEDIAÇÃO E ARBITRAGEM ESPECIALIZADA (CAMES). São Paulo, 29 jun. 2018.

HAMMOUND, L. R. **Arbitragem tributária**: a experiência portuguesa e a realidade brasileira. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

- NOLASCO, R. D.; DE LIMA, O. A. **Arbitragem tributária: a experiência portuguesa e os desafios para sua implantação no Brasil.** In: PISCITELLI, T.; MASCITTO, A.
- MACHADO, H. de. B. **Curso de direito tributário.** 28. ed., São Paulo: Malheiros, 2007.
- MACHADO, C. H. **Modelo multiportas no Direito Tributário.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021.
- MADEIRA, C. G. *et al.* **Estudo sobre o contencioso administrativo fiscal da federação brasileira; problemas e soluções.** Grupo de Administração Tributária: Contencioso Administrativo Fiscal. Escola de Administração Fazendária (ESAF), 2013.
- MASCITTO, A.; PISCITELLI, T. **Desafios e Limites da Arbitragem Tributária no Direito Brasileiro.** CAAD – Arbitragem Tributária. Lisboa, v.1, n.8, p. 6 – 11, 2018.
- MENDONÇA, P. F. de. **Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias.** 2013. 212 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.
- MENDONÇA, P. F. (coord.). **Arbitragem tributária: desafios institucionais e a experiência portuguesa.** 2 ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, p. 167-183, 2019.
- SANTIAGO, F. C. Arbitragem tributária: análise dos pressupostos e da possibilidade de implementação no Brasil. **Revista da Escola Superior da PGE-SP**, v. 10, n. 1, p. 177-208, 2019.
- SCHRODER, L. DE. M; PAGLIONE, G. B. **Resolução 125 do CNJ e os novos rumos da conciliação e mediação: será, enfim, a vez da efetividade da prestação jurisdicional.** 2012.
- STRAUBE, J. F. A evolução da arbitragem no Brasil após a Lei 9.307/96. **Revista de Arbitragem e Mediação.** RARB, v.50, n.1, p.15. 2016.
- PGFN. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. PGFN em Números 2020. Brasília, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br>. Acesso em: 19 dez. 2021.
- PISCITELLI, T. MASCITTO, A. MENDONÇA, P. F. de. **Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa.** 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.
- VIANA, C. F. *et al.* **A aplicabilidade da Arbitragem Tributária como método de resolução de conflitos nacionais e internacionais a partir do Direito Comparado.** 58p. Trabalho de Conclusão de Curso. Escola Superior Dom Helder Câmara Programa de Graduação em Direito, Belo Horizonte, 2020.
- WOLKART, E. N. **Análise econômica do processo civil: como economia, o direito e a psicologia podem vencer a tragédia da justiça.** São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2019.