



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (UNIRIO)
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS (CCJP)
ESCOLA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS**

MATHEUS TEIXEIRA MEIRELES

**ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL: OS ANSEIOS DO SISTEMA
CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E AS PROPOSTAS LEGISLATIVAS EM
TRÂMITE NO CONGRESSO NACIONAL**

Rio de Janeiro
2º semestre / 2021



MATHEUS TEIXEIRA MEIRELES

**ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL: OS ANSEIOS DO SISTEMA
CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E AS PROPOSTAS LEGISLATIVAS EM
TRÂMITE NO CONGRESSO NACIONAL**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Escola de Direito da
Universidade Federal do Estado do Rio de
Janeiro como pré-requisito para a
obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientadora: Prof^ª. Dr^ª. Frana Elizabeth
Mendes

Rio de Janeiro

2º semestre / 2021

M494 Meireles, Matheus Teixeira
Arbitragem tributária no brasil: os anseios do sistema constitucional tributário e as propostas legislativas em trâmite no congresso nacional / Matheus Teixeira Meireles. -- Rio de Janeiro, 2022.
94

Orientador: Frana Elizabeth Mendes.
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, Graduação em Direito, 2022.

1. Arbitragem Tributária. 2. Sistema Constitucional Tributário. 3. Métodos Alternativos de Resolução de Conflitos. 4. Projetos de Lei. I. Mendes, Frana Elizabeth, orient. II. Título.

MATHEUS TEIXEIRA MEIRELES

**ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL: OS ANSEIOS DO SISTEMA
CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E AS PROPOSTAS LEGISLATIVAS EM
TRÂMITE NO CONGRESSO NACIONAL**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Escola de Direito da
Universidade Federal do Estado do Rio de
Janeiro como pré-requisito para a obtenção
do grau de bacharel em Direito.

Rio de Janeiro, 08 de março de 2022.

Banca Examinadora

Profa. Dra. Frana Elizabeth Mendes
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Carlos Vasconcellos dos Reis
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro

Profa. Dra. Rosalina Corrêa de Araújo
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro
2022

Dedico este trabalho à minha família, em especial aos meus amados pais, Josenilde e Manoel, que dedicaram incondicionalmente suas vidas a mim e me transmitiram valores, não somente pelas palavras, mas sobretudo pelas suas atitudes. Agradeço diariamente por tê-los comigo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, os meus pais, Josenilde e Manoel, pelo exemplo de vida, pelos conselhos, por todo vigor empregado à conquista dos meus objetivos profissionais e pessoais e em especial ao amor incondicional que sempre recebi e que certamente ainda receberei.

Ao meu amor, Beatriz, minha companheira de vida, pela qual me apaixono mais a cada dia. Pessoa de sorriso frouxo e palavras acolhedoras. Sinto imenso orgulho da pessoa que você está se transformando e da trajetória que estamos vivendo e que viveremos.

À toda minha família – nas pessoas dos meus tios Ivanaldo e Joseane e dos meus primos, Ricardo, Jéssica e Isabela – que sempre me apoiou e me incentivou, e aos meus amigos, Ives, Rafael, Iago, Victor, Clarice, Marina, Arthur, Beatriz e Camila, que, mesmo com as minhas ausências, sei que estão percorrendo essa caminhada ao meu lado.

À toda família Marinho Jorge pelos ensinamentos, pela receptividade e por levarem a vida de forma tão leve e divertida.

Aos meus tios, José Antão Meireles e Márcio Chalfoun Jorge – ambos *in memoriam* – que nos deixaram no último ano. Sempre levarei vocês comigo.

Aos meus professores do Instituto Francisca Paula de Jesus e do Sistema Elite de Ensino, Bruno Ramos, Érica Coelho, Rafael Jesus e Rafael Galvão, por toda influência exercida na minha formação cidadã e acadêmica.

Aos meus professores da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, em especial, Frana Elizabeth Mendes, por todos os ensinamentos difundidos nas aulas de Direito Tributário e pela dedicação na orientação no presente trabalho, Luís Otávio – *in memoriam* –, Edna Raquel Santos Hogemann, Benedito Adeotado, Carolina Tupinambá, Elizabeth Sussekind, Simone Schreiber e Rosalina Corrêa de Araújo.

Aos integrantes do Núcleo de Primeiro Atendimento da Defensoria Pública do Estado do Rio de Janeiro, em Vila Isabel, e dos escritórios Benjó, Garcia e Rodrigues

Advogados Associados, Campos Mello Advogados e do Fux Advogados, particularmente, nas pessoas de Leonel Pittzer, Ariel Möller, Vanessa Perlingeiro e Paula Pessoa, responsáveis pelo meu crescimento profissional nos últimos anos.

Aos amigos e colegas da universidade que compartilharam comigo todas suas aspirações, angústias e sucessos no curso da graduação, principalmente, aos meus companheiros do Diretório Acadêmico Afonso Arinos e da Equipe de Arbitragem e de Direito Internacional da UNIRIO.

Por fim, agradeço, ainda, a todas as demais pessoas que contribuíram, de alguma forma, para a minha caminhada até aqui.

“Somos o que fazemos, mas somos, principalmente, o que fazemos para mudar o que somos.”

Eduardo Galeano

MEIRELES, Matheus Teixeira. **Arbitragem tributária no brasil: os anseios do sistema constitucional tributário e as propostas legislativas em trâmite no congresso nacional**. 2022. (94 f.) Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas e Políticas, Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, 2022.

RESUMO

O presente trabalho traz um exame sobre a compatibilidade entre o instituto da arbitragem e o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, sobretudo ao analisar seus princípios norteadores e sua estrutura rígida e fechada. Assim, tem-se como finalidade a compreensão do atual cenário da via contenciosa tributária, tanto na seara administrativa quanto na judicial, para a identificação das mazelas existentes na relação entre o contribuinte e o Fisco. Esse estudo é realizado com base na observação dos avanços doutrinários e jurisprudenciais referentes à mudança de entendimento acerca da interpretação de conceitos como a supremacia do interesse público e a indisponibilidade do crédito tributário. No mais, busca-se constatar o posicionamento harmônico do instituto da arbitragem com os preceitos da Carta Maior. Por fim, pretende-se averiguar a adequação dos Projetos de Lei em trâmite no Congresso Nacional – PLs n.ºs 4.257/2019 e 4.468/2020 – que têm por objetivo implementar essa via de resolução de litígios na cultura jurídica tributária nacional – à realidade e aos anseios do Sistema Constitucional Tributário por meio da observação de seus pontos convergentes e divergentes.

Palavras-Chaves: Arbitragem Tributária. Crise do Judiciário. Contencioso Tributário. Métodos Alternativos de Resolução de Conflitos. Sistema Constitucional Tributário. Rigidez. Sistema Fechado. Supremacia do Interesse Público. Indisponibilidade do Crédito Tributário. Administração Pública. Princípio da Legalidade. Projeto de Lei n.º 4.257/2019. Projeto de Lei n.º 4.468/2020.

MEIRELES, Matheus Teixeira. **Tax arbitration in Brazil: the aspirations of the constitutional tax system and the legislative proposals in progress in the national congress.** 2022. (94. f.) Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas e Políticas, Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, 2022.

ABSTRACT

The present paper brings an assessment on the compatibility between the arbitration institute and the Brazilian Constitutional Tax System, especially when analyzing its guiding principles and its rigid and closed structure. Thus, the purpose is to understand the current scenario of the tax litigation route, both in the administrative and judicial areas, for the identification of the existing problems in the relationship between the taxpayer and the Tax Authorities. This study is based on the observation of doctrinal and jurisprudential advances related to the change of understanding about the interpretation of concepts such as the supremacy of the public interest and the unavailability of the tax credit. In addition, it seeks to verify the harmonic positioning of the arbitration institute with the precepts of the Constitution. Finally, it is intended to investigate the adequacy of the Bills pending in the National Congress - PLs no. 4,257/2019 and 4,468/2020 – which aim to implement this way of resolving disputes in the national tax legal culture – to the reality and aspirations of the Constitutional System Court by observing its convergent and divergent points.

Keywords: Tax Arbitration. Judiciary Crisis. Tax Litigation. Alternative Conflict Resolution Methods. Constitutional Tax System. Rigidity. Closed System. Supremacy of the Public Interest. Unavailability of Tax Credit. Public Administration. Principle of Legality. Bill No. 4,257/2019. Bill No. 4,468/2020.

SUMÁRIO

I. INTRODUÇÃO	12
II. SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	16
II.1 A evidente correlação entre o Sistema Tributário e o texto constitucional.....	16
II.2 O Sistema Constitucional Tributário e sua rigidez.....	22
II.2.1 Os princípios republicano e federativo e seus efeitos.....	27
II.2.2 A materialização da imutabilidade do Sistema Constitucional Tributário...31	
III. CENÁRIO BRASILEIRO.....	35
III.1 Breve histórico: a crise do acesso à justiça e a reintrodução do instituto da arbitragem no ordenamento jurídico nacional.....	35
III.2 Um retrato do Poder Judiciário.....	41
III.3 O Fisco vs. o contribuinte.....	44
IV. A ADEQUAÇÃO DA ARBITRAGEM AOS DITAMES TRIBUTÁRIOS.....	50
IV.1 A posição clássica acerca da indisponibilidade do interesse público e a arbitragem em contratos com a Administração Pública.....	50
IV. 2 A distinção entre interesse público primário e secundário.....	55
IV.3 A suposta indisponibilidade do crédito tributário e a arbitragem tributária.....	58
IV.4 A arbitragem tributária para além da crise do acesso à justiça.....	62
V. AS PROPOSTAS LEGISLATIVAS.....	66
V.1 A natureza da lei de arbitragem tributária.....	67
V.2 Breve abordagem dos Projetos Legislativos.....	71
V.2.1 Projeto de Lei n.º 4.257/2019: o ponto inicial da mudança.....	71
V.2.2 Projeto de Lei n.º 4.468/2020: a arbitragem especial tributária.....	72
V.3 Aspecto comum: a defesa do sistema de controle de precedentes.....	73
V.4 Os elementos particulares de cada Projeto de Lei.....	75
VI. CONCLUSÃO.....	82
VII. REFERÊNCIAS.....	84
VIII. LISTA DE FIGURAS.....	94

I. INTRODUÇÃO

Nas palavras do artista Belchior, compositor de *Como Nossos Pais*¹, um dos hinos da Música Popular Brasileira, “o novo sempre vem”. E, indiscutivelmente, o autor estava certo em sua afirmativa.

Definida pelo dicionário como “realizar algo novo ou que nunca havia sido feito antes; produzir novidades”², a palavra *innovar*, quase que inconscientemente, ganha contornos de fenômeno positivo, principalmente no atual cenário global, no qual os empreendimentos e avanços tecnológicos surgem de forma cada vez mais instantânea.

Contudo, cabe analisar a novidade sempre sob um olhar arraigado de ceticismo, em um prisma centrado na alteração proposta, não se deixando motivar apenas pela natural empolgação do novo, a fim de se evitar a mera “mudança pela mudança”.

E, nesse sentido, como ensinado pelo filósofo Platão – há cerca de 2.400 anos – “A necessidade é a mãe da inovação”. Assim, ao aplicar esse racional aos dias atuais, conclui-se que o estudo do cenário anterior que originou a mudança, leia-se, da necessidade, é tão relevante quanto a análise das eventuais soluções propostas.

Isto é, o novo deve estar intrinsecamente relacionado à adversidade que pretende contornar, e não ser implementado de forma simplesmente automática. O estudo da realidade prévia, das necessidades e dos anseios que resultaram em uma adversidade deve ser o ponto nodal para se alcançar uma solução satisfatória em diversos cenários, inclusive no objeto abordado pelo presente trabalho.

Deste modo, o instituto da arbitragem foi institucionalizado formalmente pelo ordenamento jurídico nacional no fim do último século como uma novidade, observado por muitos, inicialmente, com receio e distanciamento.

Essa questão momentânea foi relatada na doutrina nacional por Pedro A. Batista, ao assentar crítica específica aos teóricos contrários à internalização do

¹ BELCHIOR, Antônio Carlos Gomes. **Como Nossos Pais**. In: REGINA, Elis. *Falso Brillhante*. São Paulo, Philips, 1976. 1 disco sonoro. faixa 1.

² INOVAR. In: **DICIO, Dicionário Online de Português**. Porto. 7Graus, 2022. Disponível em: < <https://www.dicio.com.br/innovar/> > Acesso em: 11 de janeiro de 2022.

modelo arbitral, intitulado-os como crentes de um Estado atuante como entidade suprema na condução da sociedade.³

E, nesse diapasão, o autor esclarece que “não [seria] razoável se admitir que os litígios somente possam, e devam ser resolvidos, efetivamente, pela justiça comum”.⁴

Hoje, disseminada por completo na doutrina especializada e na sociedade, o instituto da arbitragem alcança novos contornos, em especial, no rompimento de suas fronteiras iniciais.

Ressalta-se, a título exemplificativo, que esse método alternativo de resolução de conflitos já se hospedou em searas jurídicas inimagináveis à época de sua institucionalização, como, por exemplo, no Direito do Trabalho, com a inclusão do artigo 507-A⁵ na Consolidação das Leis do Trabalho (“CLT”) pelo texto da Reforma Trabalhista de 2017, implementada pelo Governo do Presidente Michel Temer.

Ademais, cabe destacar que o avanço da arbitragem para além dos limites do Direito Privado não acontece apenas no Brasil.

Salienta-se a posição de diversos países mundo afora que observaram no instituto da arbitragem uma possível via para a resolução de litígios fiscais. Nesse cenário, a atuação pioneira de Portugal alcança cada vez mais destaque, sobretudo pelo fato de sua implementação ter ocorrido no longínquo ano de 2011, com a publicação do Decreto-Lei n.º 10, de 20 de janeiro de 2011⁶.

No mais, essa prática já vem alcançando outras nações com realidades sociopolíticas distintas. A fim de ilustrar essa nova realidade, aponta-se a iniciativa legislativa de Cabo Verde ao instituir um modelo de arbitragem tributária com a edição da Lei n.º 108/VIII, de 28 de janeiro de 2016⁷.

³ MARTINS, Pedro A. Batista – **Arbitragem no Direito Societário** – São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 28 - 29.

⁴ Ibid., p. 28.

⁵ “Art. 507-A. Nos contratos individuais de trabalho cuja remuneração seja superior a duas vezes o limite máximo estabelecido para os benefícios do Regime Geral de Previdência Social, **poderá ser pactuada cláusula compromissória de arbitragem, desde que por iniciativa do empregado ou mediante a sua concordância expressa, nos termos previstos na Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996.**” (grifo nosso).

⁶ PORTUGAL, Decreto-Lei 10/2011, de 20 de janeiro de 2011. **Regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 124º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril.** Disponível em < <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2011-66008176> > Acesso em: 30 de julho de 2021.

⁷ CABO VERDE. Lei 108/VIII/2016, de 28 de janeiro de 2016. **O presente diploma estabelece o regime de arbitragem como meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária.** Boletim Oficial da República de Cabo Verde. I Série, n.º 5. Disponível em: < <http://consultores.cv/wp-content/uploads/simple-file-list/Contencioso-Tributario/Estabelece-o-regime->

Cabe esclarecer que o presente trabalho não tem por finalidade uma eventual internalização dos modelos implementados em 2011 e 2016 e, tampouco, comparar a realidade de localidades distintas como de um país pertencente à União Europeia, que possui uma população com unicidade sociocultural aferida em torno de 10 milhões de pessoas, ou de uma nação que sofreu com as atrocidades de uma colonização que perdurou até o final do século XX, com as mazelas estruturais existentes no Brasil.

Nesse sentido, busca-se, unicamente, examinar os anseios relacionados aos conflitos fiscais no Brasil e analisar as possíveis inovações propostas pelo Poder Legislativo Federal, reconhecendo-se que o procedimento arbitral tributário está em vigor em diversos países.

Assim, com a latente ascensão do uso da arbitragem comercial no ordenamento jurídico nacional e com experiências internacionais de sua implementação na seara tributária, naturalmente, surge o questionamento acerca de uma eventual aplicação desse método alternativo de resolução de conflitos aos litígios decorrentes do Sistema Tributário, respeitando-se todas as suas particularidades e regramentos.

Desse modo, torna-se imperioso um estudo preliminar do Sistema Constitucional Tributário concretizado no Brasil e de sua organização piramidal claramente delimitada, bem como de sua acentuada rigidez estrutural, seus princípios norteadores e, em especial, do princípio da soberania do interesse público.

Nesse cenário, além dos diversos estudos promovidos pela doutrina tributária nacional, torna-se essencial analisar de forma criteriosa os arquétipos que têm por objetivo implementar a arbitragem nos conflitos fiscais no Brasil, traduzidos nos Projetos de Lei n.ºs 4.257/2019 e 4.468/2020.

Isso porque, mesmo que ainda introdutória, a eventual implementação da arbitragem na resolução de conflitos entre os contribuintes e o Fisco já vem provocando intensos debates e expectativas entre os seus entusiastas.

No entanto, como narrado alhures, o anseio pela inovação não pode extrair seu fundamento de sua mera existência. Assim, o que se pretende no presente trabalho é, primeiramente, examinar a compatibilidade entre o instituto da arbitragem e o Sistema Constitucional Tributário para, após, verificar as especificidades dos Projetos

de Lei dos Senadores Antônio Anastasia (PSDB/MG) e Daniella Ribeiro (PP/PB), seus pontos divergentes e complementares.

Por derradeiro, transcreve-se os ensinamentos do Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), professor Nuno de Villas-Boas, que compartilhou de forma breve as incertezas e os desafios superados com a implementação da arbitragem tributária em território lusitano, ao expor que:

Se a novidade suscita curiosidade, também gera incerteza, tensão e, por vezes, até suspeição; (...). Receio havia de que se tornasse uma justiça elitista, pouco transparente e que não viesse resolver por si só as pendências dos tribunais tributários. No entanto, o funcionamento da arbitragem tributária tem vindo a dissipar tais receios, sendo cada vez mais vista como uma alternativa sólida e eficaz, com a aplicação estrita da lei.⁸ (grifo nosso)

Isto posto, inicialmente, tem-se como inevitável uma análise das particularidades do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro para além das rasas considerações que são difundidas na sociedade.

⁸ VILLAS-BOAS, Nuno de, **Mais Justiça Administrativa e Fiscal, Arbitragem**. et. al, ed. Wolters Kluwer Portugal e Coimbra Editora, 1ª ed., 2010.

II SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

II.1 A evidente correlação entre o Sistema Tributário e o texto constitucional

Historicamente atrelado ao mito da *maior carga tributária do mundo* e, recentemente, alvo do Ministro da Economia Paulo Guedes, ao defini-lo como *manicômio tributário*⁹, o Sistema Constitucional Tributário é objeto de críticas não apenas de atores sociais e políticos.

Nas palavras fortes do advogado tributarista e presidente do Conselho Nacional das Instituições de Mediação e Arbitragem (“CONIMA”), Roberto Pasqualin, o Sistema Tributário Nacional pode ser representado como

um verdadeiro cipoal de normas que nem mais se pode chamar de ‘sistema’. Normas tributárias constitucionais, complementares, ordinárias, infra legais, interpretações jurisprudenciais e, ainda, orientações verbais nos balcões das repartições fazendárias que atendem as dúvidas dos contribuintes. É impossível não haver erro na aplicação desse cipoal infernal.¹⁰ (grifos nossos)

Afastando-nos das emoções iniciais, a análise do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro deve ser elaborada de forma racional e precisa, com a finalidade de destrinchá-lo e entendê-lo com clareza.

De pronto, é importante destacar que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988¹¹ foi responsável por delimitar toda a matéria tributária nacional ao logo dos seus 250 artigos. O texto constitucional não especificou apenas diretrizes ou princípios norteadores, mas também os tipos de tributos existentes, a divisão de competências dos entes federativos, categorizações e detalhes tributários

⁹ MARTELLO, Alexandre e GOMES, Pedro Henrique. **Guedes diz que Sistema Tributário é um “Manicômio” e que não Aumentará Carga de Impostos**. G1 Economia. 05 de outubro de 2020. Disponível em: < <https://g1.globo.com/economia/noticia/2020/08/05/guedes-diz-que-sistema-tributario-atual-e-um-manicomio-e-que-nao-aumentara-carga-de-impostos.ghtml> > Acesso em: 15 de janeiro de 2022.

¹⁰ PASQUALIN, Roberto. Arbitragem Tributária no Brasil: Aprendendo com a Experiência Pioneira Portuguesa. In: PARO, Giacomo; ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra; PASQUALIN, Roberto (coord.). **Estudos de Arbitragem e Transação Tributária: Desafios e Perspectivas Debatidos no 1º Congresso Internacional de Arbitragem Tributária**. 1. ed. - São Paulo: Almedina, 2021, p. 108.

¹¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm > Acesso em: 23 de dezembro de 2021.

específicos, que, normalmente, não alcançam patamares constitucionais em outros ordenamentos jurídicos.

Isto é, nas lições do professor Sacha Calmon Navarro Coêlho, ao contrário da *ratio* que norteou a formulação das Constituições Liberais ao redor do mundo, o Brasil inundou os artigos constitucionais com princípios e regras pertencentes ao Direito Tributário e, arremata que “somos, indubitavelmente, o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação.”¹²

A mencionada temática também é observada pela melhor doutrina constitucional. O Ministro do Supremo Tribunal Federal Luís Roberto Barroso relembra que a Constituição Federal dedica um dos mais longos e detalhados capítulos do seu texto à organização da matéria tributária.¹³

Em outras palavras, versar sobre Direito Tributário no Brasil implica automaticamente em referir-se à matéria constitucional.

Assim, conforme leciona Luciano Amaro, da Constituição Federal extrai-se o próprio fundamento de validade do tributo, encontrando-se (i) a outorga de competência tributária aos seus entes federativos; (ii) os limites basilares do Sistema Tributário Nacional; e (iii) a regulação dos tipos normativos vinculadores de preceitos tributários.¹⁴

E, além disso, preceitua com maestria o professor Humberto Ávila que:

O Sistema Tributário Nacional, que regula pormenorizadamente a matéria tributária, mantém relação com a Constituição toda, em especial com os princípios formais e materiais fundamentais — independentemente de estarem expressa ou implicitamente previstos — e com os direitos fundamentais, (...).¹⁵ (grifou-se)

Desse modo, compreende-se o Sistema Tributário Brasileiro como o conjunto ordenado de leis específicas em matéria tributária, que abarca normas constitucionais, legislação de caráter nacional, leis específicas dos entes federativos e a atuação

¹² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de Direito Tributário Brasileiro** / Sacha Calmon Navarro Coêlho. - 13ª ed. rev., atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 43.

¹³ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: Os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo** / Luís Roberto Barroso. - 5ª. ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 34.

¹⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro** / Luciano Amaro - 23ª ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 34.

¹⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário** / Humberto Ávila - 5ª. ed. - São Paulo: Saraiva, 2012, p.75

administrativa, devidamente integradas e norteadas pelas regras estruturantes da Constituição Federal.

Em simples sentença, Geraldo Ataliba assevera que para a existência de um sistema, torna-se imperioso verificar a composição de seus elementos na existência de uma perspectiva unitária, exatamente como ocorre no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.¹⁶

À vista disso, preceitua Roque Antônio Carrazza que da Lei Maior emana o fundamento de existência de todo o ordenamento de Direito Público, sobretudo do Sistema Tributário. Assim, em caso de mínimo atrito de uma norma infraconstitucional com o cerne constitucional e de suas regras estruturantes, deve-se declará-la imediatamente como inexistente, nula, anulável ou ineficaz.¹⁷

Ou seja, as leis e atos normativos de mesma ou inferior hierarquia tanto devem respeitar as regras estruturantes do texto constitucional, quanto serem interpretadas nos moldes mais próximos dos reais interesses dos princípios implícitos e explícitos da Carta Magna, permanecendo-se, assim, sob constante controle de sua constitucionalidade.

Nesse sentido, acentua Heleno Taveira Torres que eventual violação de regra alicerçada do texto constitucional está sujeita ao controle de constitucionalidade para o restabelecimento da ordem de validade infringida por quaisquer leis ou atos administrativos, independente de sua instância ou natureza, com o intuito de garantir maior segurança e unicidade do sistema.¹⁸

Mesmo com um extenso rol sobre a temática tributária, a Constituição de 1988 não esgotou o tema, nem se espera que assim o fizesse. Para tanto, o inciso III, do artigo 146 do texto constitucional¹⁹ fez menção à necessidade de edição de Lei Complementar para atuar como norma geral na seara tributária, com o intento de detalhar e discorrer acerca da matéria fiscal prevista na Carta Maior.

Preliminarmente, cabe elucidar que o conceito de normas gerais não se confunde, em nenhum grau, com “normas genéricas”, mas sim “aptas a vincular todos

¹⁶ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Ed. RT, 1966, p. 4.

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 29ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 55 - 56.

¹⁸ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Financeiro: Teoria Da Constituição Financeira** / Heleno Taveira Torres. - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 83.

¹⁹ “Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - **estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária**, especialmente sobre:” (grifou-se)

os entes federados e os administrados”, conforme definido pela 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 433.352/MG.²⁰

Isto é, como ensina o professor Carraza, apenas lei tributária de caráter nacional teria o condão de disciplinar tal matéria, a fim de garantir maior segurança ao Sistema Tributário.²¹

Diante disso, resta imperioso asseverar que a Constituição Federal reservou à Lei Complementar o somente viés declaratório dos preceitos já especificados no texto constitucional, não atribuindo-lhe a capacidade para reformas estruturantes do Sistema Constitucional Tributário, atuando, assim, na regulação da Constituição Federal, como previsto inclusive pelo artigo 2º do Código Tributário Nacional²² (“CTN”).

Nessa toada, ressalta-se a maestria de Roque Carrazza ao disciplinar que:

É evidente que a lei complementar veiculadora de normas gerais em matéria de legislação tributária não cria (e nem pode criar) limitações ao "poder de tributar". Disto se ocupou o próprio Texto Máximo. O que ela pode fazer é regular as limitações constitucionais "ao poder de tributar", para a salvaguarda dos direitos subjetivos dos contribuintes e para prevenir a ocorrência de conflitos de competência entre as pessoas credenciadas a legislar acerca da matéria. (...).²³ (grifos nossos)

Nesse sentido, constata-se que o ápice do regime piramidal que estrutura o Sistema Tributário Nacional é a Constituição Federal. Portanto, conclui-se, com certa facilidade, que a Lei Fundamental que rege todo o Sistema Constitucional Tributário Nacional é a Carta Magna de 1988, a qual se aproxima das normas gerais com o intuito de ser complementada.

Nessa seara, as principais normas gerais do Sistema Tributário Nacional se traduzem no disposto ao longo do Código Tributário Nacional. O referido Código – instituído pela Lei n.º 5.172/1966 ainda na vigência da Constituição de 1946 – foi recepcionado pela atual Carta Maior como Lei Complementar *ratione materiae*, já que

²⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo** / Leandro Paulsen. - 10ª ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 217.

²¹ CARRAZZA, op. cit., p. 199.

²² “ Art. 2º **O sistema tributário nacional é regido pelo disposto** na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, **em leis complementares**, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.” (grifou-se).

²³ Ibid., p. 1075.

suas regras e disposições podem ser modificadas apenas por outras Leis Complementares.²⁴

Em breve síntese, o segundo elemento do Sistema Tributário é revestido, essencialmente, por um caráter nacional, por meio do qual sua eficiência e validade são percebidas em todo território nacional. Assim, figura como norma vinculante para a elaboração das disposições legais dos estamentos subsequentes da ordem piramidal do Sistema Constitucional Tributário, tais como: leis tributárias específicas, Códigos Tributários Estaduais e Municipais e Atos da Administração Pública.

Inclusive, como ensinado pelo professor Sacha Calmon, a União Federal, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal recebem diretamente da Carta Maior suas competências e as respectivas limitações a tais regras e, para além disso, devem obedecer o disposto pelas normas gerais cristalizadas pelo Código Tributário Nacional e pelas Leis Complementares pertencentes a sua mesma hierarquia – como, por exemplo, as Leis n.ºs 87/96²⁵ e 116/03²⁶ – visto que essas legislações nacionais condicionam suas respectivas atuações.²⁷

Para além disso, o terceiro estamento que caracteriza o Sistema Constitucional Tributário são as leis formuladas por cada ente federativo, respeitando-se o estrito cumprimento das regras de repartição de competências previstas na Constituição, que serão detalhadas no subcapítulo II.2.1 da presente monografia.

Nesse campo, são editadas e publicadas pela União²⁸, Estados²⁹, Municípios³⁰ e Distrito Federal³¹ legislação específica que visa instituir e majorar cada tributo, com base nas suas respectivas competências constitucionais para assim fazê-lo, em consonância com os princípios inerentes ao modelo federalista adotado pelo Brasil, como a autonomia e a uniformidade de seus entes.

²⁴ COELHO, op. cit., p. 361.

²⁵ BRASIL. **Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996**. Diário Oficial da União, Brasília, 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm > Acesso em: 23 de janeiro de 2022.

²⁶ BRASIL. **Lei Complementar n.º 116, de julho de 2003**. Diário Oficial da União. Brasília, 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm > Acesso em: 23 de janeiro de 2022.

²⁷ COELHO, op. cit., p. 362.

²⁸ Artigos 153 e 154 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

²⁹ Artigo 155 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

³⁰ Artigo 156 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

³¹ Artigo 32, §1º, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Ou seja, os entes federados, revestidos por suas competências e prerrogativas constitucionais, disciplinam seus respectivos tributos sob os ditames da Carta Maior e de suas normas gerais.

Por fim, o artigo 96 do Código Tributário Nacional³² evidencia o último elemento essencial do nosso sistema: os atos do Poder Administrativo. Isso uma vez que ao consignar que a legislação tributária engloba “os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares”, o legislador autorizou o exercício do poder regulamentar essencialmente vinculado ao Poder Executivo. Nesse estamento piramidal, como exposto alhures, também é vedada qualquer inovação aos regramentos do Sistema Tributário por afronta direta ao princípio da estrita legalidade tributária.

Nesses ditames, Roque Carrazza ressalta que as soluções de consulta ocupam um papel de destaque, à medida que expressam a interpretação do próprio Poder Estatal sobre suas disposições, as quais, após sua publicação, possuem efeito vinculante para todas as esferas estatais.³³

Outro exemplo facilmente localizado em nosso ordenamento jurídico é a prerrogativa do chefe do Poder Executivo Federal de alterar as alíquotas de impostos específicos, tais como o Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”) e o Imposto sobre Operações Financeira (“IOF”)

Cabe frisar que essas modificações provenientes da atuação do Presidente da República são classificadas como leis materiais que possuem força equivalente à de leis formais, visto que são meios idôneos para a alteração de um dos elementos do fato gerador dos impostos, nesse caso, de suas alíquotas.³⁴

Isso ocorre sobretudo porque o Sistema Tributário Nacional disciplina que é prerrogativa do sujeito ativo da relação fiscal “regulamentar as questões operacionais relativas ao tributo de que é credor”.³⁵

Logo, sem a pretensão de esgotar o tema, conclui-se que os elementos integrantes do Sistema Constitucional Tributário estão dispostos e ordenados de forma hierárquica e piramidal, submetidos ao parâmetro hermenêutico de construção

³² “Art. 96. A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, **os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares** que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.” (grifou-se)

³³ CARRAZZA, op. cit., p. 502.

³⁴ AMARO, op. cit., p. 217.

³⁵ PAULSEN, op. cit., p.172.

e realização do Direito, visto o viés legitimador do ordenamento jurídico inerente à Constituição Federal.³⁶

II.2 O Sistema Constitucional Tributário e sua rigidez

Após um cenário de regime de exceção marcado pela supressão de direitos individuais, principalmente com a edição do Ato Institucional n.º 05, de 13 de dezembro de 1968³⁷, o constituinte originário houve por bem resguardar um vasto campo de matérias no seio constitucional com a finalidade de lhes atribuir uma maior segurança e dificultar sua modificação.

O referido fenômeno não é uma particularidade brasileira. Ao longo da segunda-metade do século XX, diversas constituições foram alteradas para promover medidas como a diminuição das desigualdades sociais, fomentar o trabalho e a ordem econômica e assegurar direitos sociais e políticos atrelados à garantia de autoaplicabilidade, rigidez constitucional e proibição de retrocessos.³⁸

Desse modo, nos ensinamentos de Gilmar Mendes, a rigidez de uma Constituição deve ser verificada com base no grau de formalidade do procedimento requerido para sua alteração. A estabilidade do texto constitucional encontra-se inicialmente garantida na forma solene, dificultosa e especial exigida para sua alteração, associada à necessidade de robusta manifestação parlamentar para concretizá-la.³⁹

Assim, em sentido amplo, o professor Roque Carrazza conclui que a supremacia da Constituição Federal se resguarda no seu espírito rígido.⁴⁰ Diante disso, verifica-se que a Constituição Federal elenca disposições complexas para

³⁶ CARRAZZA, op. cit., p. 49.

³⁷ BRASIL. **Ato Constitucional n.º 5, de 13 de dezembro de 1968**. Diário Oficial da União, Brasília, 1968. São mantidas a Constituição de 24 de janeiro de 1967 e as Constituições Estaduais; O Presidente da República poderá decretar a intervenção nos estados e municípios, sem as limitações previstas na Constituição, suspender os direitos políticos de quaisquer cidadãos pelo prazo de 10 anos e cassar mandatos eletivos federais, estaduais e municipais, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ait/ait-05-68.htm > Acesso em: 13 de janeiro de 2022.

³⁸ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Financeiro: Teoria Da Constituição Financeira** / Heleno Taveira Torres. - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 83.

³⁹ MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional** / Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco - 12. ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2017, p. 71.

⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 29ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 35.

proporcionar a aprovação das emendas constitucionais⁴¹ e prevê a constitucionalidade perpétua de dispositivos⁴², tema que será devidamente abordado no subcapítulo II.2.2.

E, conforme exposto acima, há uma intrínseca correlação do Direito Tributário com o texto constitucional, fato que promove uma verdadeira partilha de suas características com o Sistema Tributário, em especial de sua rigidez.

Portanto, sob a análise do prisma tributário, entende-se o motivo pelo qual a Carta Maior promoveu, de forma tão rígida, o modo de operacionalização da tributação, bem como a defesa do sujeito passivo contra eventuais atuações excessivas do Estado.

A mencionada rigidez constitucional – vista nos traços acima elencados – torna-se totalmente aplicável à perseguição da almejada segurança fiscal e, também, à diversos aspectos do Sistema Constitucional Tributário, como uma clara limitação à atuação do Poder Estatal.

De início, há uma discriminação impositiva das competências tributárias responsáveis por assegurar a isonomia dos entes federativos, à medida que são responsáveis, também, por garantir-lhes autonomia financeira, política, administrativa e legislativa. Assim, nas lições de Carrazza “permitir que uma pessoa política, ainda que por meio de artifícios exegéticos, se aposses de competências tributárias alheias é o mesmo que ferir de morte a igualdade jurídica que a Constituição quer que reine”.⁴³

Nesse sentido, a Constituição Federal prevê diversos mecanismos enrijecidos para evitar excessos no exercício do poder de tributar.

Tem-se, por exemplo, o impedimento da utilização do tributo com efeito de confisco – conforme interpretação sistêmica dos artigos 5º, inciso XXII⁴⁴ e 170, incisos

⁴¹ “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta (...)

§ 2º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

§ 3º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.”

⁴² “§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;
 II - o voto direto, secreto, universal e periódico;
 III - a separação dos Poderes;
 IV - os direitos e garantias individuais.” (grifos nossos)

⁴³ CARRAZZA, op. cit., p. 582.

⁴⁴ “Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
 (...)”

II e IV⁴⁵, os quais preservam os direitos de propriedade e à ordem econômica e financeira, respectivamente – e o artigo 150, inciso IV⁴⁶, que coíbe taxativamente a mencionada prática.

Com a clareza que lhe é peculiar, Luciano Amaro explica que a vedação do tributo com viés confiscatório não pretende outorgar ao contribuinte uma proteção absoluta contra quaisquer formas de tributação, fato esse que anularia o poder do Estado de tributar. Assim, o almejado é que o Estado, por meio da incidência tributária, não anule a riqueza obtida pelo indivíduo⁴⁷, questão que se relaciona diretamente com a finalidade do princípio da capacidade contributiva, prevista no § 1º, do artigo 145 da Constituição Federal.⁴⁸

Nesse mister, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino reconhecem o princípio da capacidade contributiva como a real possibilidade de redução patrimonial do contribuinte “sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação”⁴⁹

Desse modo, o princípio em tela tem por finalidade o ideal de que o Estado deve exigir somente o tributo adequado à realidade econômica do sujeito passivo da obrigação tributária, haja visto que a submissão da tributação aos preceitos da capacidade contributiva também seria um imperativo de justiça tributária.

XXII - é garantido o direito de propriedade”.

⁴⁵ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

II - propriedade privada;

(...)

IV - livre concorrência;”

⁴⁶ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - **utilizar tributo com efeito de confisco.**” (grifo nosso)

⁴⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro** / Luciano Amaro - 23ª ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p.171.

⁴⁸ “§ 1º **Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, **respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.**” (grifou-se)

⁴⁹ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Intributabilidade das Correções Monetárias - Capacidade Contributiva. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Princípios Tributários o Direito Brasileiro e Comparado: Estudos Jurídicos em Homenagem a Gilberto Ulhôa Canto**. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 142.

Ou seja, o princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural, na qual seria inútil instituir imposto onde não há riqueza, “do mesmo modo de que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água.”⁵⁰

Outro reflexo da rigidez do Sistema Constitucional Tribunal está situado na constitucionalização do princípio da estrita legalidade tributária⁵¹, pelo qual instituiu-se que somente a lei pode criar ou majorar tributos, bem como taxas e contribuições – visto que também adentram a esfera patrimonial do contribuinte e igualmente simbolizam uma proteção contra eventuais liberalidades do Poder Público.

Isto posto resta nítido que o princípio da legalidade tributária sedimenta que os tributos devem ser instituídos não apenas com base na legislação existente ou por autorização legal, mas pela própria lei. Isto é, o preceito legal sob análise assegura que, em regra, somente a lei tem o condão de dispor sobre os elementos da norma tributária impositiva, tais como: material, especial e temporal, pessoal e quantitativo.⁵²

Assim, Luciano Amaro esclarece que esse princípio decorre da rigidez do Sistema Constitucional Tributário e segue ideais de justiça e de segurança jurídica, parâmetros que poderiam ser gravemente violados caso fosse permitido ao Estado decidir livremente quando, como e de quem cobrar os tributos com base em sua mera liberalidade.⁵³

Inclusive, destaca-se que o próprio Supremo Tribunal Federal já fixou que a estrita legalidade tributária é o verdadeiro direito fundamental do sujeito passivo da obrigação tributária, onde não se admite pontos de flexibilização, além dos previstos pela Constituição.⁵⁴

Nesse aspecto, ao definir a lei como único instrumento adequado para instituir e majorar tributos, a Constituição Federal atribuiu papel de protagonismo ao Poder

⁵⁰ AMARO, op. cit., p.165.

⁵¹ “I - **exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.**” (grifou-se)

⁵² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo** / Leandro Paulsen. - 10ª ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 165.

⁵³ AMARO, op. cit., p. 135 - 136

⁵⁴ Transcreve-se, a título exemplificativo, a ementa do acórdão publicado em 13 de outubro de 2017 no julgamento do **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n.º 959.274/SC**, nos seguintes termos: “DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TAXA DE UTILIZAÇÃO DO SISCOMEX. **MAJORAÇÃO POR PORTARIA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. AFRONTA À LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.** AGRAVO REGIMENTAL PROVIDO.

(...)

2. **Conforme previsto no art. 150, I, da Constituição, somente lei em sentido estrito é instrumento hábil para a criação e majoração de tributos. A Legalidade Tributária é, portanto, verdadeiro direito fundamental dos contribuintes, que não admite flexibilização em hipóteses que não estejam constitucionalmente previstas.**” (grifou-se).

Legislativo na organização do Sistema Tributário Nacional ao desfrutar da competência para delimitar todos os aspectos pertinentes ao tributos, tais como: quem deverá pagá-lo, sua base de incidência, seu valor, a quem será destinado, entre outras questões.

Isto é, na visão de Geraldo Ataliba, cabe à lei tributária definir expressamente os elementos oportunos ao fato gerador necessários à quantificação do tributo devido em cada caso concreto que venha a replicar a hipótese prevista pelo texto legal.⁵⁵

Assim, por todo exposto, percebe-se que a Carta Maior prevê um Sistema Tributário fechado, razão pela qual é taxativamente vedado aos entes federados o rompimento dos limites estabelecidos pela imposição normativa, inclusive com a eleição de materialidades alternativas às definidas pela legislação tributária.

Outra forma de garantia da rigidez de um Sistema Tributário fechado localiza-se na impossibilidade de o legislador complementar ou ordinário atribuir aos conceitos constitucionais contornos distintos daqueles instituídos pela Carta Maior, conforme previsto expressamente pelo artigo 110 do CTN⁵⁶.

Em outras palavras, invariavelmente, torna-se necessário atribuir sentido às expressões provenientes da Carta Maior e, nesses casos, o intérprete da norma deve atuar em uma zona limitada, a fim de evitar um desvirtuamento da vontade originária do termo examinado, em estrita reverência à hierarquia do Sistema Constitucional Tributário.

Em tais contornos, Misabel Abreu Machado Derzi conclui que:

Quando a Constituição usa um conceito, um instituto ou forma do Direito Privado, o nome empregado denota certo objeto, segundo a conotação que ele tem na ciência jurídica particular, da qual se origina. Permitir ao intérprete ou ao legislador ordinário interessado (que legisla em causa própria) que alterasse o sentido e alcance desses institutos e conceitos constitucionalmente empregados, seria permitir que firmasse, sem licença da Constituição, novo pacto federativo, nova discriminação de competência. (...).

⁵⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. 18ª Tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2019, p. 53.

⁵⁶ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

O art. 110, implicitamente, somente dita o comando: obedeça-se à Constituição.⁵⁷

Desse modo, constatada a rigidez do Sistema Constitucional Tributário e considerando que seus fundamentos norteadores estão enraizados na soberania da Carta Magna, importa o exame específico de alguns de seus princípios fundantes, com o intuito de examiná-lo de forma aprofundada.

II.2.1 Os princípios republicano e federativo e seus efeitos

Com reconhecido prestígio no ordenamento jurídico vigente, o princípio republicano encontra-se tipificado no *caput* do artigo inaugural da Constituição Federal.⁵⁸

Segundo as lições do professor Roque Carrazza, o modelo republicano pode ser classificado como um tipo de governo alicerçado na igualdade formal dos cidadãos, no qual o poder político é exercido seguindo os seguintes parâmetros: (i) caráter eletivo; (ii) representativo; (iii) transitório; e (iv) fundado na responsabilidade do administrador.⁵⁹

De início, torna-se indispensável ressaltar que o princípio republicano é percebido em diversos meandros tributários, como no princípio da capacidade contributiva, nas disposições acerca das competências tributária de seus entes federados e, sobretudo, no que tange a igualdade tributária como reflexo da igualdade formal dos cidadãos.

Nas palavras de Roque Carrazza:

⁵⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota 5 *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed., Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 690.

⁵⁸ “Art. 1º **A República Federativa do Brasil**, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...)” (grifou-se)

⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. Princípio Republicano. *In*: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Álvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (coords.). **Enciclopédia Jurídica da PUC-SP**. NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano; ZOCKUN, Maurício; ZOCKUN, Carolina Zancaner; FREIRE, André Luiz (coord. de tomo). Tomo: Direito Administrativo e Constitucional. 1 ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: < <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/93/edicao-1/principio-republicano> > Acesso em: 28 de janeiro de 2022.

A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. **Será inconstitucional - por burla ao princípio republicano e ao da isonomia - a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas.** ⁶⁰ (grifou-se)

Assim, resta evidente que a principal manifestação do princípio republicano nas relações sociais é a demonstração do exercício da igualdade entre os cidadãos, refletida também na desejada igualdade tributária. Todavia, o princípio republicano possui outros desdobramentos.

Nessa seara, destaca-se que esse princípio não pertence ao rol de disposições encampadas taxativamente como imutáveis do texto constitucional, contudo, o artigo 60, § 4, inciso II, da Carta Magna houve por bem revestir como cláusulas pétreas todos os elementos que respaldam o sistema representativo e o exercício pleno da democracia, decorrentes da existência da forma republicana, tais como: o voto direito, secreto, universal e periódico.⁶¹

Ou seja, a Constituição Federal autoriza eventual alteração na forma de governo em vigor no país, tal como de República para Monarquia, mas elevou ao patamar perpétuo todos os elementos que sustentam o princípio republicano nas relações sociais.

A partir das diretrizes constitucionais e doutrinárias indicadas acima, conclui-se que o princípio republicano em matéria tributária é caracterizado por quatro aspectos principais: (i) a separação de funções de poder; (ii) a escolha dos representantes políticos por meio do voto; (iii) a periodicidade dos mandatos eletivos; e (iv) a responsabilização dos agentes do Poder Estatal.

Primeiramente consagrada pela Constituição Brasileira de 1891, a separação das funções de poder entre as esferas administrativa, legislativa e judicial representa, na visão do Ministro da Suprema Corte Luís Roberto Barroso, uma das marcas seminais do constitucionalismo moderno, posicionado na origem da liberdade

⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 29ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 86-87.

⁶¹ Ibid., p. 91-92.

individual e dos direitos fundamentais.⁶² Destaca-se que tais poderes estão no mesmo patamar hierárquico e permanecem resguardados pela Constituição Federal por meio do seu sistema de freios e contrapesos.

Além disso, o artigo 1º supracitado evidencia a correlação existente entre o princípio republicano e a existência de um Estado Democrático de Direito refletido, em especial, na manifestação periódica da vontade popular por meio do sufrágio universal nas eleições dos representantes dos Poderes Executivo e Legislativo.

Outra vertente desse princípio é observada na periodicidade dos mandatos eletivos. Nesse cenário, um de seus pilares de sustentação é a renovação dos cargos eletivos e a ausência de cargos marcados pela hereditariedade e pela vitaliciedade no exercício dos postos representativos, em respeito à supremacia do poder popular.

Por derradeiro, o Ministro Gilmar Mendes consigna que a responsabilização dos atos dos administradores nasce como decorrência dos regimes democrático e republicano e, como consequência, gera implicações legais em distintas escalas e searas jurídicas e administrativas, tanto na Administração direta quanto indireta.⁶³

No mais, o princípio republicano possui estreita vinculação com outro elemento de extrema importância para o Sistema Constitucional Tributário: o princípio federativo.

Preceituado nos artigos 1º e 18⁶⁴ da Carta Maior, o princípio federativo – definido por Carrazza como “a verdadeira coluna mestra de nosso sistema jurídico”⁶⁵ – traz consigo a presunção da autonomia dos entes federados, garantida sobretudo pela repartição das competências, inclusive as tributárias.

Inicialmente, cabe elucidar que a finalidade da autonomia prevista no texto constitucional é a descentralização administrativa e política do poder, isso porque compete aos Estados-membros o poder de instituir e executar sua legislação própria, originando a incidência de uma dúplici esfera de poder normativo sobre um mesmo território, um oriundo da União e outro do Estado-membro.⁶⁶

⁶² BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito Constitucional Contemporâneo: Os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo**/ Luís Roberto Barroso. - 5ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2015, p. 88.

⁶³ MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional** / Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco - 12. ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2017, p. 735.

⁶⁴ “Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.”

⁶⁵ CARRAZZA, op. cit., p. 161.

⁶⁶ MENDES, op. cit., p. 729.

Nesse sentido, Luciano Amaro ressalta que a Assembleia Constituinte de 1988 acolheu um sistema misto de partilha de competência tributária, pelo qual os entes da federação receberam o poder de instituir e majorar tributos, com base nos estritos parâmetros constitucionais rigidamente fixados.⁶⁷

Desse modo, Geraldo Ataliba esclarece que a Constituição repartiu as competências tributárias com um caráter de exclusividade, ou seja, a existência da competência de um ente sobre um determinado tributo afasta qualquer competência distinta.⁶⁸

Assim, a autonomia política e administrativa dos entes federados impõe-se principalmente pela preservação de suas autonomias financeiras, resguardadas pela repartição da competência tributária das pessoas políticas e pela discriminação constitucional das fontes de receita tributária.

Ademais, respeitando-se o pacto de igualdade preceituado pelo princípio federativo e a autonomia financeira de seus entes federados, qualquer violação, ainda que implícita, desses fundamentos acarreta evidente inconstitucionalidade.⁶⁹

Conclui-se, portanto, que a autonomia amparada pelo princípio federativo decorre do exercício da chamada competência tributária e da preservação da autonomia financeira de seus entes federados, conforme as balizas disciplinadas pela Carta Maior, visando a proteção dos valores constitucionais cristalizados pelo legislador originário como cláusula pétrea.

Contudo, não é raro a existência de Projetos de Lei que se utilizam do ideal da simplificação da arrecadação tributária para implicitamente promoverem violações irreparáveis aos preceitos constitucionais da repartição das competências tributárias. Assim, ao propor a aspirada Reforma Tributária, por vezes, o Poder Federal suprime a própria aptidão dos entes federados de gerar seus próprios recursos financeiros, que encontra abrigo no artigo 60, §4º, da Carta Magna.

Ou seja, qualquer reforma no Sistema Constitucional Tributário deve, imperiosamente, respeitar a autonomia financeira dos entes da Federação, que não se confunde, em nenhum caso, com o mero repasse de verbas da União Federal.

⁶⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro** / Luciano Amaro - 23ª ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p.117.

⁶⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo. 6ª ed. 18ª Tiragem. p. 201.

⁶⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro **Curso de Direito Tributário Brasileiro** / Sacha Calmon Navarro Coelho. - 13ª ed. rev., atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 58.

E, como elucidado pelo professor da Universidade de São Paulo Fernando Facury Scaff, “sem a competência tributária não haverá autonomia, e, portanto, a proposta de emenda constitucional seria inconstitucional desde sua origem (...)”.⁷⁰

Por conseguinte, resta nítido que os princípios republicano e federalista representam mais uma manifestação da inerente rigidez do Sistema Constitucional Tributário.

II.2.2 A materialização da imutabilidade do Sistema Constitucional Tributário

Uma das maiores formas de identificação da rigidez do Sistema Constitucional Tributário reside no disciplinado pelo artigo 60, §4º, da Carta Maior, o qual prevê taxativamente que determinados fundamentos constitucionais não podem ser emendados e, conseqüentemente, devem permanecer imutáveis, de acordo com o desejo da Assembleia Constituinte de 1988.

Isto é, não há qualquer possibilidade de alteração dessas disposições, seja por maioria simples ou proporcional do Congresso Nacional, por intervenção do Presidente da República, ou por qualquer regramento constitucional. Assim, a Constituição prevê limitações, formais e materiais, expressas e implícitas à atuação do Poder Legislativo Federal para emendá-la, conhecidas como cláusulas pétreas.⁷¹

Nessa matéria cabe pontual detalhamento. Alguns teóricos afirmam que a imutabilidade da cláusula pétrea a tornaria hierarquicamente superior às demais normas constitucionais, contudo tal pensamento não merece prosperar.

Isso porque o princípio da unicidade da Constituição garante a inexistência de hierarquia entre as leis constitucionais originárias, visto que não seria possível declarar a inconstitucionalidade de uma em detrimento das demais. No caso específico, a mencionada proteção constitucional decorre da importância de tais preceitos para a estabilidade política do Estado ou como fruto de carga valorativa da Assembleia Constituinte, mas sem qualquer viés de superioridade normativa.⁷²

⁷⁰ SCAFF, Fernando Facury. **Reforma Tributária, a Cláusula Pétrea do Federalismo e o STF**. Conjur, 16 de abril de 2019. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2019-abr-16/contas-vista-reforma-tributaria-clausula-petrea-federalismo-stf> > Acesso em: 05 de janeiro de 2022.

⁷¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 29ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 528.

⁷² BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: Os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo** / Luís Roberto Barroso. - 5ª. ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 256.

Entretanto, as cláusulas pétreas não são uma novidade implementada pela Constituição Federal de 1988. Nesse cenário, ressaltam-se os artigos (i) 90, §4º, da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891⁷³; (ii) 178 da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934⁷⁴; e (iii) 217, §6º, da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946⁷⁵, que já previam esse instituto no ordenamento jurídico brasileiro.

Ou seja, ao longo de sua história, o Brasil desenvolveu uma tradição moldada na previsão constitucional de cláusulas pétreas que, como visto acima, normalmente estão atreladas à manutenção da estrutura Republicana e Federativa, constantemente violada por Golpes de Estado.

Nas lições do Ministro Luís Barroso as cláusulas pétreas servem como a expressão mais radical de autovinculação ou pré-compromisso, na qual a soberania popular do passado restringe a atuação das sociedades futuras com o propósito de “proteger a democracia contra o efeito destrutivo das paixões, dos interesses e das tentações”.⁷⁶

Nesse sentido, o Ministro Gilmar Mendes preceitua que a finalidade da cláusula pétrea é prevenir um processo de erosão da Constituição. Além disso, essa norma tem por objetivo inibir qualquer forma de retirada ou esvaziamento do projeto inicial da Carta Magna e, em consonância com o narrado acima, evitar que a sedução de apelos políticos momentâneos destrua o racional constitucional.⁷⁷

Dentre as cláusulas pétreas explícitas na Constituição Federal elencam-se: (i) a forma federativa de Estado; (ii) o voto direto, secreto, universal e periódico; (iii) a separação dos Poderes; e (iv) os direitos e garantias individuais.

⁷³ “Art. 90. A Constituição poderá ser reformada, por iniciativa do Congresso Nacional ou das Assembléias dos Estados.

(...)

§ 4º - Não poderão ser admitidos como objeto de deliberação, no Congresso, projetos tendentes a abolir a forma republicano-federativa, ou a igualdade da representação dos Estados no Senado.” (Grifou-se).

⁷⁴ “Art. 178. A Constituição poderá ser emendada, **quando as alterações propostas não modificarem a estrutura política do Estado (arts. 1 a 14, 17 a 21); a organização ou a competência dos poderes da soberania (Capítulos II III e IV, do Título I; o Capítulo V, do Título I; o Título II; o Título III; e os arts. 175, 177, 181, este mesmo art. 178); e revista, no caso contrário.”** (grifos nossos).

⁷⁵ “Art 217. A Constituição poderá ser emendada.

(...)

§ 6º - Não serão admitidos como objeto de deliberação projetos tendentes a abolir a Federação ou a República.” (grifou-se).

⁷⁶ BARROSO, op. cit., p. 253.

⁷⁷ MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional** / Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco - 12. ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2017, p. 118.

Todavia, as limitações materiais não são restringidas pelo disposto taxativamente pelo artigo 60, §4º, da Constituição Federal. Nesse prisma, deve-se considerar a identidade básica da Carta Maior como uma limitação ao poder do Congresso Nacional, mesmo que não esteja prevista exaustivamente no referido artigo por meio de uma interpretação do seu real espírito.⁷⁸

No mais, como destacado por Gilmar Mendes “em torno das cláusulas pétreas aglutinam-se (...) correntes doutrinárias, em boa medida tributárias das discussões filosófico-políticas que o tema da limitação ao poder de reforma suscita”⁷⁹ E esse racional não é difícil de ser entendido.

Ocorre que, como largamente elucidado acima, as cláusulas pétreas encontram na temática tributária um vasto campo de atuação, já que disposições como a forma federativa de Estado e direitos e garantias individuais possuem uma imensa recepção no Direito Tributário, traduzidos, por exemplo, na competência tributária dos entes federados e na sua respectiva autonomia financeira, na limitação do Poder Estatal de tributar, entre outras temáticas.

Isto é, tanto as disposições expressas no artigo 60 da Carta Maior quanto as implícitas verificadas pelo espírito do constituinte originário acentuam ainda mais a rigidez do Sistema Constitucional Tributário, vista por parte da doutrina como uma barreira demasiada à modernização do sistema de tributação.

A exemplo disso, no momento tramita no Congresso Nacional a Proposta de Emenda a Constituição (“PEC”) n.º 45/2019, de autoria do Deputado Federal Baleia Rossi (MDB/SP), que, em breve síntese, pretende instituir o Imposto sobre Bens e Serviços (“IBS”) – que nutre característica de Imposto sobre o Valor Agregado (“IVA”) – em substituição a cinco tributos existentes no Sistema Tributário Brasileiro, tais como: IPI⁸⁰; PIS⁸¹; COFINS⁸²; ICMS⁸³; e ISS⁸⁴.

Na justificativa da referida PEC, o Deputado Federal Baleia Rossi advogou que a propositura constitucional tem por finalidade (i) simplificar o Sistema Tributário Nacional; (ii) reduzir o contencioso tributário; e (iii) restringir o custo burocrático de

⁷⁸ Ibid., p. 124 - 125.

⁷⁹ Ibid., p. 117.

⁸⁰ Imposto sobre Produtos Industrializados.

⁸¹ Programa de Integração Social.

⁸² Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

⁸³ Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

⁸⁴ Imposto Sobre Serviços.

recolhimento de tributos.⁸⁵ Em um primeiro momento tais motivações surgem como razoáveis, contudo, como amplamente demonstrado no capítulo inaugural da presente monografia, nenhuma alteração deve ser implementada pela mera empolgação inicial.

Ao analisar o teor da proposta resta evidente seu viés de redução da autonomia financeira dos entes federados e de limitação da competência tributária dos Estados, Municípios e do Distrito Federal. Portanto, antes de qualquer outro apontamento deve-se consignar que o conteúdo da PEC n.º 45/2019 é inconstitucional por violação ao pacto federativo cristalizado na Constituição Federal no artigo 60, §4º, da Carta Maior.

Essa insatisfação de parcela da doutrina tributária com impossibilidade de reforma das cláusulas pétreas revelada nas palavras do Ministro Gilmar Mendes encontra resguardo na posição de Luciano Amaro ao afirmar que a existência de normas imutáveis violaria o princípio democrático ao passo que retira do legislador o poder de alterar a lei e concede à Assembleia Constituinte um domínio extraordinário para disciplinar, no passado, os anseios e as necessidades das gerações futuras.⁸⁶

Desse modo, a intrínseca correlação entre o Direito Constitucional e a temática tributária alcança um dos seus mais importantes capítulos no estudo das cláusulas pétreas analisadas por alguns como resultado de uma rigidez excessiva do Sistema Constitucional Tributário e pela parcela doutrinária dominante como a perpetuidade do real espírito do texto constitucional.

⁸⁵ BRASIL. **Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda Constitucional n.º 45/2019, de 03 de abril de 2019.** Altera o Sistema tributário nacional e dá outras providências. Disponível em: < <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833> > Acesso em: 05 de fevereiro de 2022.

⁸⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro** / Luciano Amaro - 23ª ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p.194 - 195.

III. CENÁRIO BRASILEIRO

III.1 Breve histórico: a crise do acesso à justiça e a reintrodução do instituto da arbitragem no ordenamento jurídico nacional

Mesmo sem a precisão de uma data, é nítido que o surgimento da arbitragem se deu em um cenário pretérito à estruturação do direito positivo e da organização dos Estados Nacionais.

Nas palavras de Pedro A. Batista Martins – entusiasta desse método alternativo de solução de conflitos e um dos coautores da Lei 9.307/1996⁸⁷ – são catalogadas arbitragens envolvendo Estados-Cidades da Mesopotâmia ocorridas há aproximadamente 3.000 anos.

Nos primórdios, o uso desse instituto era balizado na livre escolha de um julgador que aplicava ao caso concreto, acima de tudo, os usos e costumes de seu povo e o sentido moral difundido na sociedade.⁸⁸

Outro marco temporal relevante apontado pelo autor deu-se na Idade Média. Corriqueiramente notada como uma época obscura da humanidade, esse período do continente europeu foi marcado pelo *boom* das trocas mercantis e pela ampliação do desenvolvimento das práticas comerciais. Como consequência, o ordenamento jurídico vigente há época não foi capaz de acompanhar o ritmo acelerado imposto e assim:

[Os mercadores] solucionavam suas disputas por julgadores privados, especializados no ramo do comércio e, para tal, aplicavam às questões a *lex mercatoria* que lhes era peculiar (...) Qualquer intervenção visando solucionar suas controvérsias de forma distinta dos seus usos e costumes, **inclusive pela adoção da via estatal, restaria por desestabilizar o sistema comercial e, dessa forma, gerar uma enorme insegurança nas relações e tratativas dos mercadores.**⁸⁹ (grifou-se)

Mais recentemente, o terceiro momento histórico elucidado pelo autor passou-se na Guerra de Secessão norte-americana. Isso porque, o bloqueio marítimo imposto

⁸⁷ BRASIL. **Lei n.º 9.307, de 23 de setembro de 1996**. Diário Oficial da União, Brasília, 1996. Dispõe sobre a arbitragem. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm >. Acesso em: 23 de agosto de 2021.

⁸⁸ MARTINS, Pedro A. Batista – **Arbitragem no Direito Societário** – São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 35 - 36.

⁸⁹ Ibid., p. 36 - 37.

ao sul dos EUA impôs uma explosão de litígios nos tribunais ingleses acerca da compra, venda e entrega dos algodões oriundos da América. Diante disso, a Associação de Algodão de Liverpool (*Liverpool Cotton Association*) houve por bem adicionar cláusulas de arbitragem nos contratos de seus associados, com o intuito, exitoso, de desafogar o Poder Estatal.⁹⁰

Ao trazer o tema para a realidade brasileira torna-se possível constatar que a publicação da Lei n.º 9.307/1996 é geralmente apontada, de forma equivocada, como o marco inicial da arbitragem no Brasil.

Ocorre que o modelo arbitral já conservava sua área de destaque na primeira Carta Maior brasileira outorgada pelo Imperador Dom Pedro I. Nesse sentido, a Constituição Política do Império do Brasil⁹¹ previa taxativamente, em seu artigo 160⁹², a possibilidade de nomeação de árbitros para a solução de conflitos na esfera cível.

Posteriormente, já sob a égide de Dom Pedro II, o então Império do Brasil expandiu o rol de possibilidades do uso da arbitragem para instituí-la de forma obrigatória em questões pontuais sobre controvérsias comerciais, conforme mencionado nos artigos 245⁹³ e 249⁹⁴ do Código Mercantil de 1850⁹⁵. Ressalta-se, apenas para fins cronológicos, que a figura da arbitragem obrigatória foi revogada do ordenamento jurídico brasileiro em 1866.

Para além de tais disposições normativas, a arbitragem permaneceu presente em conflitos pontuais entre os particulares e a Administração Pública ao longo do século XX, mas sem possuir uma legislação específica que a regulasse, como será evidenciado no capítulo IV.

Assim, com o surgimento de novas constituições, de novas legislações esparsas, com a valorização da concentração do poder jurisdicional do Estatal e

⁹⁰ Ibid., p. 37 - 38.

⁹¹ BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil**. Constituição Política do Império do Brasil, elaborada por um Conselho de Estado e outorgada pelo Imperador D. Pedro I, em 25.03.1824. Rio de Janeiro, 1824. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm > Acesso em: 13 de julho de 2021.

⁹² “Art. 160. **Nas cíveis**, e nas penaes civilmente intentadas, **poderão as Partes nomear Juizes Árbítrós**. Suas Sentenças serão executadas sem recurso, se assim o convencionarem as mesmas Partes.” (grifou-se)

⁹³ “Art. 245. **Todas as questões que resultarem de contratos de locação mercantil serão decididas em juízo arbitral.**” (grifo nosso)

⁹⁴ “Art. 294. **Todas as questões sociais que se suscitarem entre sócios durante a existência da sociedade ou companhia, sua liquidação ou partilha, serão decididas em juízo arbitral.**” (grifou-se)

⁹⁵ BRASIL. **Lei n.º 556, de 25 de julho de 1850**. Código Comercial. Rio de Janeiro, 1850. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/lim556.htm > Acesso em: 15 de julho de 2021.

sobretudo no exercício do chamado Estado-providência o instituto da arbitragem marchou aos poucos para um pontual ostracismo não só no Brasil, mas em grande parte do mundo.

Apesar disso, os métodos alternativos de solução de conflitos lograram um apelo doutrinário em especial com a eclosão da “crise do Judiciário”. Segundo o exposto por Fernanda Pantoja e por Rafael Almeida⁹⁶, esse fenômeno originou-se pela multiplicação de demandas com efeitos deletérios, responsáveis por congestionarem os Tribunais, impossibilitando decisões rápidas, definitivas e eficazes à população, sendo incapaz de produzir soluções satisfatórias ao volume de demandas submetidas ao seu crivo.

Essa posição também reside na doutrina de Gustavo da Rocha Schmidt, ao afirmar que o “sistema quebrou, faliu, entrou em colapso. (...) O resultado disso é um judiciário moroso, ineficiente e que, no mais das vezes, não cumpre o seu papel: que é prover a paz social”⁹⁷.

Assim, como explicitado no capítulo inaugural, a expectativa da solução da adversidade emerge da análise do caso concreto. Nesse cenário, frisa-se com a devida maestria o estudo de Mauro Cappelletti e de Bryant Garth, professores das Universidades de Florença e de Stanford, respectivamente, que buscou identificar e diagnosticar os motivos para a registrada fragilidade da atual jurisdição, com base na concretização da expansão do almejado acesso à justiça.

Em suas palavras, o remédio para a resolução dessa questão perpassava pelo incentivo e desenvolvimento de um sistema (i) igualmente acessível a todos os cidadãos e (ii) que seja capaz de produzir soluções justas sob o crivo individual e social.⁹⁸

Em breve síntese, a manifestação do direito ao acesso à justiça torna-se essencial para o convívio em sociedade, visto que, sem ele, não há a concretização de nenhum outro, ou seja, sem a devida reinvidicação o que se tem é, somente, uma norma escrita.

⁹⁶PANTOJA, Fernanda Medina; ALMEIDA, Rafael Alves. Os Métodos “Alternativos” de Solução de Conflitos (ADRS). In: ALMEIDA, Tania; PELAJO, Samantha; JONATHAN, Eva (coord.) **Mediação de Conflitos - Para Iniciantes, Participantes e Docentes**, 3ª ed. ver., atual. e ampl. -- Rio de Janeiro: Editora JusPODIVM, 2021, p. 58.

⁹⁷SCHMIDT, Gustavo da Rocha. Prefácio. In: **Mediação e Arbitragem na Administração Pública.** / PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; RODRIGUES, Roberto de Aragão Ribeiro (orgs.) - Curitiba: CRV, 2018, p. 09.

⁹⁸CAPPELLETTI, Mauro e GARTH, Bryant. **Acesso à Justiça**. Trad. de Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: S. Fabris, 1998, p. 08.

Desse modo, os referidos teóricos estudaram diferentes países sob um prisma histórico, com o propósito de identificar fatos comuns que pudessem explicar a atual ineficiência do sistema de resolução de conflitos vigente. Nesse sentido, concluiu-se pela existência de obstáculos habituais que impediam a concretização do idealizado acesso à justiça, que foram enquadrados em três categorias: (i) econômica; (ii) organizacional; e (iii) processual.

Com a identificação do problema, os pesquisadores propuseram a sistematização de três “ondas renovatórias” que acabaram por influenciar os sistemas jurídicos em diferentes países, inclusive o brasileiro.

Pela exposição de Pantoja e Almeida⁹⁹, infere-se que (i) a primeira onda renovatória teve por finalidade a assistência judicial integral e gratuita aos cidadãos de baixa renda; (ii) a segunda abordou a tutela dos interesses metaindividuais; e (iii) por fim, a terceira objetivou o desenvolvimento dos instrumentos processuais e de novos mecanismos, dentro e fora da jurisdição estatal.

Sem a pretensão de esgotar o tema, cabe grifar que o ordenamento jurídico brasileiro se mostrou compenetrado em adotar tais questões.

Isso porque, a promulgação da Carta Maior de 1988, com seu inerente espírito cidadão, entre outras garantias, possibilitou a assistência judicial gratuita nas demandas judiciais (artigo 5º, inciso LXXIV¹⁰⁰) e a instituição da Defensoria Pública para atuar junto aos mais necessitados economicamente (artigo 134¹⁰¹). Além disso, a implementação (i) do Código de Defesa do Consumidor¹⁰², pela Lei n.º 8.078/1990 e (ii) da Lei da Ação Civil Pública¹⁰³, pela Lei n.º 7.347/1985, também representou um

⁹⁹ PANTOJA e ALMEIDA, op. cit., p. 59.

¹⁰⁰ “Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LXXIV - o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos;” (grifo nosso).

¹⁰¹ “Art. 134. A Defensoria Pública é instituição permanente, essencial à função jurisdicional do Estado, incumbendo-lhe, como expressão e instrumento do regime democrático, fundamentalmente, a orientação jurídica, a promoção dos direitos humanos e a defesa, em todos os graus, judicial e extrajudicial, **dos direitos individuais e coletivos, de forma integral e gratuita, aos necessitados, na forma do inciso LXXIV do art. 5º desta Constituição Federal.**” (grifou-se).

¹⁰² BRASIL. **Lei 8.078, de 11 de setembro de 1990**. Diário Oficial da União, Brasília, 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078compilado.htm > Acesso em: 22 de novembro de 2021.

¹⁰³ BRASIL. **Lei 7.347/1985, de 24 de julho de 1985**. Diário Oficial da União, Brasília, 1985. Disciplina a ação civil pública de responsabilidade por danos causados ao meio-ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico e paisagístico (VETADO) e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7347orig.htm > Acesso em: 21 de outubro de 2021.

avanço em relação ao projetado pela segunda onda renovatória de Cappelletti e Garth.

No mais, a terceira onda promoveu, em regra, (i) a alteração da estrutura processual do exercício da jurisdição estatal e (ii) a efetivação do surgimento de novas formas de soluções de litígios. Diante disso, o primeiro aspecto foi contemplado, entre outras disposições, com a publicação da Lei 9.099/1995¹⁰⁴ que dispôs sobre os Juizados Especiais Cíveis, ao passo que o segundo pode ser traduzido pela implementação de um sistema multiportas, com o desenvolvimento e incentivo às boas práticas dos meios alternativos de resolução de conflitos, tal como a arbitragem.

Novamente em evidência, o instituto da arbitragem foi contemplado com um marco legal autônomo, por meio da edição da Lei n.º 9.307/1996 (“Lei da Arbitragem”), que representou, em termos práticos, o início de uma sutil alteração na cultura jurídica nacional.

Em publicação próxima à publicação da norma supracitada, Joel Dias Figueira Júnior¹⁰⁵, com devida clareza, consignou que a implementação do sistema multiportas apenas possibilitaria o surgimento de novas alternativas a serem trilhadas de forma facultativa pelos jurisdicionados na busca pela resolução da lide, ampliando não somente o acesso dos cidadãos ao Poder Judiciário, como, também, às novas composições.

No entanto, essa não foi a posição uníssona da doutrina à época. Como exposto nas palavras do Presidente da Associação Fiscal Portuguesa e do *Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario* (ILADT), professor Rogério M. Fernandes Ferreira, a implementação do instituto da arbitragem gerou uma instabilidade inicial, visto que:

Até ao virar do século XX foi inquestionável ser ao Estado a quem cabia a provisão do serviço de Justiça. **A arbitragem foi também considerada durante algum tempo como uma ameaça à soberania estatal e à função jurisdicional que integra um dos fundamentos do Estado de Direito (...)** (grifou-se).¹⁰⁶

¹⁰⁴ BRASIL. **Lei 9.099, de 26 de setembro de 1995**. Diário Oficial da União, Brasília, 1995. Dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9099.htm > Acesso em: 21 de outubro de 2021.

¹⁰⁵ FIGUEIRA JÚNIOR, Joel Dias. **Manual da Arbitragem**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 60-62.

¹⁰⁶ FERREIRA, Rogério. Arbitragem Tributária. In: PARO, Giacomo; ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra; PASQUALIN, Roberto (coord.). **Estudos de Arbitragem e Transação Tributária: Desafios e**

Nesse cenário, coube ao Pleno do Supremo Tribunal Federal (“STF”) afastar por completo qualquer suspeita de inconstitucionalidade imposta à arbitragem no Brasil. Em 12 de dezembro de 2001, no julgamento do emblemático Agravo Regimental em Sentença Estrangeira n.º 5.206-7 Reino da Espanha¹⁰⁷ os Ministros da Suprema Corte declararam, por maioria, a constitucionalidade da Lei de Arbitragem, ao analisar a manifestação de vontade pactuada pelas partes pela adoção do modelo arbitral frente ao previsto no inciso XXXV, do artigo 5º da Constituição Federal¹⁰⁸.

Dessa maneira, além de superar a inicial insegurança de parcela relevante da doutrina, a arbitragem ganhou ainda mais destaque institucional com a aprovação da Resolução n.º 125/2010 do Conselho Nacional de Justiça – responsável por introduzir o sistema multiportas no ordenamento jurídico nacional – com a instituição do Código de Processo Civil de 2015¹⁰⁹ – capitaneado pelo Ministro Luiz Fux – e com a publicação da Lei de Mediação (Lei n.º 13.140/2015¹¹⁰).

Nesse sentido, o resultado não poderia ser outro. Ano após ano a arbitragem angaria mais importância e difusão na sociedade, projetando-se como uma importante alternativa ao Poder Judiciário, essencialmente, para grupos que perseguem uma maior especialização do julgador na análise do caso concreto atrelada à busca de uma prática mais célere na resolução dos litígios, com premissa fundada na confidencialidade dos atos praticados.

Perspectivas Debatidos no 1º Congresso Internacional de Arbitragem Tributária. 1. ed. - São Paulo: Almedina, 2021, p. 133.

¹⁰⁷ Transcreve-se, a seguir, a ementa do julgado: “Sentença estrangeira: laudo arbitral que dirimiu conflito entre duas sociedades comerciais sobre direitos inquestionavelmente disponíveis - a existência e o montante de créditos a título de comissão por representação comercial de empresa brasileira no exterior: compromisso firmado pela requerida que, neste processo, presta anuência ao pedido de homologação: ausência de chancela, na origem, de autoridade judiciária ou órgão público equivalente: homologação negada pelo Presidente do STF, nos termos da jurisprudência da Corte, então dominante; **agravo regimental a que se dá provimento, por unanimidade, tendo em vista a edição posterior da L. 9.307, de 23.9.96, que dispõe sobre a arbitragem, para que, homologado o laudo, valha no Brasil como título executivo judicial.**” (grifou-se)

¹⁰⁸ “XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;”

¹⁰⁹ BRASIL. Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015. Diário Oficial da União, Brasília, 2015. **Código de Processo Civil.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm > Acesso em: 26 de novembro de 2021.

¹¹⁰ BRASIL. Lei 13.140, de 26 de junho de 2015. Diário Oficial da União, Brasília, 2015. **Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13140.htm >. Acesso em: 20 de junho de 2021.

Não é por outro motivo que, em 2017, a *Internacional Chamber of Commerce* (“ICC”) elencou o Brasil como o 5º (quinto) país com o maior número de partes envolvidas em arbitragens no mundo.¹¹¹

Essa crescente aderência também pode ser retratada pelo levantamento elaborado pela professora Selma Ferreira Neves que, ao analisar os procedimentos arbitrais desenvolvidos pelas câmaras sediadas em território nacional, concluiu que o valor discutido nas disputas durante o ano de 2018 girou em torno de R\$ 81 bilhões.¹¹²

Frente ao aumento da disseminação da prática arbitral e de resultados expressivos na seara do Direito Privado, as doutrinas de diferentes áreas ponderam acerca da compatibilidade desse instituto com os demais ramos do Direito.

III.2 Um retrato do Poder Judiciário

Durante anos, o Brasil identificou a jurisdição estatal como a única via capacitada para alcançar a pretensão requerida pela sociedade. Ocorre que essa ideia monopolista acabou por desencadear – como adiantado acima – um alto nível de litigiosidade, que se perpetua até os dias atuais.

Nesse sentido, conforme consignado por Bruno Bastos de Oliveira a atuação do Estado como único protagonista na resolução de litígios acarreta evidente ineficiência que “reflete uma crise estrutural do Poder Judiciário em si, assoberbado com um número de ações que cresce em progressão geométrica e despreparado para solucioná-las de maneira célere, adequada e eficiente”.¹¹³

Esse fenômeno verifica-se sobretudo na existência de uma cultura de conflito latente em todos os níveis sociais, que abarca desde a formação acadêmica dos operadores do Direito até as partes litigantes que, por muitas vezes, atribuem à disputa do pleito judicial um caráter beligerante, pautado, simplesmente, na motivação do ganhar vs. perder.

¹¹¹ VIVIANI, Luís. **Brasil é o 5º País que Mais Utiliza Arbitragem no Mundo**. JOTA, 2017, São Paulo, Disponível em < <https://www.jota.info/justica/brasil-e-o-5o-pais-que-mais-utiliza-arbitragem-no-mundo-19092017> > Acesso em: 12 de maio de 2021.

¹¹² LEMES, Selma Ferreira. **Arbitragem em Números e Valores. Oito Câmaras. 2 anos. Período de 2018 (jan./dez.) a 2019 (jan./dez.)** 2019, Disponível em: < <http://selmalemes.adv.br/artigos/PesquisaArbitragens2019.pdf> > Acesso em: 15 de novembro de 2021.

¹¹³ OLIVEIRA, Bruno Bastos de. **Arbitragem Tributária: Racionalização e Desenvolvimento Econômico no Brasil** / Bruno de Oliveira. - Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 13.

E, nesse sentido, o professor Gustavo da Rocha Schmidt conclui, pontualmente, que “consolidou-se no país uma cultura judicial de resolução de conflitos. O Brasil deixou de ser o país do futebol e se tornou o país do litígio”¹¹⁴.

Sob esse prisma, a análise dos números do Poder Judiciário pode trazer novas perspectivas à tona. Nessa conjuntura, o Conselho Nacional de Justiça (“CNJ”) divulga anualmente o Relatório Justiça em Números com a finalidade de disseminar pesquisas sobre os progressos e as mazelas do modelo judicial vigente.

Dentre os dados arazoados pelo CNJ, um dos mais esperados é a aferição da taxa de congestionamento do Poder Judiciário responsável por quantificar, em síntese, o percentual dos processos pendentes de resolução final com o total de casos em curso no decorrer do ano-base. Em outras palavras, esse número acaba por traduzir a capacidade de vazão das demandas nos Tribunais Judiciais brasileiros.

No relatório Justiça em Números 2021: ano-base 2020¹¹⁵, constatou-se que a taxa de congestionamento do Poder Judiciário pouco variou entre os anos de 2009 e 2019, permanecendo em patamares próximos ou superiores a 70%. A variação anual de 2019 para 2020 foi a maior já registrada pelo estudo, superando um pouco mais de 4,0 pontos percentuais. Isto é, o índice obtido no ano-base do relatório rememorou às taxas auferidas nos anos de 2015 e 2016, 72,9% e 73,4%, respectivamente.

No mais, o relatório analisado evidenciou que o Poder Judiciário do Brasil contou com cerca de 75,4 milhões de processos no ano de 2020¹¹⁶. Outro dado relevante diz respeito à diferença entre as ações propostas e as arquivadas: em 2020, 25,8 milhões de ações foram ajuizadas, ao passo que aproximadamente 27,9 milhões foram baixadas.¹¹⁷

Tais números, analisados de forma isolada, podem representar um assombro inicial principalmente pelos vultuosos algarismos reproduzidos, mas introduzidos à realidade brasileira, devem ser lidos como sinônimo de otimismo.

Em primeiro lugar, esse montante geral de casos representa uma redução de 2 milhões de processos em relação aos mesmos números de 2019, sendo o menor

¹¹⁴ SCHMIDT, Gustavo da Rocha. Prefácio. *In: Mediação e Arbitragem na Administração Pública.* / PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; RODRIGUES, Roberto de Aragão Ribeiro (orgs.) - Curitiba: CRV, 2018, p. 09.

¹¹⁵ BRASIL. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2021**/ Conselho Nacional de Justiça. - Brasília: CNJ, 2021, Disponível em < <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/11/relatorio-justica-em-numeros2021-221121.pdf> > Acesso em: 27 de novembro de 2021, p. 128.

¹¹⁶ *Ibid.*, p. 102.

¹¹⁷ *Ibid.*, p. 103.

patamar já registrado pelo CNJ desde 2015. Ou seja, há uma evidente redução das demandas judiciais nos últimos anos.

Além do mais, a diminuição nos números absolutos referentes à propositura de novas ações e ao aumento na quantidade de arquivamentos representa, sob uma análise sistêmica, a manutenção de um padrão positivo constatado desde 2017, veja-se:



Figura 1: Série histórica dos casos novos e processos baixados

Fonte em referência na nota de rodapé.¹¹⁸

Isto é, desde 2017 o número de processos baixados no curso do ano é maior do que o montante referente à propositura de novos casos judiciais, refletindo em uma constante que tende a prosperar nos próximos relatórios.

Essa posição também possui respaldo nos números atuais do acervo de processos do Supremo Tribunal Federal. No início de fevereiro de 2022, o STF aferiu que 25 mil casos estavam pendentes de julgamento¹¹⁹, no mesmo mês em 2012 esse número permeava a faixa de 66 mil processos e em fevereiro de 2015 o quantitativo girava em torno de 59 mil litígios, conforme tabela disponibilizada na página inicial do sítio eletrônico da Suprema Corte.¹²⁰

Um dos possíveis motivos que ajuda a explicar esse viés de baixa verificado tanto pelo CNJ e quanto pelo Supremo Tribunal Federal é o crescente incentivo ao uso de outros métodos de resolução de conflitos e à implementação de um sistema multiportas de solução de litígios no ordenamento jurídico nacional, pelo qual

¹¹⁸ Ibid., p. 105.

¹¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acervo do STF em 2022**. STF. Brasília. 2022. Disponível em: < <https://transparencia.stf.jus.br/single/?appid=e554950b-d244-487b-991d-abcc693bfa7c&sheet=9123f27b-bbe6-4896-82ea-8407a5ff7d3d&theme=simplicity&select=clearall> > Acesso em: 05 de fevereiro de 2022.

¹²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Evolução do acervo**. Sítio eletrônico. Brasília. 2022. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/> > Acesso em: 05 de fevereiro de 2022.

possibilita-se uma personificação na resolução do conflito por meio da seleção do método mais adequado para a solução de cada lide específica.

Assim, segundo o relatório Justiça em Números 2021: ano-base 2020, no ano de 2014 todas as Justiças Estaduais do país contavam com 362 Centros Judiciários de Solução de Conflitos e Cidadania (“CEJUSCs”) e quatro anos depois esse número mais do que triplicou alcançando um total de 1.088 Centros. Com o intuito de ilustrar o incentivo ao acolhimento dessa política institucional, destaca-se que somente o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo dispunha de 233 CEJUSCs em funcionamento no ano de 2020.¹²¹

Por todo exposto, sobretudo pelos últimos dados apresentados, acredita-se que a política de desincentivo à cultura litigante estimulada pela difusão do sistema multiportas no Brasil gera uma faísca de esperança para uma eventual redução gradual dos números a serem disponibilizados nos próximos anos pelo relatório do CNJ.

III.3 O Fisco vs. o contribuinte

De início, ressalta-se que o cenário bélico entre o contribuinte e o Poder Estatal remonta a estágios anteriores aos embates no contencioso administrativo ou judicial.

Como narrado alhures, o Sistema Constitucional Tributário Nacional é alvo constante de críticas, ao passo que carrega consigo a alcunha de possuir a maior carga tributária do mundo, fato que não guarda qualquer amparo com a realidade.

Inúmeras são as pesquisas que examinam essa questão e que atestam resultados distintos ao propagado pelo dito popular. Nesse sentido, o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (“IBPT”), ao comparar a carga tributária nacional com a das 33 nações que compõem a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”), constatou que o Brasil ocuparia apenas a 14ª (décima quarta) colocação no ranking dos países que mais tributam.¹²²

¹²¹ BRASIL. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, op. cit., p. 191 - 193.

¹²² INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). **Brasil Escala Ranking Mundial das Maiores Cargas Tributárias**. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. 2019. Disponível em: < <https://www.ibpt.com.br/brasil-escala-ranking-mundial-das-maiores-cargas-tributarias/> > Acesso em: 02 de agosto de 2021.

Acima do Brasil, encontram-se países como Dinamarca – nação que encabeça o ranking – Suécia, Itália, Bélgica, entre outros países. Desse modo, torna-se imperioso investigar a origem desse dito popular amplamente difundido no seio social.

Ao examinar o presente fenômeno, percebe-se que o racional desse pensamento decorre de preceitos que estão igualmente irradiados na sociedade, quais sejam: (i) a complexidade do sistema de recolhimento dos tributos; e (ii) a precariedade do retorno social esperado dos valores arrecadados pelo Estado.

Desse modo, conforme a matéria veiculada pelo Valor Econômico “Que Imposto Pagamos?”, estima-se que o Brasil contenha um rol de 63 (sessenta e três) tributos em seu ordenamento jurídico, que incluem impostos, taxas e contribuições, caracterizados, em suma, por seu efeito regressivo sobre o consumo.¹²³

Para além, habituais são as reclamações dos contribuintes que relatam o pagamento “a menor” e a ausência de recolhimento de tributos sob o argumento de que a disposição legal tributária não era clara ou pela ausência de seu domínio de forma adequada, situações que ocasionam uma sensação de desconfiança no trato para com o Fisco.

Não é por outro motivo que inúmeros são os Propostas de Emenda à Constituição¹²⁴ apresentadas anualmente no Congresso Nacional que buscam implementar, inclusive por meios inconstitucionais, a “simplificação do Sistema Tributário Nacional”, mas, que muitas vezes, sem o devido apreço aos preceitos elucidados no capítulo II do presente trabalho, em especial, os princípios federativo e republicano.

No mais, a população tem a percepção de que os tributos arrecadados não são destinados de forma adequada para a solução de suas mazelas sociais pelo aparato estatal. Esse pensamento pode ser evidenciado pelo levantamento promovido pelo IBPT e veiculado pelo portal eletrônico G1, no qual o Brasil é listado como sendo o país – dentre os 30 (trinta) que mais tributam no mundo – com o menor índice de retorno de bem-estar à sociedade.¹²⁵

¹²³ DELGADO, Malu. **Que Imposto Pagamos?** Valor Econômico. 2019. Disponível em: < <https://valor.globo.com/reforma-tributaria/tributos/> > Acesso em: 11 de janeiro de 2022.

¹²⁴ Propostas de Emenda à Constituição n.ºs 110/2019, 45/2019, entre outros.

¹²⁵ RPC Curitiba. **Brasil é o País com o Menor Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade: Pesquisa foi Feita com 30 Países de Maior Carga Tributária no Mundo.** G1. 2019. Disponível em: < <https://g1.globo.com/pr/parana/noticia/2019/07/04/brasil-e-o-pais-com-o-menor-indice-de-retorno-de-bem-estar-a-sociedade-pesquisa-foi-feita-com-30-paises-de-maior-carga-tributaria-no-mundo.ghtml> > Acesso em: 04 de dezembro de 2021.

Essas questões alimentam por si só uma desconfiança de nasce no momento da aferição do valor correto do débito a ser recolhido, perpassa por uma eventual disputa contenciosa fiscal e desemboca na insatisfação da população com os serviços prestados pelo Estado. Isto é, todos esses elementos convertem para o fomento de uma lógica adversarial entre o contribuinte e o Fisco.

Para além, no estudo do contencioso tributário essa problemática incorpora novos contornos. Ou seja, se o cenário indicado no subcapítulo supra causa um pasmo inicial, quando a pesquisa é restringida apenas à matéria tributária o estudo do CNJ auferiu um viés ainda mais revelador.

Primeiramente, registra-se que as execuções fiscais representam 68% de todos os feitos executivos em trâmite no Poder Judiciário, sendo responsável por aproximadamente 36% dos casos pendentes de decisão final e 87% do congestionamento judicial.¹²⁶ Em outras palavras, em um grupo de cem feitos executivos fiscais apenas 13 foram arquivados no curso do ano-base de 2020. No mais, destaca-se que a Justiça Federal possui o maior percentual de congestionamento de execuções fiscais, número que gira em torno de 93%, seguida de perto pela Justiça Estadual com 86%.¹²⁷

Em um cenário hipotético criado pelos pesquisadores do Relatório Justiça em Números 2021: ano-base 2020, os executivos fiscais foram isolados da análise de congestionamento e excluídos da contabilização do percentual absoluto e, para total surpresa, a referida taxa do Poder Judiciário em *lato sensu* foi reduzida em 6,1%, alcançando o patamar de 66,9%.¹²⁸

Ademais, o estudo em tela evidenciou que, mesmo concentrando 83% das execuções fiscais em trâmite, a Justiça Estadual arrecadou apenas R\$ 5,1 bilhões nos referidos processos no curso de 2020. Por outro lado, a Justiça Federal centralizou 17% dos feitos executivos fiscais e arrecadou R\$ 34,9 bilhões.¹²⁹

Ao analisar os cenários específicos dos Tribunais de Justiça dos Estados do Rio de Janeiro e de São Paulo, o CNJ constatou que cada vara especializa desses Tribunais é responsável pela tramitação de cerca de 50.000 processos. Ao comparar

¹²⁶ BRASIL. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2021**/ Conselho Nacional de Justiça. - Brasília: CNJ, 2021, Disponível em < <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/11/relatorio-justica-em-numeros2021-221121.pdf> > Acesso em: 27 de novembro de 2021, p. 169.

¹²⁷ Ibid., p. 176.

¹²⁸ Ibid. p. 176.

¹²⁹ Ibid. p. 82 e 175.

o número total de execuções fiscais pendentes de julgamento no primeiro grau de jurisdição com os demais processos em tramitação, observa-se que mais da metade desses casos são feitos executivos fiscais – em São Paulo, esse percentual é de 59%, ao passo que a média dos demais Tribunais Estaduais é de 40%.¹³⁰

Na seara administrativa federal os números também acompanham essa perspectiva. Segundo o Boletim de Acompanhamento Gerencial Edição Especial – 2020, disponibilizado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o estoque da dívida ativa no Brasil sofreu uma elevação de 3,7% em relação aos dados de 2019, atingindo o total de R\$ 2,5 trilhões de reais¹³¹.

No Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) o mesmo arquétipo perpetua. O Conselho registrou mais de 120 mil processos que discutem o montante total de mais de 600 bilhões de reais - conforme dados disponibilizados em janeiro de 2019.¹³²

Essa realidade é notada principalmente nos débitos *sub examen* nas Justiça Estadual, como nos casos do TJSP e TJRJ, nos quais o volume de processos é avantajado e o retorno financeiro obtido com os feitos executivos representa aproximadamente 12,5% da arrecadação geral oriunda dos julgamentos das execuções fiscais.¹³³

Nessa toada, frisa-se os dados apresentados como justificativa para a implementação do Projeto de Lei n.º 4.257/2019. Segundo o Senador Antonio Anastasia (PSDB/MG), o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (“IPEA”) indicou, em 2011, que o custo médio de cada execução fiscal ajuizada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional gira em torno de R\$ 5.600,00, e o tempo médio de tramitação desses feitos executivos seria de 9 anos e 9 meses, com uma possibilidade de recuperação do montante devido levemente superior a 25%.¹³⁴

¹³⁰ Ibid. p. 178 e 225.

¹³¹ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Boletim de Acompanhamento Gerencial Edição Especial - 2020**. Brasília. Disponível em: < <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/estudos-sobre-a-dau/boletim-de-acompanhamento-gerencial-dezembro-2020.pdf> > Acesso em: 10 de janeiro de 2021

¹³² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **CARF Esclarece Informações com Dados Gerenciais**. Brasília. 2019. Disponível em: < <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/situacao-do-atual-estoque-do-carf#:~:text=O%20estoque%20atual%20do%20CARF,77%20bilh%C3%B5es%20em%20cr%C3%A9dito%20tribut%C3%A1rio.> > Acesso em: 10 de janeiro de 2021.

¹³³ BRASIL. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, op. cit., p. 84.

¹³⁴ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei 4.257/2019, de 06 de outubro de 2019**. Modifica a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. Disponível em < <https://legis.senado.leg.br/sdleg->

Por fim, ressalta-se a investigação elaborada pelo Instituto Brasileiro de Ética Comercial (“ETCO”) em parceria com a Ernst & Young (“EY”), na qual concluiu-se que o montante referente ao estoque de crédito tributário da União Federal, no ano de 2018, foi de R\$ 3,4 trilhões, quantia que representava à época 50,5% do Produto Interno Bruto (“PIB”) do país. Ademais, o número que gera maior assombro retrata o período de tramitação dos processos tributários. Isso porque o referido levantamento estipulou que um processo tributário no Brasil, incluindo a seara administrativa e judicial, perdura, em média, por 18 anos e 11 meses até que seja prolatada uma decisão final.¹³⁵

Desse modo, constata-se, sobretudo com a apresentação dos números expostos acima, que o contencioso tributário atravessa um momento de expansão de sua litigiosidade, mas que o aumento na demanda processual não representa uma elevação da arrecadação tributária. Em outros termos, essa ampliação desordenada de ações acaba por avolumar e prejudicar o natural andamento dos processos tributários em trâmite no país, tanto na esfera administrativa quanto na judicial.

Nesse sentido, cabe repisar as lições de Cappelletti e Garth, as quais vincularam o conceito de acesso à justiça à possibilidade de o sistema produzir soluções que sejam individualmente e socialmente justas.¹³⁶

Nesse sentido, o professor Giácomo Paro assenta que esse longo período de incerteza ocasiona problemas em dois cenários, à medida que “por um lado ratifica-se uma insegurança jurídica há muito confrontada pelos contribuintes [e por outro evidencia o] fortalecimento da ineficiência arrecadatória, impactando a sociedade de modo geral”¹³⁷.

Assim sendo, a ausência da desejada satisfação individual e geral da lide acaba por despertar uma conjuntura na qual ambas as partes perdem no apagar das luzes. O contribuinte que honra seus vencimentos acaba sendo prejudicado, por vezes, ao competir na sociedade de mercado com empresas que alavancam sua

getter/documento?dm=7984784&ts=1635458430139&disposition=inline>. Acesso em: 15 de novembro de 2021, p. 10.

¹³⁵ Instituto Brasileiro de Ética Comercial (ETCO) e Ernst & Young (EY). **Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro**. 2019. Disponível em: < https://www.etc.org.br/wp-content/uploads/Folder-Contencioso_p%C3%A1gs-simples_vfinal.pdf > Acesso em: 05 de fevereiro de 2022, p. 01.

¹³⁶ CAPPELLETTI, Mauro e GARTH, Bryant. **Acesso à Justiça**. Trad. de Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: S. Fabris, 1998, p. 08.

¹³⁷ PARO, Giácomo. Arbitragem Tributária - da Necessidade à Realidade. In: PARO, Giácomo; ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra; PASQUALIN, Roberto (coord.). **Estudos de Arbitragem e Transação Tributária: Desafios e Perspectivas Debatidos no 1º Congresso Internacional de Arbitragem Tributária**. 1. ed. - São Paulo: Almedina, 2021, p.121.

competividade econômica com base na sonegação tributária e o Poder Estatal que não encontra respaldo na concretização do seu crédito tributário fato que revela sua incapacidade arrecadatória.

Portanto, será analisado adiante a possibilidade de uma reformulação da estrutura arrecadatória do Sistema Constitucional Tributário, por meio da implementação do sistema multiportas de acesso à justiça voltado para os conflitos tributários, com o intuito de se estabelecer um cenário mais seguro e célere na solução dos litígios fiscais.

IV A ADEQUAÇÃO DA ARBITRAGEM AOS DITAMES TRIBUTÁRIOS

IV.1 A posição clássica acerca da indisponibilidade do interesse público e a arbitragem em contratos com a Administração Pública

Como acentuado por Bruno Bastos de Oliveira, o estudo da arbitragem na Administração Pública instiga uma prévia investigação acerca da supremacia e da indisponibilidade do interesse público perpassando pela análise da superação da divisão histórica entre público e privado.¹³⁸

A supremacia e a indisponibilidade do interesse público são princípios norteadores na relação entre o Estado e os particulares vistos por parcela da doutrina de Direito Público como verdades absolutas intransponíveis, dispensando-se eventuais ponderações dos interesses estatais no que se refere aos interesses dos particulares.¹³⁹

Assim, essa posição histórica pode ser materializada nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello ao consignar que “a superioridade do interesse da coletividade, firmado na prevalência dele sobre o do particular, como condição, até mesmo, da sobrevivência e asseguramento deste último”.¹⁴⁰

Em breve síntese, por essa corrente doutrinária, o interesse público não tem sua titularidade vinculada ao Estado, mas sim aos interesses individuais coexistentes em um grupo social, ou seja, sua finalidade é a busca pelo bem-estar e a segurança da coletividade.

Nesse liame, o professor Gustavo Binenbojm expõe que nas relações jurídico-administrativas o óbice ao uso da arbitragem tem origem no princípio da indisponibilidade do interesse público, visto que a doutrinária mais radical sustenta pela indisponibilidade de todos os interesses e direitos decorrentes de relações contratuais originadas na Administração Pública, tornando completamente inviável a implementação das cláusulas compromissórias nos contratos administrativos.¹⁴¹ E, essa racional encontrou amparo no ordenamento jurídico pátrio por um longo período.

¹³⁸ OLIVEIRA, Bruno Bastos de. **Arbitragem Tributária: Racionalização e Desenvolvimento Econômico No Brasil** / Bruno de Oliveira. - Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 72.

¹³⁹ *Ibid.*, p. 72 - 73.

¹⁴⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 60.

¹⁴¹ BINENBOJM, Gustavo. Arbitragem em Ambientes Regulados e sua Relação com as Competências das Agências Reguladoras. *In*: MORAES, Carlos Eduardo Guerra de; RIBEIRO, Ricardo Lodi. (coord.);

Essa questão é didaticamente explicada por Gustavo da Rocha Schmidt. De início, o autor evidencia que historicamente o Poder Legislativo omitiu-se em diversas oportunidades ao não prever expressamente a possibilidade do uso da arbitragem pela Administração Pública fato que acarretou uma instabilidade jurídica sobre o tema. Contudo, elucida que a ausência de previsão legal não impediu a atuação do Governo Federal – por meio da edição de atos normativos – de contrariar a doutrina dominante à época para a instituição de juízo arbitrais para controvérsias específicas.¹⁴²

Nesse seara, o exemplo mais marcante ocorreu com a edição do Decreto-Lei n.º 4.628/1942. No cenário de Segunda Guerra Mundial, o Governo Federal, por meio do referido Decreto-Lei determinou a incorporação ao patrimônio nacional dos bens e direitos das empresas que compunham a Organização Lages sobretudo de seus estaleiros e portos, sob o fundamento de interesse da defesa nacional, no que ficou conhecido como caso Lage.¹⁴³

Ocorre que as partes não alcançaram um denominador comum em relação ao *quantum* que deveria ser pago a título de indenização pelo Estado e, com isso, houve a edição do Decreto-Lei n.º 9.521/1946 que, em seu artigo 4º¹⁴⁴, determinou a instituição de uma corte arbitral para a fixação do montante devido.¹⁴⁵

Após a atuação do juízo arbitral, o Governo Federal arguiu a inconstitucionalidade do procedimento, fato contestado pela família de Henrique e Renaud Lage em todas as instâncias do Poder Judiciário. Assim, em 1973, no julgamento do Agravo Instrumental n.º 52.181 - Guanabara¹⁴⁶, a Suprema Corte, sob

BRANDÃO, Rodrigo; BAPTISTA, Patrícia. (org.) **Direito Público**. Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 2015, p. 229.

¹⁴² SCHMIDT, Gustavo da Rocha. Reflexões sobre a Arbitragem nos Conflitos Envolvendo a Administração Pública (Arbitrabilidade, Legalidade, Publicidade e a Necessária Regulamentação). *In*: DUBEUX, Bruno Teixeira; MANNHEIMER, Sergio Nelson (coord.). **Arbitragem na Administração Pública** - Volume XXVI, Rio de Janeiro: APERJ, 2016, p. 165 - 166.

¹⁴³ Idem.

¹⁴⁴ “Art. 4º. A União pagará pela incorporação dos bens e direitos especificados no art. 2º uma indenização correspondente ao justo valor que ditos bens e direitos tinham na data em que entrou em Vigor o Decreto-lei nº 4.648, de 2 de 8 Setembro de 1942, e o respectivo ‘quantum’ será fixado pelo Juízo Arbitral a ser instituído de acordo com o disposto no art. 12 do presente Decreto-lei.” (grifou-se)

¹⁴⁵ SCHMIDT, op. cit., p. 166.

¹⁴⁶ Transcreve-se a ementa do emblemático julgado: **“INCORPORAÇÃO, BENS E DIREITOS DAS EMPRESAS ORGANIZAÇÃO LAGE E DO ESPÓLIO DE HENRIQUE LAGE. JUÍZO ARBITRAL. CLÁUSULA DE IRRECORRIBILIDADE. JUROS DE MORA. CORREÇÃO MONETÁRIA.**

1. **Legalidade do juízo arbitral, que o nosso direito sempre admitiu e consagrou, até mesmo nas causas contra a fazenda. Precedente do Supremo Tribunal Federal.**

2. **Legitimidade da cláusula de irrecorribilidade de sentença arbitral, que não ofende a norma constitucional (...)** (grifos nossos)

a relatoria do Ministro Bilac Pinto, firmou entendimento pela legalidade dos tribunais arbitrais em conflitos envolvendo a Administração Pública.¹⁴⁷

Isto é, na década de 1970 o Supremo Tribunal Federal já fixou precedente favorável à atuação do juízo arbitral nos litígios decorrentes da relação entre o Poder Público e os particulares.

Anos mais tarde, na formulação da nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos – Lei n.º 8.666/1993 – o instituto da arbitragem na Administração Pública retornou ao debate. Isso porque o Ministro de Minas e Energia elaborou consulta formal junto ao Tribunal de Contas da União para atestar a viabilidade de implementação do instituto no referido projeto legislativo. Em resposta, o Tribunal houve por bem corroborar a posição dominante da doutrina ao afirmar que “o juízo arbitral é inadmissível em contratos administrativos, por falta de expressa autorização legal e por contrariedade a princípios básicos de Direito Público (princípio da supremacia do interesse público sobre o privado (...))”¹⁴⁸

Na sequência, a publicação da Lei de Arbitragem – Lei n.º 9.307/1996 – marcou uma nova omissão do Congresso Nacional sobre o tema. Verifica-se que o artigo 1º¹⁴⁹ da mencionada norma não fazia nenhuma segregação entre os particulares e o Poder Estatal e, inclusive, apontava apenas dois requisitos para a instauração do procedimento arbitral, quais sejam, a arbitrabilidade subjetiva e a objetiva, disciplinadas, respectivamente, nos seguintes termos: (i) “pessoas capazes de contratar”; e (ii) “litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis”.¹⁵⁰

Ou seja, a presente norma não trazia previsão legal expressa para a instituição do modelo arbitral nos contratos administrativos nem uma vedação taxativa, permitindo as mais variáveis conclusões.

Nesse cenário, os avanços mais significativos surgiram nos Tribunais Superiores em especial no paradigma julgamento do Agravo Regimental no Mandado de Segurança n.º 11.308/DF¹⁵¹, no qual a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça,

¹⁴⁷ SCHMIDT, op. cit., p. 168.

¹⁴⁸ Ibid., p. 168.

¹⁴⁹ “Art. 1º. As **pessoas capazes de contratar** poderão valer-se da arbitragem para **dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis.**” (grifou-se)

¹⁵⁰ Idem.

¹⁵¹ Veja-se a ementa do acórdão do referido julgamento: “ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. PERMISSÃO DE ÁREA PORTUÁRIA. CELEBRAÇÃO DE CLÁUSULA COMPROMISSÓRIA. JUÍZO ARBITRAL. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. POSSIBILIDADE. ATENTADO.

(...)

capitaneada pelo Ministro Luiz Fux, não só reconheceu a possibilidade do uso da arbitragem pela Administração Pública, mas também firmou entendimento de que o requisito de arbitrabilidade objetiva elencado pela Lei n.º 9.307/1996 não guarda qualquer incompatibilidade com o conceito de interesse público.¹⁵²

Essa nova interpretação do interesse público foi celeremente respaldada pela doutrina especializada. Salienta-se a posição à época de Arnold Wald, Athos Gusmão Carneiro, Miguel Tostes de Alencar e Ruy Janoni Doutrado, conforme segue:

Ao optar pela arbitragem o contratante público não está transigindo com o interesse público, nem abrindo mão de instrumentos de defesa de interesses públicos. Está, sim, escolhendo uma forma mais expedita, ou um meio mais hábil, para a defesa do interesse público. (...) o interesse público não se confunde com o mero interesse da Administração ou da Fazenda Pública; o interesse público está na correta aplicação da lei e se confunde com a realização correta da Justiça¹⁵³ (grifos nossos)

Essa visão doutrinária também encontrou amparo na ilustre doutrina de Selma Lemes ao consignar que com a eleição da arbitragem não há qualquer negligência ou transgressão do interesse público, mas sim a possibilidade de escolha de um meio célere e especializado de resolução de litígios, fundado no julgamento justo, na igualdade de tratamento das partes, no respeito ao contraditório, na imparcialidade do juízo arbitral e no seu livre convencimento, como previsto pelo artigo 21, §2º, da Lei de Arbitragem.¹⁵⁴

3. Questão gravitante sobre ser possível o juízo arbitral em contrato administrativo, posto relacionar-se a direitos indisponíveis.

4. O STF, sustenta a legalidade do juízo arbitral em sede do Poder Público, consoante precedente daquela corte acerca do tema, (...)

5. Contudo, naturalmente não seria todo e qualquer direito público sindicável na via arbitral, mas somente aqueles conhecidos como “disponíveis”, porquanto de natureza contratual ou privada. (...)

8. Deveras, é assente na doutrina e na jurisprudência que indisponível é o interesse público, e não o interesse da administração (...)

14. Assim, é impossível desconsiderar a vigência da Lei 9.307/96 e do artigo 267, inc. VII do CPC, que se aplicam inteiramente à matéria *sub judice* (...)

¹⁵² SCHMIDT, op. cit., p. 174.

¹⁵³ WALD, Arnold; CARNEIRO, Athos Gusmão; ALENCAR, Miguel Tostes de; DOUTRADO, Ruy Janone. **Da Validade de Convenção de Arbitragem Pactuada por Sociedade de Economia Mista**. Revista de Direito Bancário do Mercado de Capitais e da Arbitragem, n.º 18, ano 5, outubro-dezembro de 2002, pág. 418.

¹⁵⁴ LEMES, Selma M. Ferreira. A Arbitragem na Concessão de Serviços Públicos - Arbitrabilidade Objetiva. Confidencialidade ou Publicidade Processual? *In*: ALMEIDA, Luiz Fernando do Vale de (coord.). **Novos Rumos da Arbitragem no Brasil**. São Paulo: Fiúza Editores, 2004, p. 373.

E, por fim, arremata o professor Eros Grau pela inexistência de correlação entre a disponibilidade de direitos patrimoniais e a possível disponibilidade ou indisponibilidade do interesse público, já que a Administração, com o intuito de concretizar o ideal de interesse público, desempenha diversos atos que, por fim, geram uma disposição de direitos patrimoniais, sem que de fato represente uma disposição de seu interesse público.¹⁵⁵

Esse progresso do Poder Judiciário e da doutrina especializada gradativamente influenciou a publicação de algumas normas esparsas sobre o tema. Em âmbito federal pode-se ressaltar a Lei 10.233/2001 – responsável pela criação da Agência Nacional de Transportes Aquaviários (“ANTAQ”) e da Agência Nacional de Transportes Terrestres (“ANTT”) – que previa no inciso XVI, do artigo 35¹⁵⁶ a existência de cláusulas essenciais nos contratos de concessão como “regras sobre solução de controvérsias relacionadas com o contrato e sua execução, incluindo conciliação e arbitragem”.¹⁵⁷

Em paralelo, na esfera estadual sobressai a experiência da Lei n.º 19.477/2011¹⁵⁸ publicada pelo Estado de Minas Gerais que instituiu o procedimento arbitral diretamente na resolução de conflitos dos particulares com a Administração Pública do Estado de Minas Gerais pela viabilidade de inclusão de cláusulas compromissórias nos contratos estabelecidos com fundamento na Lei Federal n.º 8.666/93 – Lei de Licitações e Contratos Administrativos citada acima.¹⁵⁹

Essa conjuntura marcada pelo progressismo dos Tribunais Superiores e da doutrina de Direito Público atrelado aos avanços pontuais de diferentes setores do Poder Legislativo impulsionou o Congresso Nacional na busca de uma solução definitiva sobre o uso do juízo arbitral nos contratos administrativos.

¹⁵⁵ GRAU, Eros Roberto. **Arbitragem e Contrato Administrativo**. Revista Trimestral de Direito Público, n.º 32, 2000, p. 20.

¹⁵⁶ “Art. 35. O contrato de concessão deverá refletir fielmente as condições do edital e da proposta vencedora e terá como cláusulas essenciais as relativas a:

(...)

XVI - regras sobre solução de controvérsias relacionadas com o contrato e sua execução, inclusive a conciliação e a arbitragem (...)” (grifou-se).

¹⁵⁷ SCHMIDT, op. cit., p. 176.

¹⁵⁸ Nesse diapasão, colaciona-se os artigos inaugurais da mencionada Lei Estadual: “Art. 1º o juízo arbitral, instituído pela Lei federal nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, para a solução de litígio em que o Estado seja parte, será efetivado conforme os procedimentos estabelecidos nesta Lei.”; e “Art. 2º o Estado e os órgãos e as entidades das administrações estaduais direta e indireta poderão optar pela adoção do juízo arbitral para a solução dos conflitos relativos a direito patrimonial disponível.”

¹⁵⁹ SCHMIDT, op. cit., p. 177.

Assim, com a edição e publicação da Lei n.º 13.129/2015¹⁶⁰, o legislador federal supriu sua histórica omissão e convencionou taxativamente, por intermédio da inclusão do §1º, no artigo 1º, da Lei de Arbitragem, que “a administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis”.

Portanto, por via dessa construção gradual do ordenamento jurídico que desembocou na reforma da Lei de Arbitragem, não há qualquer dúvida acerca da possibilidade de implementação do juízo arbitral nos litígios da Administração Pública Direta e Indireta, reduzindo a vertente doutrina dominante ao longo do século XX a uma posição minoritária atualmente.

Inclusive, a fim de encerrar qualquer dúvida acerca da viabilidade da cláusula compromissória nos contratos administrativos, expõem-se o levantamento realizado pela professora Selma Lemes pelo qual torna-se possível verificar que, em 2015, 4% das arbitragens oriundas de 6 câmaras arbitrais brasileiras¹⁶¹ possuíam a Administração Pública como integrante do procedimento. Em 2016, esse número passou para 9% dos juízos arbitrais debatendo um montante total de R\$ 24 bilhões.¹⁶²

IV.2 A distinção entre interesse público primário e secundário

Nas palavras de Di Pietro o interesse público sempre será indisponível pela Administração Pública, em especial, porque sua titularidade não lhe pertence, mas sim a coletividade. Contudo, a autora reflete que essa afirmativa não transfere a todos os direitos patrimoniais presentes no Direito Público o viés de indisponibilidade. Isso porque “a disponibilidade de um patrimônio público pode ser de mais interesse da coletividade do que sua preservação”.¹⁶³

¹⁶⁰ BRASIL. **Lei 13.129, de 26 de maio de 2015**. Diário Oficial da União, Brasília, 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. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13129.htm > Acesso em: 23 de janeiro de 2022.

¹⁶¹ As câmaras arbitrais examinadas pela professora Selma Lemes são: AMCHAM, CAM-CCBC, CAM/CIESP/FIESP, CAM-BOVESPA, CAM/FGV e CAMARB.

¹⁶² LEMES, Selma. Arbitragem e Administração Pública: Passado, Presente e Futuro. In: VILLA-LOBOS, Nuno; PERREIRA, Tânia Carvalho (org.) **Arbitragem em Direito Público**. Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2019, v. 1, p. 95.

¹⁶³ PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo**. 33. ed. Ver. Atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 1925.

O trecho supramencionado ilustra uma clássica divisão doutrinária pertencente ao Direito Administrativo, responsável por nortear o posicionamento favorável à instauração de procedimentos arbitrais nos contratos administrativos, qual seja: a existência do interesse público primário e do interesse público secundário.

Também intitulado como interesse da sociedade e da coletividade, o interesse público primário possui uma intrínseca correlação com o interesse coletivo, pelo qual escoo o princípio da supremacia do interesse público.¹⁶⁴

Nas lições do Ministro Luís Roberto Barroso o interesse público primário pode ser entendido como a própria razão de ser do Estado, um interesse de toda a sociedade, observado na finalidade de promoção de aspectos sociais, tais como: justiça, segurança e bem-estar social. Nesse sentido, o interesse público primário está pautado em valores fundamentais do sistema constitucional e democrático e, no mais, desfruta de supremacia para sustentar as relações jurídicas e sociais.¹⁶⁵

Ou seja, o interesse público primário “consiste na melhor realização possível, à vista da situação concreta a ser apreciada, da vontade constitucional, dos valores fundamentais que o intérprete cabe preservar ou promover”¹⁶⁶

Em paralelo, o próprio Ministro Barroso elenca com maestria a identidade do chamado interesse público secundário. Em simples e completa síntese, destaca que esse manifesta-se na relação jurídica na qual a pessoa de direito pública é parte, apresentando-se, de forma geral, no interesse direcionado ao erário na busca por expandir a arrecadação tributária e reduzir despesas.¹⁶⁷

Desse modo, sob uma análise sistêmica compreende-se que do interesse público secundário obtém-se os recursos financeiros essenciais para atuação plena do interesse público primário, não sendo possível desassociá-los.¹⁶⁸

Nesse liame, José Eduardo Tellini Toledo consigna que apesar da existência de uma concepção clássica, mais recentemente a corrente majoritária da doutrina

¹⁶⁴ BOSSA, Gisele Barra; VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. Arbitragem Tributária e a Reconstrução do Interesse Público. *In*: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, André; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). **Arbitragem Tributária - Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 49.

¹⁶⁵ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito Constitucional Contemporâneo: Os Conceitos Fundamentais e a Construção Do Novo Modelo** / Luís Roberto Barroso. - 5ª. ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 109 - 110.

¹⁶⁶ *Ibid.*, p. 111.

¹⁶⁷ *Ibid.*, p. 109 - 112.

¹⁶⁸ *Ibid.*, p. 110.

posiciona-se pela indisponibilidade do interesse público secundário nos cenários em que o Estado age como um particular ou no exercício de seu caráter arrecadatório.¹⁶⁹

E, além disso, solucionou qualquer confusão entre os dois institutos ao expor que o interesse público primário possui estreita relação com a coletividade, sendo para todos os fins indisponíveis, ao passo que o interesse público secundário se caracteriza como disponível e, portanto, podendo ser alienável, como ocorre, por exemplo, com cláusulas financeiras.¹⁷⁰

Desse modo, o interesse público secundário não se relaciona diretamente ao interesse social ou coletivo, mas sim ao interesse patrimonial do Estado. Portanto, Bossa e Vasconcelos advogam que não há um tratamento de interesse público na sua essência, mas tão somente de interesses que são exclusivos do Poder Estatal.¹⁷¹

Nesse mister, o voto do Ministro João Otávio de Noronha no julgamento do REsp n.º 612.439/RS alcança contornos ainda mais relevantes, veja-se:

Em outras palavras, pode-se afirmar que, quando os contratos celebrados pela empresa estatal versem sobre atividade econômica em sentido estrito - isto é, serviços públicos de natureza industrial ou atividade econômica de produção ou comercialização de bens, suscetíveis de produzir renda e lucro -, os direitos e as obrigações deles decorrentes serão transacionáveis, disponíveis e, portanto, sujeitos à arbitragem. (...) Por outro lado, quando as atividades desenvolvidas pela empresa estatal decorrem do poder de império da Administração Pública e, conseqüentemente, sua consecução esteja diretamente relacionada ao interesse público primário, estarão envolvidos direitos indisponíveis e, portanto, não-sujeitos à arbitragem.¹⁷²

Como amplamente exposto acima, o certame financeiro do interesse público estatal é completamente transacionável. E, com a finalidade de encerrar qualquer questionamento tangente à matéria tributária, Toledo afirma que a posição da melhor

¹⁶⁹ TOLEDO, José Eduardo Tellini. Quebrando Paradigmas para a Arbitragem Tributária. In: PARO, Giacomo; ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra; PASQUALIN, Roberto (coord.). **Estudos de Arbitragem e Transação Tributária: Desafios e Perspectivas Debatidos no 1º Congresso Internacional de Arbitragem Tributária**. 1. ed. - São Paulo: Almedina, 2021, p. 68.

¹⁷⁰ Ibid., p. 68.

¹⁷¹ BOSSA e VASCONCELOS, op. cit., p. 49.

¹⁷² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.º 612.439/RS**, Relator: Min. João Otávio de Noronha, 2ª Turma, Diário de Justiça Eletrônico, 14 de setembro de 2006. Disponível em: < <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200302124603&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea> > Acesso em: 01 de fevereiro de 2022.

doutrina é que “o crédito tributário justamente se classifica como interesse público secundário e, portanto, arbitrável”.¹⁷³

Portanto, a adoção de métodos alternativos de solução de litígios entre o Estado e os contribuintes converge com os ditames norteadores do interesse público, visto que aperfeiçoa a arrecadação tributária necessária para a atuação do interesse social beneficiando claramente o interesse público primário.¹⁷⁴

IV.3 A suposta indisponibilidade do crédito tributário e a arbitragem tributária

Conforme demonstrado nos subcapítulos anteriores, a corrente majoritária da doutrina pátria de Direito Público – pacífica nos Tribunais Superiores e com previsão legal após a reforma da Lei de Arbitragem – assenta-se na possibilidade de inclusão das cláusulas compromissórias em contratos com a Administração Pública, posição decorrente da nova interpretação dos princípios da supremacia e da indisponibilidade do interesse público e da possibilidade de transacionar o chamado interesse público secundário.

Ao transpor a referida temática para o Direito Tributário, a possibilidade da implementação do juízo arbitral na resolução de litígios fiscais logra contornos distintos, mas, por fim, atinge o mesmo resultado.

De início, destaca-se que, diferentemente do ocorrido no Direito Administrativo, o Poder Estatal houve por bem editar o Decreto-Lei 960/1938¹⁷⁵, na longínqua década de 1930, vedando de forma expressa o uso do juízo arbitral para a resolução de disputas entre a Fazenda e o contribuinte dentro do ordenamento jurídico brasileiro. Nesse ponto, ressalta-se que essa disposição legal já era alvo de críticas à época, mesmo que por corrente minoritária, como relatado por Selma Lemes ao afirmar que o ilustre professor Pontes de Miranda advogava pela possibilidade de implementação da arbitragem nos litígios sobre créditos tributários sob o fundamento de que esse

¹⁷³ TOLEDO, op. cit., p. 66.

¹⁷⁴ NOGUEIRA, Julia de Menezes. Arbitrabilidade dos Tributos - Caminhos para a Arbitragem Tributária no Brasil. In: PARO, Giacomo; ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra; PASQUALIN, Roberto (coord.). **Estudos de Arbitragem e Transação Tributária: Desafios e Perspectivas Debatidos No 1º Congresso Internacional de Arbitragem Tributária**. 1. ed. - São Paulo: Almedina, 2021, p. 86.

¹⁷⁵ “Art. 59. A cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda não poderá ser submetida ao juízo arbitral” (grifou-se).

seria disponível justamente por sua natureza pecuniária ¹⁷⁶ – posição que angariou força anos mais tarde.

Essa incompatibilidade histórica entre os meios alternativos de resolução de conflitos e o Direito Tributário possui raízes na indisponibilidade do crédito tributário, oriunda da rigidez do Sistema Constitucional Tributário e na prevalência da supremacia do interesse público.

Assim, Heleno Tavares Torres afirma que o princípio da indisponibilidade do patrimônio público pelo Estado e, na seara tributária, mais especificamente refletido no crédito tributário permaneceu por anos como um dogma indiscutível de natureza quase que absoluta nos estados nacionais ocidentais.¹⁷⁷

Essa conclusão desponta do seguinte racional: se nem mesmo a autoridade pública pode dispor do crédito tributário, nos termos do artigo 142 pelo CTN¹⁷⁸, devendo proceder com a autuação do contribuinte quando for identificado o inadimplemento da obrigação tributária sob pena de responsabilidade funcional, logo não se poderia autorizar que um tribunal arbitral assim o fizesse.¹⁷⁹

Desse modo, mesmo que esse raciocínio histórico guarde consigo uma lógica compatível com a rigidez do Sistema Tributário, não representa a melhor interpretação sedimentada na doutrina contemporânea.

Nessa toada, cabe rememorar que o crédito tributário se origina na relação jurídico tributária e sobretudo significa o direito subjetivo do Fisco em arrecadar ¹⁸⁰ qualificado como interesse público secundário, ou seja, o crédito tributário é classificado como disponível e arbitrável, conforme exposto acima. Desse modo “os

¹⁷⁶ LEMES, Selma. Prefácio. *In*: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, André; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). **Arbitragem Tributária - Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 09.

¹⁷⁷ TORRES, Heleno Taveira. **Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como Medidas Alternativas para a Resolução de Conflitos entre Administração e Contribuintes - Simplificação e Eficiência Administrativa**. Revista Fórum de Direito Tributário, ano 1, n. 2, mar./abr. São Paulo: Dialética, 2003, p. 12.

¹⁷⁸ “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. **A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.**” (grifou-se)

¹⁷⁹ NOGUEIRA, Julia de Menezes. Arbitrabilidade dos Tributos - Caminhos para a Arbitragem Tributária no Brasil. *In*: PARO, Giacomo. ESCOBAR; Marcelo Ricardo Wydra; PASQUALIN, Roberto (coord.). **Estudos de Arbitragem e Transação Tributária: Desafios e Perspectivas Debatidos no 1º Congresso Internacional de Arbitragem Tributária**. 1. ed. - São Paulo: Almedina, 2021, p. 87.

¹⁸⁰ OLIVEIRA, Bruno Bastos de. **Arbitragem Tributária: Racionalização e Desenvolvimento Econômico No Brasil** / Bruno de Oliveira. - Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 83.

interesses públicos secundários nada mais são do que interesses com uma natureza instrumental que ‘resolvem-se em relações patrimoniais (...) [e] que existem para que haja a satisfação dos interesses primários, esses, sim, indisponíveis’.¹⁸¹

Para tanto, a melhor doutrina tributária caminha no sentido de que a indisponibilidade aventada historicamente não estaria no crédito tributário, mas, na verdade, na atividade de cobrar, fiscalizar e arrecadar os tributos¹⁸², conforme interpretação do artigo 3º do CTN¹⁸³.

Isso porque, o Sistema Constitucional Tributário revela que a discussão acerca da indisponibilidade deve retornar a um momento anterior à constituição do crédito tributário, visto que a indisponibilidade prevista no texto legal diz respeito a atividade de tributar e a impossibilidade do agente público deixa de proceder com a autuação por ato discricionário.

Assim, como preceitua Bruno Bastos de Oliveira, a imposição tributária encontra fundamento legal na previsão do poder de tributar do Estado, tipificada constitucionalmente na medida em que as competências tributárias dos entes federados são delimitadas especificamente. Portanto, por definição constitucional implícita, sob a égide da rigidez do Sistema Constitucional Tributário, tem-se por indisponível e irrenunciável a competência tributária como forma de manifestação do princípio federativo, e não o próprio crédito tributário.¹⁸⁴

Na mesma linha, o professor Roque Carrazza defende que as pessoas políticas identificadas no texto constitucional não possuem capacidade de delegar ou renunciar suas competências tributárias, já que as matérias de Direito Público Constitucional nutrem caráter de indisponibilidade. Nesse sentido, não há qualquer margem no Sistema Constitucional Tributário para eventual renúncia dos entes federados ao exercício de suas competências, instituídas pela Carta Maior e essenciais para o exercício pleno de suas autonomias financeiras e políticas.¹⁸⁵

Nessa perspectiva, Bossa e Vasconcelos trazem a baila uma visão sistêmica pela qual afirmam que o próprio Código Tributário Nacional refuta a existência da

¹⁸¹ PASINATTO, Ana Paula; VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Arbitragem Tributária Breve Análise Luso Brasileira**. Revista Jurídica Luso-Brasileira. Índice Geral do ano 3, 2017, n.º 6, p. 1061.

¹⁸² OLIVEIRA, op. cit., p. 87

¹⁸³ “Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e **cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.**” (grifou-se)

¹⁸⁴ Ibid.

¹⁸⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 29ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 765.

indisponibilidade do crédito tributário, tendo em vista as disposições elencadas nos artigos (i) 151¹⁸⁶ no qual há a possibilidade de concessão de parcelamento das dívidas tributárias; (ii) 156¹⁸⁷ que indica a transação e a remissão como formas de extinção do crédito tributário; (iii) 171¹⁸⁸ com a previsão da celebração da transação; e, por fim, (iv) 180¹⁸⁹ que admite a anistia do crédito tributário.¹⁹⁰

Além disso, Marcelo Wydra Escobar também ressalta que essa característica do Sistema Tributário pode ser identificada nos denominados parcelamentos especiais – tais como o Programa de Recuperação Fiscal (“REFIS”), o Parcelamento Especial (“PAES”) e o Programa de Regularização Tributária (“PERT”) – e na edição de diplomas normativos específicos que instituem regimes tributários diferenciados – como no caso do SIMPLES – responsáveis por reduzir drasticamente o montante devido pelo contribuinte, representando claramente uma disposição de parcela relevante do crédito tributário.¹⁹¹

Portanto, mesmo que a visão histórica fundada na indisponibilidade do crédito tributário prosperasse, o próprio Sistema Tribunal Nacional seria responsável por superar essa tese sobretudo pelas inúmeras formas autorizadas pela legislação de disposição do próprio crédito tributário.

Isso posto, Mendonça assevera que, a bem da verdade, a arbitragem tributária estaria fundada em dois parâmetros fundamentais, assinalados na ausência (i) da indisponibilidade do crédito tributário principalmente pelo seu caráter patrimonial; e (ii)

¹⁸⁶ “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

VI – o parcelamento”

¹⁸⁷ “Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

III - a transação;

IV - remissão;”

¹⁸⁸ “Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.”

¹⁸⁹ “Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando: (...)”

¹⁹⁰ BOSSA, Gisele Barra; VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. Arbitragem Tributária e a Reconstrução do Interesse Público. *In*: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, André; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). **Arbitragem Tributária - Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 49.

¹⁹¹ ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra. Viabilização da Arbitragem Tributária por Ato Administrativo. *In*: PARO, Giacomo; ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra; PASQUALIN, Roberto (coord.). **Estudos de Arbitragem e Transação Tributária: Desafios e Perspectivas Debatidos No 1º Congresso Internacional de Arbitragem Tributária**. 1. ed. - São Paulo: Almedina, 2021, p. 178 - 179.

de qualquer renúncia ao patrimônio devido pelo contribuinte, uma vez que a única renúncia promovida no curso do procedimento é ao modelo de jurisdição estatal.¹⁹²

Inclusive cabe salientar que, semelhante ao ocorrido com a implementação da arbitragem nos contratos com a Administração Pública, a inexistência de legislação federal abriu uma lacuna para o surgimento de pontuais disposições locais sobre a matéria. Nesse sentido, destacam-se o Projeto de Lei n.º 531/2020 do Estado do Mato Grosso que visa a possibilidade de implementação de juízo arbitral logo após a lavratura do auto de infração¹⁹³ e a iniciativa do Município de São Paulo concretizada pelo artigo 7º da Lei n.º 17.324/2020¹⁹⁴ que instituiu uma Política de Desjudicialização na Administração Pública Direta e Indireta.¹⁹⁵

Para onde quer que se olhe, não há qualquer fundamento no Sistema Constitucional Tributário que afaste a possibilidade de implementação do modelo arbitral na resolução dos litígios entre o Fisco e os contribuintes.

IV.4 A arbitragem tributária para além da crise do acesso à justiça

Conforme delineado, o debate acerca da inclusão dos meios adequados de resolução de litígios surge, quase que automaticamente, como uma solução para o cenário de sufocamento atravessado pelo Poder Judiciário Estatal, perpetuado pela existência de uma cultura beligerante no país que resulta em uma alta taxa de congestionamento dos processos judiciais. Ocorre que esse argumento não seria o único favorável à adoção de tais medidas no Sistema Tributário Nacional.

Nas lições de Tathiane Piscitelli a ascensão dos métodos alternativos de solução de conflitos como uma mágica salvação do Poder Judiciário deve ser relativizada sobretudo porque, normalmente, fundamenta-se em hipóteses potencialmente superáveis pela atuação do próprio Poder Público, que podem ser traduzidas, por exemplo, pelo aumento da quantidade de magistrados e pela maior

¹⁹² MENDONÇA, Priscila Fariceli de. **Arbitragem e Transação Tributárias**. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014, p. 84.

¹⁹³ “Art. 1º. Esta lei regerá a **arbitragem como meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária no âmbito do Estado de Mato Grosso**.” (grifou-se).

¹⁹⁴ “Art. 7º. A Administração Pública Municipal Direta e Indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis, nos termos da Lei Federal n.º 9.307, de 23 de setembro de 1996.”

¹⁹⁵ TOLEDO, op. cit., p. 66 - 71.

especialização do Poder Judiciário, medidas que certamente terão como finalidade uma redução do quantitativo processual.¹⁹⁶

Assim, caso a implementação do instituto da arbitragem seja necessária somente com vistas a atenuar o número de processos judiciais em trâmite no país, outras medidas podem ser adotadas com igual sucesso. Verifica-se que a concretização dessa prática não encontra fundamento apenas no retrato atual do Poder Judiciário, mas também nele.

Em outras palavras, a arbitragem caminha de encontro com diversos ideais norteadores do Sistema Constitucional Tributário e não deve ser examinada meramente como um meio para reduzir a crise do acesso à justiça, mas sim como uma alternativa que potencializa as garantias previstas no texto constitucional.

Assim, de início, o pilar da cidadania – consolidado no texto da Carta Magna – fundamenta o ideal da cidadania tributária compreendida como justiça fiscal e exteriorizada em objetivos de liberdade e democracia, os quais devem ser observados pelo caráter arrecadatório do Estado.¹⁹⁷

Isso porque a concretização de tais medidas torna-se uma demanda concreta do Estado Democrático de Direito preconizado pela Constituição Federal de 1988, à medida que a prática da tributação sustenta a existência material do Estado, isto é, a arrecadação tributária é fundamental para a concretização de medidas que resultam no reequilíbrio de distribuição de riquezas e, conseqüentemente, na almejada justiça distributiva.¹⁹⁸

Nesse aspecto, deve-se assegurar uma correta destinação financeira dos recursos provenientes da tributação para programas que visam a transferência direta e indireta de verbas com a finalidade de reduzir a desigualdade social e potencializar o viés distributivo do Estado Democrático de Direito, sobretudo por meio da máxima eficiência arrecadatória que conversa diretamente com o ponto central dos métodos alternativos de resolução de conflitos, em especial com sua celeridade que estimula, assim, uma maior arrecadação tributária.¹⁹⁹

¹⁹⁶ PISCITELLI, Tathiane. Arbitragem no Direito Tributário: Uma Demanda do Estado Democrático de Direito. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, André; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). **Arbitragem Tributária - Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 185.

¹⁹⁷ OLIVEIRA, Bruno Bastos de. **Arbitragem Tributária: Racionalização e Desenvolvimento Econômico no Brasil** / Bruno de Oliveira. - Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 61.

¹⁹⁸ PISCITELLI, op. cit., p. 185 - 187.

¹⁹⁹ Ibid., p. 186.

Para além, o Estado idealizado pela Carta Maior assegura a busca da defesa de valores consagrados pelo Estado Democrático de Direito que estão em sintonia com o uso da arbitragem tributária por intermédio da ampliação de diversas possibilidades de acesso à solução de litígios sem que haja qualquer violação das garantias fundadas no texto constitucional.²⁰⁰

Assim, o modelo arbitral apresenta direta correlação com o princípio constitucional da razoável duração processual – extremamente valorizado pela atual corrente processualista, em especial com a adoção do Novo Código de Processo Civil – representando uma direção para a obtenção da ideia de justiça fiscal relativa à presença de uma solução ágil e técnica do conflito fiscal.²⁰¹

Apenas para materializar essa questão, no subcapítulo III.3 foi apresentado o estudo formulado pela ETCO em conjunto com a EY, no qual verificou-se, em breve síntese, que a tramitação do litígio tributário na seara administrativa e judicial perdura, em média, por 18 anos e 11 meses. Em paralelo, a professora Tathiane Piscitelli enfatiza que o Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) – órgão competente por analisar as arbitragens tributárias em Portugal – demora cerca de 05 meses para encerrar o litígio fiscal.²⁰²

O racional que sustenta tal disparidade está na natureza irrecorrível da decisão arbitral, como preceitua o artigo 18 da Lei n.º 9.307/1996²⁰³. Ou seja, em regra, a sentença proferida pelo juízo arbitral é final e imutável, ao passo que só poderá ser questionada junto ao Poder Judiciário em situações extremamente específicas acerca de eventual nulidade do procedimental instituído.

Nesse diapasão, a razoável duração do processo assenta posição também no princípio do devido processo legal, o qual tem por objetivo, nas palavras de Luís Barroso, aglutinar um caráter procedimental – sob os parâmetros do contraditório, ampla defesa, igualdade das partes, vedação de provas decorrentes de meios ilícitos, entre outros – com uma natureza substantiva – tracejada na razoabilidade, proporcionalidade e racionalidade do procedimento, por exemplo).²⁰⁴

²⁰⁰ Ibid.

²⁰¹ OLIVEIRA, op. cit., p. 63.

²⁰² PISCITELLI, op. cit., p. 188.

²⁰³ “Art. 18. O árbitro é juiz de fato e de direito, e a sentença que proferir não fica sujeita a recurso ou homologação pelo Poder Judiciário.” (grifou-se)

²⁰⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: Os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo** / Luís Roberto Barroso. - 5ª. ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 31.

Nesse toada, Gilmar Mendes frisa que o devido processo legal não firma garantias apenas para as partes do litígio, visto que possui um caráter de proteção alargado pelo qual engloba todas os sujeitos particulares e órgãos públicos essenciais ao exercício à justiça.²⁰⁵

Não é por outro motivo que a Lei n.º 9.307/1996 delimita expressamente a observância desses fundamentos legais em seus artigos 21, §2º²⁰⁶, e 38, III²⁰⁷.

Ou seja, conclui-se com certa facilidade que a renúncia à jurisdição do Poder Judiciário não acarreta potenciais limitações às garantias constitucionais e procedimentais presentes no ordenamento jurídico vigente, mas, pelo contrário, acaba por potencializá-las a fim de que o Estado seja mais eficiente ao arrecadar os tributos devidos e, conseqüentemente, promova uma atuação mais adequada no que concerne ao interesse público primário.

Isto posto, é possível afirmar com clareza que o fundamento para a implementação do modelo arbitral nos litígios fiscais reside na crise do acesso ao Poder Judiciário Estatal e, também, nos preceitos teóricos arraigados em todo Sistema Constitucional Tributário. Em outras palavras, essa inovação não surge como um fim em si mesma, mas sim como meio essencial para a solução de tais questões.

²⁰⁵ MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional** / Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco - 12. ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2017, p. 493.

²⁰⁶ “Art. 21. A arbitragem obedecerá ao procedimento estabelecido pelas partes na convenção de arbitragem, que poderá reportar-se às regras de um órgão arbitral institucional ou entidade especializada, facultando-se, ainda, às partes delegar ao próprio árbitro, ou ao tribunal arbitral, regular o procedimento.

(...)

§ 2º. **Serão, sempre, respeitados no procedimento arbitral os princípios do contraditório, da igualdade das partes, da imparcialidade do árbitro e de seu livre convencimento.**” (grifou-se)

²⁰⁷ “Art. 38. Somente poderá ser negada a homologação para o reconhecimento ou execução de sentença arbitral estrangeira, quando o réu demonstrar que:

(...)

III - não foi notificado da designação do árbitro ou do procedimento de arbitragem, **ou tenha sido violado o princípio do contraditório, impossibilitando a ampla defesa;**” (grifos nossos)

V AS PROPOSTAS LEGISLATIVAS

Superado o debate acerca da compatibilidade dos métodos alternativos de resolução de conflito, em especial da arbitragem, com os litígios provenientes da relação entre o contribuinte e o Fisco, torna-se necessário averiguar o cenário legislativo federal e as propostas em trâmite que buscam implementar o mencionado instituto nas disputas fiscais.

Recentemente, o Estado Brasileiro iniciou um caminho no sentido de promover o uso de métodos alternativos de resolução de conflitos na seara tributária convergindo para a consolidação, muito em breve, de um sistema multiportas sólido e acessível tanto para o contribuinte quanto para o Fisco.

Assim, tem-se como exemplo da política de desestímulo ao conflito judicial a publicação da Lei n.º 13.140/2015, popularmente conhecida como Lei de Mediação, que dispôs acerca da viabilidade da utilização da prática da mediação nos litígios decorrentes de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil e de débitos inscritos em dívida ativa da União Federal.²⁰⁸

No mais, ressalta-se também a recente edição da Lei n.º 13.988/2020 objetivando regulamentar o artigo 171 do CTN²⁰⁹ para possibilitar o exercício da transação na relação contenciosa tributária²¹⁰. Logo, nota-se a existência de uma conjuntura propícia, mesmo que introdutória, ao encorajamento da aplicação das medidas alternativas citadas nas hipóteses tributárias.

Desse modo, nos últimos anos foram apresentados os Projetos de Lei n.ºs 4.257/2019²¹¹ e 4.468/2020²¹² – de autoria dos Senadores Antonio Anastasia e

²⁰⁸ “Art. 38. Nos casos em que a **controvérsia jurídica seja relativa a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil** ou a **créditos inscritos em dívida ativa da União:**” (grifos nosso)

²⁰⁹ “Art. 171. **A lei pode facultar**, nas condições que estabeleça, **aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação (...)**” (grifou-se)

²¹⁰ “Art. 1º **Esta Lei estabelece os requisitos e as condições** para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas **realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.**” (grifos nossos)

²¹¹ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei 4.257/2019, de 06 de outubro de 2019**. Modifica a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. Disponível em < <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7984784&ts=1635458430139&disposition=inline>>. Acesso em: 15 de novembro de 2021

²¹² BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei n.º 4.468/2020, de 03 de setembro de 2020**. Institui a arbitragem especial tributária e dá outras providências. Disponível em: < <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/144536> >. Acesso em: 15 de novembro de 2021.

Daniella Ribeiro – que vêm captando a atenção da doutrina especializada para a possibilidade concreta do uso da arbitragem tributária no Brasil.

E, como esperado, as referidas proposições apresentam aspectos divergentes e convergentes, desde a concepção da Lei de Arbitragem, perpassando pelo momento de instauração do procedimento arbitral, da matéria que poderá ser suscitada no curso do procedimento, da organização do Tribunal Arbitral, entre outros aspectos que serão desmembrados adiante.

Entretanto, antes da efetiva análise dos Projetos Legislativos torna-se imperioso examinar a natureza da lei que deverá reger o instituto da arbitragem tributária no Brasil sob a interpretação do disciplinado pelo Sistema Constitucional Tributário, matéria que suscita longos debates doutrinários.

V.1 A natureza da lei de arbitragem tributária

Há na doutrina nacional uma evidente fragmentação quanto ao entendimento da legislação adequada que deve instituir a arbitragem tributária no Brasil, em especial pela existência de vertentes que reconhecem e valorizam a rigidez do Sistema Constitucional Tributário e por outras que a relativizam, por vezes, radicalmente. Assim sendo, pode-se elencar a influência de quatro correntes principais no referido debate.

De início, compete destacar a posição mais peculiar, capitaneada pela professora Ada Pellegrini que advoga pela inexistência de qualquer nova iniciativa legislativa para disciplinar a arbitragem tributária no Brasil, visto que o artigo 31 da Lei n.º 9.307/1996²¹³ prevê uma equiparação entre a sentença arbitral e a sentença judicial. Nessa visão há uma defesa de que a lei supracitada não seria uma norma sobre arbitragem comercial, mas sim sobre arbitragem em sentido amplo.²¹⁴

²¹³ “Art. 31. **A sentença arbitral produz, entre as partes e seus sucessores, os mesmos efeitos da sentença proferida pelos órgãos do Poder Judiciário** e, sendo condenatória, constitui título executivo.” (grifou-se)

²¹⁴ MASCITTO, Andréa. Requisitos Institucionais para a Arbitragem entre o Fisco e Contribuintes no Brasil: Necessidade de Norma Geral. *In*: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, André; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). **Arbitragem Tributária - Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 141 - 142.

Diante disso, a presente corrente argumenta pela interpretação sistêmica do referido dispositivo normativo com os artigos 515, VII, do Código de Processo Civil²¹⁵ e 156, inciso X, do Código Tributário Nacional²¹⁶ com o intuito de consignar que: se a decisão judicial transitada em julgado tem a capacidade de extinguir o crédito tributário – conforme previsto no rol do Código Tributário Nacional – logo, a sentença arbitral também teria esse condão.²¹⁷

Dessa linha disruptiva sobressai, também, a posição doutrinária de Marcelo Escobar que pleiteia pela instituição do modelo arbitral tributário mediante Ato Administrativo. Essa segunda vertente aventa a possibilidade de replicar internamente na seara tributária a relação existente entre a Organização das Nações Unidas (“ONU”) e a *United Nations Commission on International Trade Law* (“UNCITRAL”) nas relações comerciais internacionais.²¹⁸

Na visão do autor, a comunhão da ONU com seu braço técnico, a UNCITRAL, possibilitou um modelo de arbitragem híbrido compatível com as realidades de países de *common law* e *civil law*, apoiado na centralização e na tecnicidade na elaboração do regulamento arbitral. Assim sendo, defende-se que a União Federal atue nos mesmo moldes da ONU, visto seu papel centralizar direcionado ao interesse geral, ao passo que seu viés técnico seja ocupado pela Advocacia Geral da União (“AGU”).²¹⁹

Em outras palavras, sustenta pela edição de um Ato Administrativo da AGU capaz de unificar a elaboração de um regulamento arbitral nacional que não teria poder vinculante aos demais entes federados, mas que seria complementado por eles na medida em que fosse internalizado pelas legislações locais, visto que a exigência de previsão legal já estaria satisfeita com a publicação da Lei n.º 9.307/1996.²²⁰

Não obstante, essas visões são rejeitadas por parcela relevante da doutrina. Isto porque a interpretação sistêmica proposta por essas correntes não seria

²¹⁵ “Art. 515. **São títulos executivos judiciais**, cujo cumprimento dar-se-á de acordo com os artigos previstos neste Título:

(...)

VII - **a sentença arbitral;**” (grifos nossos)

²¹⁶ “Art. 156. **Extinguem o crédito tributário:**

(...)

X - **a decisão judicial passada em julgado.**” (grifou-se)

²¹⁷ MASCITTO, op. cit., p. 142.

²¹⁸ ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra. Viabilização da Arbitragem Tributária por Ato Administrativo. In: PARO, Giacomo; ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra; PASQUALIN, Roberto (coord.). **Estudos de Arbitragem e Transação Tributária: Desafios e Perspectivas Debatidos no 1º Congresso Internacional de Arbitragem Tributária**. 1. ed. - São Paulo: Almedina, 2021, p. 169 - 173.

²¹⁹ Ibid., p. 182.

²²⁰ Ibid., p. 187.

qualificada para sobrepujar o princípio da estrita legalidade enraizado no Sistema Constitucional Tributário.

Nessa perspectiva, uma terceira via sustentada por José Tellini Toledo argui que o instituto da arbitragem tributária poderá ser internalizado por intermédio de Lei Ordinária, alicerçado na estrutura do Código Tributário Nacional e na atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.²²¹

Primeiramente, o autor sustenta que o artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional²²² prevê que a suspensão do crédito tributário está vinculada às “leis reguladoras do processo tributário administrativo” e não ao julgamento específico da reclamação ou do recurso do contribuinte por determinado órgão da Administração Pública.²²³

Em outras palavras, as leis reguladoras estabelecem os ditames para a concretização da suspensão do crédito e, portanto, não haveria qualquer vedação legal à implementação de Lei Ordinária que alterasse a norma processual administrativa para, assim, possibilitar ao contribuinte a apresentação de defesa ao auto de infração diretamente perante o juízo arbitral.²²⁴

Ademais, funda seu racional no recente acórdão do Supremo Tribunal Federal proferido nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.405/RS, no qual o Ministro Relator Alexandre de Moraes declarou que “a Constituição Federal não reservou à lei complementar o tratamento das modalidades de extinção e suspensão dos créditos tributários, à exceção da prescrição e decadência, previstos no art. 146, inciso III, b, da CF”.²²⁵

Sem embargo, a corrente doutrinária que mais atrai adeptos apoia-se na nítida rigidez do Sistema Constitucional Tributário e na atenta homenagem ao princípio da

²²¹ TOLEDO, José Eduardo Tellini. Quebrando Paradigmas para a Arbitragem Tributária. In: PARO, Giacomo; ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra; PASQUALIN, Roberto (coord.). **Estudos de Arbitragem e Transação Tributária: Desafios e Perspectivas Debatidos no 1º Congresso Internacional de Arbitragem Tributária**. 1. ed. - São Paulo: Almedina, 2021, p. 72 - 73.

²²² Art. 151. **Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:**

(...)

III - as reclamações e os recursos, **nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;**” (grifou-se)

²²³ TOLEDO, op. cit., p. 73 - 74.

²²⁴ Ibid.

²²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.405/RS**. Relator: Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, Diário de Justiça Eletrônico, 03 de outubro de 2019, p. 25. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15341354971&ext=.pdf> > Acesso em: 02 de fevereiro de 2022.

estrita legalidade tributária, como observado na análise conjunta dos artigos 146, inciso III, alínea “b”²²⁶, 5º, inciso II²²⁷, e 150, inciso I²²⁸, todos do texto da Carta Maior.

Nas lições de Andréa Mascitto, a natureza do Sistema Tributário Nacional reside na sua complexidade e rigidez, haja visto que é regido pelo princípio da legalidade tributária responsável por assegurar que qualquer modificação referente às obrigações tributárias e suas causas de extinção dependem exclusivamente da publicação de Lei Complementar.²²⁹

Ou seja, a aplicação dos artigos constitucionais elencados acima somente demonstram o viés hierárquico piramidal do Sistema Constitucional Tributário e seu apreço pela estrutura rígida e fechada, conforme esclarecido no capítulo II da presente monografia.

Idêntico racional é explanado por Tathiane Piscitelli ao consignar que a Lei Complementar concederia uma maior segurança jurídica aos contribuintes e ao Fisco, já que afastaria a interpretação fragilizada que pretende alargar o alcance normativo do artigo 156, inciso X, do Código Tributário Nacional, como defendido pelas correntes doutrinárias reveladas inicialmente.²³⁰

Com a maestria que lhe é habitual, o professor Heleno Torres intervém ao debate para assentar que, primeiramente, deve-se proceder com a alteração do Código Tributário Nacional por intermédio de Lei Complementar para instituir com segurança a sentença arbitral como meio de extinção da obrigação tributária e prever seus pressupostos legais para, após, ocorrer a formulação de Lei Ordinária com vistas à regulamentar de forma detalhada as etapas do procedimento arbitral.²³¹

²²⁶ “Art. 146. **Cabe à lei complementar:**

(...)

III - **estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária**, especialmente sobre:

(...)

b) **obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;**” (grifos nossos)

²²⁷ “II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;” (grifou-se)

²²⁸ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, **é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:**

(...)

I - **exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;**” (grifou-se)

²²⁹ MASCITTO, op. cit., p. 140.

²³⁰ PISCITELLI, Tathiane. Arbitragem no Direito Tributário: Uma Demanda do Estado Democrático de Direito. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, André; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). **Arbitragem Tributária - Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 194.

²³¹ TORRES, Heleno Taveira. Conciliação, Transação e Arbitragem em Matéria Tributária. In: BOSSA, Gisele Barra (coord.). **Medidas de Redução do Contencioso Tributário e o CPC/2015: Contributos Práticos para Resignificar o Processo Administrativo e Judicial Tributário**. São Paulo: Almedina, 2017, p. 322.

A bem da verdade, a interpretação do Sistema Constitucional Tributário permite concluir que a publicação de Lei Complementar seria o caminho adequado para a concentração de maior segurança jurídica na futura relação arbitral e para a preservação dos princípios norteadores da Constituição Federal, conforme a explanação de Andréa Mascitto, Tathiane Piscitelli e Heleno Taveira Torres.

V. 2 Breve abordagem dos Projetos Legislativos

V.2.1 Projeto de Lei n.º 4.257/2019: o ponto inicial da mudança

Proposto em 06 de agosto de 2019 pelo Senador Antonio Anastasia (PSDB/MG), o Projeto de Lei n.º 4.257/2019 marcou o início dos debates sobre a arbitragem tributária no Congresso Nacional. Em síntese, o projeto em tela propõe a alteração da Lei n.º 6.830/1980 (“Lei de Execuções Fiscais”) com o intuito de possibilitar a ampliação da defesa dos contribuintes nos processos judiciais de execuções fiscais por intermédio da aplicação do procedimento arbitral.

Isto é, o Senador Antonio Anastasia pretende proporcionar ao sujeito passivo da obrigação tributária a opção de garantir o débito por intermédio de depósito, fiança bancária ou seguro garantia²³² – meios mais restritos aos previstos atualmente pela Lei de Execuções²³³ – para o manejo de embargos à execução fiscal ou para o ajuizamento de ação de consignação ou ação anulatória que serão analisadas diretamente pelo Tribunal Arbitral.

Tal medida justifica-se, acima de tudo, pela dificuldade da Administração Pública na recuperação do crédito tributário. Logo, resta claro que a alta taxa de congestionamento das execuções fiscais e a baixa arrecadação oriunda dos feitos executivos sobretudo na esfera Estadual – conforme demonstrado no subcapítulo III.3

²³² “Art. 41-T. O executado pode optar pelo procedimento arbitral previsto nos arts. 16-A a 16-F caso, ao ajuizar a ação prevista no art. 164 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, ou a ação anulatória do ato declarativo da dívida, prevista no art. 38 desta lei, **garanta o juízo por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia.**”

²³³ “Art. 9º - Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:

I - efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;

II - oferecer fiança bancária ou seguro garantia;

III - nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou

IV - indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública.”

– retratam o ponto motor da propositura legislativa em exame. Ou seja, o Projeto de Lei n.º 4.257/2019 nasce precipuamente do sufocamento do Poder Judiciário e, conseqüentemente, da sua impossibilidade de promover uma arrecadação tributária convincente aos anseios do Poder Público.

Desse modo, pretende-se estabelecer um procedimento célere na análise do débito inscrito em dívida ativa para, em caso de procedência do feito executivo, a garantia ofertada no início do procedimento arbitral represente uma satisfação imediata do crédito tributário da Administração Pública.

V.2.2 Projeto de Lei n.º 4.468/2020: a arbitragem especial tributária

Por outro lado, a arbitragem especial tributária do Projeto de Lei n.º 4.468/2020, proposta pela Senadora Daniella Ribeiro (PP/PB), possui um fundamento distinto ao projeto supracitado. De início, percebe-se que o procedimento arbitral dessa propositura ocorre em um momento anterior à lavratura do auto de infração, isto é, ainda no curso da fiscalização do Poder Público.

Assim, o artigo inaugural da referida proposta legislativa²³⁴ prevê taxativamente que sua finalidade está resguardada na prevenção de conflitos entre o contribuinte e o Fisco. Nesse sentido, pode-se interpretar que este Projeto de Lei tem como estratégia a aproximação entre as partes que compõem os litígios tributários para um momento anterior à existência do próprio conflito.

Como bem sintetizado por Giácomo Paro, a arbitragem especial tributária surge como uma medida tímida, que não ataca o contencioso tributário pontualmente, voltada para o enfrentamento de três cenários específicos: (i) a fiscalização do Poder Público; (ii) as questões atreladas às consultas tributária; e (iii) a habilitação de crédito tributário reconhecido na esfera judicial.²³⁵

²³⁴ “Art. 1º. **A arbitragem especial tributária poderá ser instaurada no curso da fiscalização, mediante solicitação do contribuinte ou provocação da Administração Tributária, para prevenir conflitos mediante solução de controvérsias sobre matérias de fato, observando o disposto nesta lei.**” (grifou-se)

²³⁵ PARO, Glácomo. Arbitragem Tributária - da Necessidade à Realidade. *In*: PARO, Glácomo; ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra; PASQUALIN, Roberto (coord.). **Estudos de Arbitragem e Transação Tributária: Desafios e Perspectivas Debatidos no 1º Congresso Internacional de Arbitragem Tributária**. 1. ed. - São Paulo: Almedina, 2021, p. 126 - 128.

E, afirma que o manuseio da arbitragem especial tributária tem por finalidade ampliar a qualidade na resolução das soluções fiscais, implementar maior celeridade no procedimento de habilitação do crédito tributário e, por fim, instituir uma relação menos conflituosa entre o Fisco e o contribuinte em um momento anterior ao lançamento do débito fiscal.²³⁶

Desse modo, após uma concisa apresentação geral dos Projetos de Lei cabe a investigação de seus elementos similares e distintos pertencentes às duas proposituras legislativas.

V.3 Aspecto comum: a defesa do sistema de controle de precedentes

Dentre os pontos de conexão entre os Projetos de Lei o que merece mais visibilidade é, sem dúvidas, a ampla defesa do sistema de precedentes arraigado no Direito Brasileiro. Como bem delimitado por Guilherme Rizo Amaral, pela redação dos artigos 926²³⁷ e 927²³⁸ do Código de Processo Civil permite-se perceber que o legislador federal pretendeu difundir no ordenamento jurídico vigente um sistema de precedentes vinculantes.²³⁹

Desse modo, torna-se relevante observar que o instituto do precedente não deve ser confundido com o conceito de decisão judicial. Isso porque, o precedente deve ser entendido como a decisão judicial que contém em si mesma um princípio capaz de idealizar seu próprio elemento de autoridade intitulado *ratio decidendi*.²⁴⁰ Ou seja, sua existência fundamenta-se nos motivos determinantes e generalizáveis que resultarão em sua aplicação aos substratos fáticos de casos semelhantes futuros, leia-se, sua *ratio decidendi*.²⁴¹

Nesse sentido, o Código de Processo Civil estabelece a possibilidade de extração de precedentes de decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em

²³⁶

²³⁷ “Art. 926. **Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.**” (grifou-se)

²³⁸ “Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:”

²³⁹ AMARAL, Guilherme Rizzo. O Controle de Precedentes na Arbitragem Tributária. *In*: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, André; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). **Arbitragem Tributária - Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 368 - 369.

²⁴⁰ SALMOND, Gilmar. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 1215.

²⁴¹ AMARAL, op. cit., p. 366.

controle concentrado de constitucionalidade (artigo 927, inciso I), de súmulas (artigo 927, incisos II e IV), de acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e de julgamentos do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça em sede de recursos extraordinário e especial repetitivos (artigo 927, inciso III) e, por fim, de orientações do plenário ou de órgãos especiais que vinculem a atuação dos operadores do direito (artigo 927, inciso V). Diante disso, Guilherme Amaral conclui pela pertinência e robustez do sistema de precedentes vinculantes, classificando-os como fonte de direito do ordenamento jurídico brasileiro.²⁴²

Nesse diapasão, há um largo debate doutrinário acerca da vinculação dos precedentes judiciais à atividade do Tribunal Arbitral, sobretudo na arbitragem comercial que se fundamenta na notável independência entre o juízo arbitral e o Poder Judiciário. Cabe ressaltar que esse debate guarda contornos mais profundos nas possibilidades de autorização de julgamentos por equidade.²⁴³

Todavia, essa discussão não encontra amparo na arbitragem tributária a ser implementada no Brasil. A princípio, salienta-se que a doutrinária é uníssona no sentido de que o Tribunal Arbitral estaria vinculado aos precedentes judiciais, não pela previsão encampada pelo Código de Processo Civil, mas sim em apreço à ordem pública decorrente dos conceitos de ordem econômica e financeira e de isonomia tributária. Ou seja, a ausência de vinculação viabilizaria uma insegurança jurídica decorrente do tratamento desigual dos contribuintes.²⁴⁴

Ademais, essa posição também encontra amparo nos Projetos de Lei em trâmite no Congresso Nacional. Isso dado que, tanto o PL n.º 4.257/2019 em seu artigo 16-F²⁴⁵, quanto a arbitragem especial tributária no inciso III, do artigo 2º²⁴⁶,

²⁴² Ibid., p. 369.

²⁴³ Nas palavras de Guilherme Rizo Amaral, o julgamento por equidade proporciona a possibilidade de julgamentos *contra legem*, ou seja, de decisões que podem ignorar o Direito vigente fundamentando-se no senso de justiça dos árbitros. (AMARAL, 2018, p. 371)

²⁴⁴ Ibid., p. 372 - 373.

²⁴⁵ “Art. 16-F. Qualquer das partes pode pleitear ao órgão do Poder Judiciário competente a **declaração de nulidade caso a sentença arbitral contrarie enunciado de súmula vinculante, decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade ou acórdão proferido em julgamento de incidente de resolução de demandas repetitivas ou de repercussão geral.**” (grifos nossos).

²⁴⁶ “Art. 2º As controvérsias tributárias que podem ser objeto da arbitragem tributária de que trata esta Lei são aquelas relativas a matérias fáticas, **sendo vedado:**

(...)

III - **decisão contrária a entendimento consolidado pelo Poder Judiciário nas hipóteses de que trata o art. 927 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), bem como julgamentos em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal.**” (grifou-se)

respectivamente, vedam taxativamente a prolação de sentenças arbitrais contrárias ao sistema de precedentes judiciais, inclusive com a possibilidade de ajuizamento de ação anulatória para sanar o referente vício procedimental, medida identificada nas proposituras dos Senadores Anastasia²⁴⁷ e Daniella Ribeiro²⁴⁸.

Para além, o Projeto de Lei n.º 4.468/2020 também possui previsão legal fundada na inviabilidade do procedimento arbitral por equidade, como disposto no inciso I, do artigo 3º²⁴⁹ do referido projeto, atribuindo maior segurança à proposta legislativa e ao instituto que visa implementar.

Isto posto, resta pavimentado que a doutrina e as sugestões de legislação em debate no Congresso Nacional assentam posição pacífica favorável à recepção dos precedentes judiciais pelo juízo arbitral, em consonância com o estipulado pelo Código de Processo Civil e em deferência à ordem econômica e financeira e à isonomia tributária, alicerces do Sistema Constitucional Tributário.

V.4 Os elementos particulares de cada Projeto de Lei

A primeira divergência entre os Projetos de Lei reside no momento de implementação do juízo arbitral, conforme exposto brevemente acima. Ao passo que a propositura do Senador Anastasia possui um viés mais tradicional, vinculando a arbitragem tributária à resolução de um conflito atual entre as partes, decorrente sobretudo de uma execução fiscal ou do ajuizamento de ação de consignação ou de anulatória do contribuinte, a arbitragem especial tributária prevê a formação de um Tribunal Arbitral de caráter preventivo, ou seja, anterior ao lançamento do auto de infração, ainda no curso da fiscalização da Administração Pública.

²⁴⁷ “Art. 16-F. **Qualquer das partes pode pleitear ao órgão do Poder Judiciário competente a declaração de nulidade caso a sentença arbitral contrarie enunciado de súmula vinculante, decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade ou acórdão proferido em julgamento de incidente de resolução de demandas repetitivas ou de repercussão geral.**” (grifos nossos)

²⁴⁸ “Art. 10. **Poderá ser proposta ação de anulação do laudo arbitral**, após 60 dias da ciência pelas partes do laudo arbitral proferido, **quando:**

(...)

VI - **forem desrespeitados os princípios de que trata o art. 2º desta Lei.**” (grifou-se)

²⁴⁹ “Art. 3º A arbitragem especial de que trata esta lei observará as seguintes condições:

(...)

I - será admitida exclusivamente a arbitragem de direito, **sendo vedada a arbitragem por equidade;**” (grifos nossos)

A crítica comumente direcionada ao Projeto de Lei n.º 4.257/2019 reside na suposta barreira de entrada, qual seja a indispensável garantia débito por meio de depósito, fiança bancária ou seguro garantia para a instauração do procedimento arbitral, nos termos do artigo 41-T. Ou seja, esse modelo arbitral pode ser compreendido como uma alternativa aos embargos à execução fiscal, habitual meio de defesa dos contribuintes nos conflitos oriundos de feitos executivos fiscais.

No entendimento de Tathiane Piscitelli, Andrea Mascitto e André Luiz Fernandes, a arbitragem representaria uma ampliação das possibilidades de resolução de conflitos, portanto, o ideal seria que a legislação fosse a mais abrangente possível para que o maior número de sujeitos passivos pudessem acessá-la sem a imposição de um bloqueio inicial financeiro.²⁵⁰

Outro apontamento que caminha para o mesmo argumento – limitação do acesso à jurisdição – decorre da previsão do mencionado projeto de legislativo em restringir o escopo delimitado pela Lei de Execuções Fiscais para a garantia do débito *sub examen*, conforme exposto no subcapítulo V.3.1. da presente monografia.

O modelo da arbitragem especial tributária também não está imune às críticas doutrinárias. Como ensinado por José Tellini Toledo não há de se falar na presença de efetivo conflito a ser arbitrável pelo Projeto de Lei n.º 4.468/2020 justamente pela ausência do próprio litígio. Isto é, no cenário anterior ao auto de infração, na melhor das hipóteses, há apenas um conflito latente que não é percebido pelas partes e que, portanto, não poderia ser sujeito à arbitragem.²⁵¹

Apesar disso, esse não é um posicionamento uníssono da doutrina. Segundo o professor Heleno Taveira Torres a arbitragem prévia é completamente compatível aos anseios do Sistema Tributário, principalmente em situações como: dificuldades na aplicação da legislação devida, definição de preço de mercado e valor venal, estabelecimento de elementos fundamentais para determinar a extensão de tributos como Imposto Predial Territorial Urbano (“IPTU”), dentre outras hipóteses.²⁵²

²⁵⁰ PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andrea; FERNANDES, André Luiz. **Um Olhar para a Arbitragem Tributária: Comparativo das Propostas no Senado Federal, Provoações e Sugestões**. Revista Direito Tributário Atual, n.º 48, p. 743 - 767. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2021. Quadrimestral, p. 751.

²⁵¹ TOLEDO, José Eduardo Tellini. Quebrando Paradigmas para a Arbitragem Tributária. In: PARO, Giacomo; ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra; PASQUALIN, Roberto (coord.). **Estudos de Arbitragem e Transação Tributária: Desafios e Perspectivas Debatidos no 1º Congresso Internacional de Arbitragem Tributária**. 1. ed. - São Paulo: Almedina, 2021, p. 71.

²⁵² TORRES, Heleno Taveira. **Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como Medidas Alternativas para a Resolução de Conflitos entre Administração e Contribuintes - Simplificação**

Para além, nas visões de Bruno Bastos de Oliveira²⁵³ e de Priscila Faricelli Mendonça²⁵⁴, a arbitragem especial tributária poderia ter como resultado um desenvolvimento do diálogo entre o Poder Público e o particular, capaz de superar a alta litigiosidade assentada no estereótipo do conflito entre os dois polos da relação tributária: o ente estatal autoritário e o particular sonegador.

Em síntese, conclui-se que os Projetos de Lei possuem fundamentos originais particulares. Na medida que a proposta do Senador Anastasia tem como motivação tornar mais célere a obtenção do crédito tributário e principalmente desafogar o trâmite das execuções fiscais no Poder Judiciário, a propositura da Senadora Daniella Ribeiro prevê a atuação da arbitragem como uma via anterior à lavratura do auto de infração pela qual seria possível uma maior aproximação entre o Fisco e o contribuinte superando o espírito de constante desconfiança que permeia a relação tributária.

Ou seja, ressalta-se que a divergência quanto à justificativa e ao momento de implementação da Corte Arbitral torna viável uma possível composição entre os dois Projetos Legislativos.

Em paralelo, outro aspecto de distinção situa-se na arbitrabilidade objetiva delimitada pelos Projetos de Lei. Isso dado que a arbitragem especial tributária disciplina com rigor que as únicas matérias que podem ser arbitráveis são as questões fáticas e de qualificação jurídica²⁵⁵, vedando-se taxativamente eventuais debates sobre lei em tese e a constitucionalidade de normas.²⁵⁶ Em paralelo, a proposta do Senador Anastasia não especifica qualquer vedação quanto a matéria a ser tratada pelo juízo arbitral, na medida que, em regra, seu arquétipo arbitral representará uma espécie de embargos à execução fiscal devendo-se, portanto, ser possível arguir toda matéria necessária à sua defesa, como advogam seus apoiadores.

e Eficiência Administrativa. Revista Fórum de Direito Tributário, ano 1, n. 2, mar./abr. São Paulo: Dialética, 2003, p. 51.

²⁵³ OLIVEIRA, Bruno Bastos de. **Arbitragem Tributária: Racionalização e Desenvolvimento Econômico no Brasil** / Bruno de Oliveira. - Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 83.

²⁵⁴ MENDONÇA, Priscila Fariceli de. **Arbitragem e Transação Tributárias**. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014, p. 115.

²⁵⁵ “Art. 12. A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação: ‘Art. 48-A. **As consultas que envolvam questões fáticas e sua qualificação jurídica poderão ser solucionadas por arbitragem especial tributária, (...)**’” (grifou-se)

²⁵⁶ “Art. 2º As controvérsias tributárias que podem ser objeto da arbitragem tributária de que trata esta Lei são aquelas relativas a matérias fáticas, **sendo vedado:**

I - discussão sobre constitucionalidade de normas jurídicas;

II - discussão sobre lei em tese; (...)” (grifou-se)

De início cabe consignar uma posição pacífica na doutrina: inexistente um debate tributário unicamente fático. Isso porque, nas palavras de Priscila Faricelli de Mendonça não há questão tributária “que não tenha qualquer reflexo ou prejudicialidade dependente de análise de leis ou atos administrativos (...) ainda que a controvérsia pendente se remeta a questão fática, é inafastável que haja questão legal permeando o debate”.²⁵⁷

No entanto, a doutrina assenta uma ruptura momentânea face ao ensejo do uso desse método de solução de conflitos no Direito Tributário sem restrição quanto à matéria arbitrável.

A vertente amparada por Tathiane Piscitelli, Andrea Mascitto e André Luiz Fernandes preceitua que o árbitro é juiz de fato e de direito no procedimento arbitral incumbido de finalizar a lide por meio de decisão terminativa e irrecorrível. Diante disso, os autores concebem um paralelo entre a figura do árbitro com a do juiz estatal da primeira instância do Poder Judiciário ao vincular que, se é autorizado à instância inaugural do Poder Estatal afastar a incidência de norma por incompatibilidade com o texto da Carta Maior, tal conclusão também poderia ser transportada para o juízo arbitral.²⁵⁸

Em posição diversa advoga Priscila Faricelli de Mendonça ao argumentar que os Tribunais Arbitrais não devem dispor sobre a ilegalidade e a inconstitucionalidade de normas tributárias sob o fundamento de que o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro veda a tributação não isonômica dos contribuintes. Ou seja, em um cenário no qual cada juízo arbitral será competente para declarar a legalidade e a constitucionalidade da lei restaria apenas uma remotíssima hipótese para que não ocorra distorções no tratamento do sujeito passivo da relação tributária: uma padronização de todas as sentenças arbitrais.²⁵⁹

No mais, um terceiro ponto de divergência emerge da eleição da norma que será aplicada subsidiariamente ao procedimento arbitral. Nesse cenário, o Projeto de Lei n.º 4.468/2020, ao se autodeterminar como arbitragem especial tributária, busca um claro distanciamento em relação à Lei de Arbitragem que pode ser observado

²⁵⁷ MENDONÇA, Priscila Faricelli. **Questões Tributárias Arbitráveis**. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, André; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). **Arbitragem Tributária - Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 241.

²⁵⁸ PISCITELLI; MASCITTO; FERNANDES, op. cit., p. 755 - 756.

²⁵⁹ MENDONÇA, op. cit., p. 244.

inclusive na eleição da Lei de Geral de Transação em Matéria Tributária (“Lei n.º 13.988/2020”) como legislação subsidiária a fim de suprir eventuais lacunas legais, segundo o previsto pelo artigo 13 da analisada propositura²⁶⁰.

Essa posição preferencial pela Lei de Transação Tributária não guarda receptividade na doutrina nacional. Preliminarmente, entende-se que os institutos da transação e da arbitragem – mesmo que integrem a ampla comunidade dos métodos alternativos de resolução de conflitos – conservam naturezas distintas precipuamente pelo primeiro ser um método autocompositivo à medida que a arbitragem desenvolve um nítido caráter heterocompositivo.

No mais, a Lei de Arbitragem (“Lei n.º 9.307/1996”) não é uma norma que disciplina apenas a arbitragem comercial. Esse racional tornou-se evidente sobretudo após a alteração legislativa promovida pela Lei n.º 13.129/2015 que introduziu o §1º, no artigo 1º da mencionada legislação possibilitando expressamente a eleição do Tribunal Arbitral para dirimir conflitos da Administração Pública.²⁶¹

Nesse sentido, José Eduardo Toledo consigna que o caminho trilhado pelo Projeto de Lei n.º 4.468/2020 cria um perigoso paradoxo caracterizado pela negligência expressa de uma legislação vigente responsável por disciplinar a matéria arbitral de forma geral para outros ramos do Direito e que possui vasta experiência e aceitação na prática das soluções de litígios tendo inclusive sua constitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal²⁶² há mais de 20 anos.²⁶³

Ressalta-se que o Projeto de Lei n.º 4.257/2019 sob a influência da melhor doutrina tributária adotou a Lei de Arbitragem como legislação subsidiária para a resolução de eventuais lacunas legais, em consonância com o previsto em seu artigo 16-A²⁶⁴.

²⁶⁰ “Art. 13 **Aplica-se subsidiariamente, no que couber, o disposto na Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020.**” (grifou-se)

²⁶¹ “§ 1º **A administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis.**” (grifos nossos)

²⁶² Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Sentença Estrangeira n.º 5.206- 7 Reino da Espanha.** Relator: Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, Diário de Justiça, 19 de dezembro de 2001. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=345889> > Acesso em: 02 de fevereiro de 2022.

²⁶³ TOLEDO, op. cit., p. 82.

²⁶⁴ “Art. 16-A. Se o executado garantir a execução (...), pode optar pela adoção de juízo arbitral para julgar os embargos ofertados, **respeitados os requisitos da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, e os a seguir definidos, na forma do regulamento de cada entidade da Federação.**” (grifou-se)

Por fim, outra divergência marcante está na criação da figura do árbitro desempataador. Ao passo que o Projeto de Lei n.º 4.257/2019 não prevê qualquer inovação na composição do juízo arbitral, a proposta da Senadora Daniella Ribeiro proporciona a possibilidade do Presidente do Tribunal Arbitral convocar um quarto árbitro caso não haja uma decisão unânime da Corte, desde que essa condição esteja prevista no compromisso arbitral firmado entre as partes.²⁶⁵

Assim, há na doutrina uma posição que compreende a figura do árbitro desempataador no procedimento arbitral como uma adaptação legislativa do artigo 942 do Código de Processo Civil²⁶⁶ estabelecida, portanto, com a finalidade de assegurar maior exatidão à matéria decidida. Contudo, essa medida não se amolda aos preceitos norteadores do instituto arbitral.

Isso porque o Tribunal Arbitral é responsável por finalizar a lide, ou seja, as decisões proferidas são irrecorríveis, sendo essa uma das medidas que resguardam a celeridade do procedimento.²⁶⁷

Assim, o mencionado Projeto de Lei pretende rebaixar a importância da decisão proferida pelo Tribunal Arbitral colegiado ao consignar que essa poderá ser reformada por uma “segunda instância” composta por apenas um árbitro. Nesse sentido, deve-se privilegiar o entendimento da maioria dos árbitros tal como disciplinado pela Lei n.º 9.307/1996.

Além disso, o modelo firmado pelo artigo 9º do Projeto de Lei n.º 4.257/2019 remete à figura do contestável voto de qualidade do CARF, alvo de copiosas críticas por distintas correntes doutrinárias, e que “a priori, deslegitimaria a solução dada ao caso”.²⁶⁸

Por fim, como brilhantemente firmado por Tathiane Piscitelli, Andrea Mascitto e André Luiz Fernandes o voto do árbitro desempataador “prevaleceria como uma

²⁶⁵ “Art. 9º. Na hipótese de decisão não unânime entre os três árbitros, será designado árbitro desempataador no prazo de 30 dias, se assim estiver previsto pelas partes no compromisso arbitral.” (grifou-se)

²⁶⁶ “Art. 942. Quando o resultado da apelação for não unânime, o julgamento terá prosseguimento em sessão a ser designada com a presença de outros julgadores, que serão convocados (...), em número suficiente para garantir a possibilidade de inversão do resultado inicial (...).” (grifos nossos)

²⁶⁷ **A decisão arbitral pode ser reformada pelo Poder Judiciário unicamente pela existência de vício de nulidade no curso do procedimento, nos termos do previsto pela Lei n.º 9.307/1996 e pelos Projetos de Lei ora examinados.** (grifou-se)

²⁶⁸ PISCITELLI, Tathiane. Arbitragem no Direito Tributário: Uma Demanda do Estado Democrático de Direito. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, André; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). **Arbitragem Tributária - Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa.** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 184.

espécie de instância revisional monocrática. Esse aspecto agregaria, a nosso ver, margem desnecessária para questionamento do procedimento”.²⁶⁹

Pelo amplamente exposto acima, tem-se nítido que as propostas legislativas possuem particularidades que as afastam em determinados aspectos do ideal sedimentado pelo Sistema Constitucional Tributário e outras que as aglutinam propiciando inclusive uma eventual união dos Projetos de Lei em futuros debates no Congresso Nacional e, sem dúvidas, um fomento à concretização do sistema multiportas nos conflitos tributários.

²⁶⁹ PISCITELLI; MASCITTO; FERNANDES, op. cit., p. 763.

VI CONCLUSÃO

Diferentemente do posicionamento histórico acerca da impossibilidade de implementação da arbitragem tributária nos conflitos decorrentes do trato com a Administração Pública, atualmente há um alinhamento firme e favorável ao instituto assentado na doutrina, na legislação e na jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Ao examinar a seara tributária, percebe-se que o conflito entre os contribuintes e o Fisco possui duas características específicas.

A primeira estaria encampada na constatare insegurança e desconfiança existente entre os atores do conflito tributário, que reside, principalmente, na alegada complexidade do sistema de recolhimento dos tributos e na perceptível falha no retorno social dos valores arrecadados pelo Estado.

Outra especificidade que se impõe refere-se ao tempo de tramitação dos litígios tributários, tanto na esfera administrativa quanto na judicial, além do baixo retorno financeiro do Estado decorrente de tais ações.

Nesse sentido, o ideal da arbitragem tributária se propaga, sobretudo, com a modificação da interpretação dos conceitos de supremacia do interesse público e indisponibilidade do crédito tributário, historicamente tidos como intocáveis dentro da doutrina de Direito Tributário.

Ademais, percebe-se que, além do intuito de diminuir o volume de processos de natureza tributária no Brasil e propiciar o almejado acesso à justiça disciplinado por Mauro Cappelletti e Bryant Garth, a arbitragem tributária se amolda aos preceitos da Constituição Federal, em especial na busca pela cidadania tributária compreendida como justiça fiscal e exteriorizada em objetivos de liberdade e democracia, como preceitua Bruno Oliveira e Tathiane Piscitelli.

Para tanto, a arbitragem tributária deve respeitar o espírito do Sistema Constitucional Tributário, acentuado na rigidez de suas normas e em seu caráter fechado, desde o momento de sua formulação – leia-se, na natureza da norma que implementará sua atuação no Brasil – perpassando pelo seu objetivo e pelas matérias arbitráveis.

Nesse cenário, o Brasil possui dois Projetos de Lei que visam implementar tais medidas no ordenamento jurídico vigente, os quais foram amplamente examinados acima, por meio da exposição de seus pontos complementares e divergentes.

Ou seja, há no Congresso Nacional um debate latente acerca da implementação da arbitragem tributária no Brasil de modos completamente distintos. Se, por um lado, o Projeto de Lei do Senador Anastasia pretende atacar o problema da longa tramitação dos processos judiciais e da baixa capacidade arrecadatória do Fisco nessas ações, por outro, a propositura da Senadora Daniella Ribeiro caminha no sentido da construção de um diálogo entre as partes em um momento anterior à constituição do crédito tributário, com a finalidade de diminuir o grau de litigiosidade entre os contribuintes e o Fisco.

Além disso, há diversos pontos de distanciamento entre os projetos, que podem ser traduzidos na necessidade de garantia do juízo, na matéria a ser arbitrada, na eleição da legislação subsidiária ao procedimento arbitral e nas disposições específicas acerca do próprio Tribunal Arbitral. Contudo, cabe destacar a ampla defesa das duas proposições no que tange ao sistema de precedentes do Poder Judiciário, valorizando a rigidez do Sistema Constitucional Tributário e tributação isonômica dos contribuintes.

Em suma, após um longo exame das motivações, das necessidades e das particularidades do Direito Tributário, conclui-se que a arbitragem tributária não seria apenas uma inovação sem fundamento respaldada na lógica da “mudança pela mudança”, ou pela influência do ocorrido em outras localidades, mas sim uma alternativa segura e eficaz para a resolução dos anseios do Sistema Constitucional Tributário e para a coexistência sadia entre os contribuintes e o Poder Estatal.

VII REFERÊNCIAS

AMARAL, Guilherme Rizzo. O Controle de Precedentes na Arbitragem Tributária. *In*: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, André; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). **Arbitragem Tributária - Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro** / Luciano Amaro - 23ª ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. 18ª Tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2019.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Ed. RT, 1966.

_____; GIARDINO, Cléber. Intributabilidade das Correções Monetárias - Capacidade Contributiva. *In*: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Princípios Tributários o Direito Brasileiro e Comparado: Estudos Jurídicos em Homenagem a Gilberto Uihôa Canto**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário** / Humberto Ávila - 5ª. ed. - São Paulo: Saraiva, 2012.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo** / Luís Roberto Barroso. - 5ª. ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

BELCHIOR, Antônio Carlos Gomes. **Como Nossos Pais**. *In*: REGINA, Elis. **Falso Brilhante**. São Paulo, Philips, 1976. 1 disco sonoro. faixa 1.

CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. **Acesso à Justiça**. Trad. de Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: S. Fabris, 1998.

BINENBOJM, Gustavo. Arbitragem em Ambientes Regulados e sua Relação com as Competências das Agências Reguladoras. *In*: MORAES, Carlos Eduardo Guerra de; RIBEIRO, Ricardo Lodi (coord.); BRANDÃO, Rodrigo; BAPTISTA, Patrícia (org.) **Direito Público** / Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 2015.

BOSSA, Gisele Barra; VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. Arbitragem Tributária e a Reconstrução do Interesse Público. *In*: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, André; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). **Arbitragem Tributária - Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

_____. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda Constitucional n.º 45/2019, de 03 de abril de 2019**. Altera o Sistema tributário nacional e dá outras providências. Disponível em: < <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833> > Acesso em: 05 de fevereiro de 2022.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **CARF Esclarece Informações com Dados Gerenciais**. Brasília. 2019. Disponível em: < <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/situacao-do-atual-estoque-do-carf#:~:text=O%20estoque%20atual%20do%20CARF,77%20bilh%C3%B5es%20em%20cr%C3%A9dito%20tribut%C3%A1rio.> > Acesso em: 10 de janeiro de 2021.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm > Acesso em: 23 de dezembro de 2021.

_____. **Constituição Política do Império do Brasil**. Constituição Política do Império do Brasil, elaborada por um Conselho de Estado e outorgada pelo Imperador D. Pedro I, em 25.03.1824. Rio de Janeiro, 1824. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm > Acesso em: 13 de julho de 2021.

_____. **Lei n.º 556, de 25 de julho de 1850**. Código Comercial. Rio de Janeiro, 1850. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/lim556.htm > Acesso em: 15 de julho de 2021.

_____. **Lei 7.347/1985, de 24 de julho de 1985**. Diário Oficial da União, Brasília, 1985. Disciplina a ação civil pública de responsabilidade por danos causados ao meio-ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico e paisagístico (VETADO) e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7347orig.htm > Acesso em: 21 de outubro de 2021.

_____. **Lei 8.078, de 11 de setembro de 1990**. Diário Oficial da União, Brasília, 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078compilado.htm > Acesso em: 22 de novembro de 2021.

_____. **Lei 9.099, de 26 de setembro de 1995.** Diário Oficial da União, Brasília, 1995. Dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9099.htm > Acesso em: 21 de outubro de 2021.

_____. **Lei n.º 9.307, de 23 de setembro de 1996.** Diário Oficial da União, Brasília, 1996. Dispõe sobre a arbitragem. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm >. Acesso em: 23 de agosto de 2021.

_____. **Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015.** Diário Oficial da União, Brasília, 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm > Acesso em: 26 de novembro de 2021.

_____. **Lei 13.129, de 26 de maio de 2015.** Diário Oficial da União, Brasília, 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. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13129.htm > Acesso em: 23 de janeiro de 2022.

_____. **Lei 13.140, de 26 de junho de 2015.** Diário Oficial da União, Brasília, 2015. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13140.htm >. Acesso em: 20 de junho de 2021.

_____. **Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996.** Diário Oficial da União, Brasília, 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm > Acesso em: 23 de janeiro de 2022.

_____. **Lei Complementar n.º 116, de julho de 2003.** Diário Oficial da União. Brasília, 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm > Acesso em: 23 de janeiro de 2022.

_____. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Boletim de acompanhamento gerencial edição especial - 2020**. Brasília. Disponível em: < <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/estudos-sobre-a-dau/boletim-de-acompanhamento-gerencial-dezembro-2020.pdf> > Acesso em: 10 de janeiro de 2021

_____. Senado Federal. **Projeto de Lei 4.257/2019, de 06 de outubro de 2019**. Modifica a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. Disponível em < <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7984784&ts=1635458430139&disposition=inline>>. Acesso em: 15 de novembro de 2021.

_____. Senado Federal. **Projeto de Lei n.º 4.468/2020, de 03 de setembro de 2020**. Institui a arbitragem especial tributária e dá outras providências. Disponível em: < <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/144536> >. Acesso em: 15 de novembro de 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.405/RS**. Relator: Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, Diário de Justiça Eletrônico, 03 de outubro de 2019, p. 25. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15341354971&ext=.pdf> > Acesso em: 02 de fevereiro de 2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.º 612.439/RS**, Relator: Min. João Otávio de Noronha, 2ª Turma, Diário de Justiça Eletrônico, 14 de setembro de 2006. Disponível em: < <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200302124603&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea> > Acesso em: 01 de fevereiro de 2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Mandado de Segurança n.º 11.308/DF**. Relator: Luiz Fux. 1ª Seção, Diário de Justiça, 14 de outubro de 2006. Disponível: < <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200502127630&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea> > Acesso em: 08 de fevereiro de 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Acervo do STF em 2022**. STF. Brasília. 2022. Disponível em: < <https://transparencia.stf.jus.br/single/?appid=e554950b-d244-487b-991d-abcc693bfa7c&sheet=9123f27b-bbe6-4896-82ea-8407a5ff7d3d&theme=simplicity&select=clearall> > Acesso em: 05 de fevereiro de 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Instrumental n.º 52.181/GB**. Relator: Min. Bilac Pinto. Tribunal Pleno, Diário de Justiça, 13 de fevereiro de 1974. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=22084> > Acesso em: 09 de fevereiro de 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n.º 959.274/SC**. Relator para Acórdão: Min. Luís Roberto Barroso, Relator: Min. Rosa Weber, 1ª Turma, Diário de Justiça Eletrônico, 13 de outubro de 2017. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312959863&ext=.pdf> > Acesso em: 01 de fevereiro de 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Sentença Estrangeira n.º 5.206- 7 Reino da Espanha**. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, Diário de Justiça, 19 de dezembro de 2001. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=345889> > Acesso em: 02 de fevereiro de 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Evolução do Acervo**. Sítio eletrônico. Brasília. 2022. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/> > Acesso em: 05 de fevereiro de 2022.

CABO VERDE. **Lei 108/VIII/2016, de 28 de janeiro de 2016**. O presente diploma estabelece o regime de arbitragem como meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária. Boletim Oficial da República de Cabo Verde. I Série, n.º 5. Disponível em: < http://consultores.cv/wp-content/uploads/simple-file-list/Contencioso-Tributario/Estabelece-o-regime-de-arbitragem-como-meio-alternativo-de-resoluc%E2%95%9Eo-judicial-de-conflitos_-Lei-no-108VIII2016.pdf > Acesso em: 28 de outubro de 2021.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 29ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013.

_____. Princípio Republicano. *In*: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Álvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (coords.). **Enciclopédia Jurídica da PUC-SP**. NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano; ZOCKUN, Maurício; ZOCKUN, Carolina Zancaner; FREIRE, André Luiz (coord. de tomo). Tomo: Direito Administrativo e Constitucional. 1 ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: < <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/93/edicao-1/principio-republicano> > Acesso em: 28 de janeiro de 2022.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de Direito Tributário Brasileiro / Sacha Calmon Navarro Coêlho**. - 13ª ed. rev., atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense, 2014

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2021/** Conselho Nacional de Justiça. - Brasília: CNJ, 2021, Disponível em < <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/11/relatorio-justica-em-numeros2021-221121.pdf> > Acesso em: 27 de novembro de 2021.

DELGADO, Malu. **Que Imposto Pagamos?** Valor Econômico. 2019. Disponível em: < <https://valor.globo.com/reforma-tributaria/tributos/> > Acesso em: 11 de janeiro de 2022.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota 5 *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11^a ed., Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra. Viabilização da Arbitragem Tributária por Ato Administrativo. *In*: PARO, Giacomo; ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra; PASQUALIN, Roberto (coord.). **Estudos de Arbitragem e Transação Tributária: Desafios e Perspectivas Debatidos no 1º Congresso Internacional de Arbitragem Tributária**. 1. ed. - São Paulo: Almedina, 2021.

FERREIRA, Rogério. Arbitragem Tributária. *In*: PARO, Giacomo; ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra; PASQUALIN, Roberto (coord.). **Estudos de Arbitragem e Transação Tributária: Desafios e Perspectivas Debatidos no 1º Congresso Internacional de Arbitragem Tributária**. 1. ed. - São Paulo: Almedina, 2021.

FIGUEIRA JÚNIOR, Joel Dias. **Manual da Arbitragem**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

GRAU, Eros Roberto. **Arbitragem e contrato administrativo**. Revista Trimestral de Direito Público, n.º 32, 2000.

Instituto Brasileiro de Ética Comercial (ETCO) e Ernst & Young (EY). **Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro**. 2019. Disponível em: < https://www.etc.org.br/wp-content/uploads/Folder-Contencioso_p%C3%A1gs-simples_vfinal.pdf > Acesso em: 05 de fevereiro de 2022, p. 01.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBDT). **Brasil Escala Ranking Mundial das Maiores Cargas Tributárias**. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. 2019. Disponível em: < <https://www.ibpt.com.br/brasil-escala-ranking-mundial-das-maiores-cargas-tributarias/> > Acesso em: 02 de agosto de 2021.

INOVAR. *In: DICIO, Dicionário Online de Português*. Porto. 7Graus, 2022. Disponível em: < <https://www.dicio.com.br/inovar/> > Acesso em: 11 de janeiro de 2022.

LEMES, Selma. Arbitragem e administração pública: passado, presente e futuro. *In: VILLA-LOBOS, Nuno; PERREIRA, Tânia Carvalho (org.) Arbitragem em Direito Público*. Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2019, v. 1.

_____. **Arbitragem em Números e Valores. Oito Câmaras. 2 anos. Período de 2018 (jan./dez.) a 2019 (jan./dez.)** 2019, Disponível em: < <http://selmalemes.adv.br/artigos/PesquisaArbitragens2019.pdf> > Acesso em: 15 de novembro de 2021.

_____. A Arbitragem na Concessão de Serviços Públicos - Arbitrabilidade Objetiva. Confidencialidade ou Publicidade Processual? *In: ALMEIDA, Luiz Fernando do Vale de (coord.). Novos Rumos da Arbitragem no Brasil*. São Paulo: Fiúza Editores, 2004.

_____. Prefácio. *In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, André; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). Arbitragem Tributária - Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

MARTINS, Pedro A. Batista – **Arbitragem no Direito Societário** – São Paulo: Quartier Latin, 2012

MARTELLO, Alexandre; GOMES, Pedro Henrique. **Guedes diz que Sistema Tributário é um “Manicômio” e que não Aumentará Carga de Impostos**. G1 Economia. 05 de outubro de 2020. Disponível em: < <https://g1.globo.com/economia/noticia/2020/08/05/guedes-diz-que-sistema-tributario-atual-e-um-manicomio-e-que-nao-aumentara-carga-de-impostos.ghtml> > Acesso em: 15 de janeiro de 2022.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional** / Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco - 12. ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2017.

MENDONÇA, Priscila Fariceli de. **Arbitragem e Transação Tributárias**. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014.

_____. **Questões Tributárias Arbitráveis**. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, André; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). **Arbitragem Tributária - Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

NOGUEIRA, Julia de Menezes. Arbitrabilidade dos Tributos - Caminhos para a Arbitragem Tributária no Brasil. In: PARO, Giacomo; ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra; PASQUALIN, Roberto (coord.). **Estudos de Arbitragem e Transação Tributária: Desafios e Perspectivas Debatidos no 1º Congresso Internacional de Arbitragem Tributária**. 1. ed. - São Paulo: Almedina, 2021.

OLIVEIRA, Bruno Bastos de. **Arbitragem Tributária: Racionalização e Desenvolvimento Econômico no Brasil** / Bruno de Oliveira. - Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo** / Leandro Paulsen. - 10ª ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PANTOJA, Fernanda Medina; ALMEIDA, Rafael Alves. Os Métodos “Alternativos” de Solução de Conflitos (ADRS). In: ALMEIDA, Tania; PELAJO, Samantha; JONATHAN, Eva (coord.) **Mediação de conflitos - para iniciantes, participantes e docentes**, 3ª ed. ver., atual. e ampl. -- Rio de Janeiro: Editora JusPODIVM, 2021.

PARO, Giacomo. Arbitragem Tributária - da Necessidade à Realidade. In: PARO, Giacomo; ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra; PASQUALIN, Roberto (coord.). **Estudos de Arbitragem e Transação Tributária: Desafios e Perspectivas Debatidos no 1º Congresso Internacional de Arbitragem Tributária**. 1. ed. - São Paulo: Almedina, 2021.

PASINATTO, Ana Paula; VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Arbitragem Tributária Breve Análise Luso Brasileira**. Revista Jurídica Luso-Brasileira. Índice Geral do ano 3, 2017, n.º 6.

PASQUALIN, Roberto. Arbitragem Tributária no Brasil: Aprendendo com a Experiência Pioneira Portuguesa. In: PARO, Giacomo; ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra; PASQUALIN, Roberto (coord.). **Estudos de Arbitragem e Transação Tributária: Desafios e Perspectivas Debatidos no 1º Congresso Internacional de Arbitragem Tributária**. 1. ed. - São Paulo: Almedina, 2021.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo**. 33. ed. Ver. Atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

PISCITELLI, Tathiane. Arbitragem no Direito Tributário: Uma Demanda do Estado Democrático de Direito. *In*: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, André; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). **Arbitragem Tributária - Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

_____; MASCITTO, Andrea; FERNANDES, André Luiz. **Um Olhar para a Arbitragem Tributária: Comparativo das Propostas no Senado Federal, Provocações e Sugestões**. Revista Direito Tributário Atual, n.º 48, p. 743 - 767. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2021. Quadrimestral.

PORTUGAL, **Decreto-Lei 10/2011, de 20 de janeiro de 2011**. Regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 124º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril. Disponível em < <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2011-66008176> > Acesso em: 30 de julho de 2021.

RPC Curitiba. **Brasil é o País com o Menor Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade: Pesquisa foi Feita com 30 Países de Maior Carga Tributária no Mundo**. G1. 2019. Disponível em: < <https://g1.globo.com/pr/parana/noticia/2019/07/04/brasil-e-o-pais-com-o-menor-indice-de-retorno-de-bem-estar-a-sociedade-pesquisa-foi-feita-com-30-paises-de-maior-carga-tributaria-no-mundo.ghtml> > Acesso em: 04 de dezembro de 2021.

SALMOND, Gilmar. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007.

SCAFF, Fernando Facury. **Reforma Tributária, a Cláusula Pétreia do Federalismo e o STF**. Conjur, 16 de abril de 2019. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2019-abr-16/contas-vista-reforma-tributaria-clausula-petrea-federalismo-stf> > Acesso em: 05 de janeiro de 2022.

SCHMIDT, Gustavo da Rocha. Prefácio. *In*: **Mediação e Arbitragem na Administração Pública**. / PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; RODRIGUES, Roberto de Aragão Ribeiro (orgs.) - Curitiba: CRV, 2018.

_____. Reflexões sobre a Arbitragem nos Conflitos Envolvendo a Administração Pública (Arbitrabilidade, Legalidade, Publicidade e a Necessária Regulamentação). *In*: DUBEUX, Bruno Teixeira; MANNHEIMER, Sergio Nelson (coord.). **Arbitragem na Administração Pública** - Volume XXVI, Rio de Janeiro: APERJ, 2016.

TOLEDO, José Eduardo Tellini. Quebrando Paradigmas para a Arbitragem Tributária. *In*: PARO, Giacomo; ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra; PASQUALIN, Roberto

(coord.). **Estudos de Arbitragem e Transação Tributária: Desafios e Perspectivas Debatidos no 1º Congresso Internacional de Arbitragem Tributária**. 1. ed. - São Paulo: Almedina, 2021.

TORRES, Heleno Taveira. Conciliação, Transação e Arbitragem em Matéria Tributária. *In*: BOSSA, Gisele Barra (coord.). **Medidas de Redução do Contencioso Tributário e o CPC/2015: Contributos Práticos para Ressignificar o Processo Administrativo e Judicial Tributário**. São Paulo: Almedina, 2017.

_____. **Direito Constitucional Financeiro: Teoria da Constituição Financeira** / Heleno Taveira Torres. - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

_____. **Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como Medidas Alternativas para a Resolução de Conflitos entre Administração e Contribuintes - Simplificação e Eficiência Administrativa**. Revista Fórum de Direito Tributário, ano 1, n. 2, mar./abr. São Paulo: Dialética, 2003.

VILLAS-BOAS, Nuno de, **Mais Justiça Administrativa e Fiscal, Arbitragem**. et. al, ed. Wolters Kluwer Portugal e Coimbra Editora, 1ª ed., 2010.

VIVIANI, Luís. **Brasil é o 5º País que mais Utiliza Arbitragem no Mundo**. JOTA, 2017, São Paulo, Disponível em < <https://www.jota.info/justica/brasil-e-o-5o-pais-que-mais-utiliza-arbitragem-no-mundo-19092017> > Acesso em: 12 de maio de 2021.

WALD, Arnold; CARNEIRO, Athos Gusmão; ALENCAR, Miguel Tostes de; DOUTRADO, Ruy Janon. **Da Validade de Convenção de Arbitragem Pactuada por Sociedade de Economia Mista**. Revista de Direito Bancário do Mercado de Capitais e da Arbitragem, n.º 18, ano 5, outubro-dezembro de 2002.

VIII LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Série Histórica de Casos Novos e Processos Baixados

43