



UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

ISABELLE OLIVEIRA DE CARVALHO

ANÁLISE COMPARADA DO DIREITO TRIBUTÁRIO ENTRE BRASIL E
PORTUGAL: A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL.

Rio de Janeiro

2019

ISABELLE OLIVEIRA DE CARVALHO

**ANÁLISE COMPARADADO DIREITO TRIBUTÁRIO ENTRE BRASIL E
PORTUGAL: A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas e Políticas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, como requisito parcial a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof^a Dr^a Frana Elizabeth Mendes

Rio de Janeiro

2019

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus por sempre ter iluminado minha trajetória até aqui, por ter caminhado ao meu lado.

Agradeço a minha família por todo apoio, confiança, compreensão, amor e carinho que sempre me deram nos momentos em que mais precisei. Especialmente ao meu pai, por ser um homem batalhador e que me inspira na forma de como tratar os seus clientes e correr atrás do pão de cada dia. À minha mãe, por todo amor e carinho diário, por aturar a minha impaciência e estresse, e que é uma mulher de grande exemplo de garra e perseverança.

Às minhas irmãs, Karina e Gabrielle, por estarem sempre ao meu lado, me apoiando, fortalecendo-me e me incentivando, mesmo quando desanimei, vocês são essenciais na minha vida, obrigada. Obrigada por serem sempre o meu exemplo!

Ao meu companheiro Leo, que me incentivou a conseguir essa vaga de Direito na UNIRIO, que me estimula a ser sempre uma pessoa melhor e que me dá amor, carinho e amparo na nossa batalha diária, meu exemplo do que é ser um grande advogado, minha inspiração.

À todos os lugares por onde passei na minha trajetória como estagiária (Defensoria Pública – NUCAP; Basílio Di Marino Advogados e LL Advogados), lugares que passei e que aprendi muito em cada um deles, seja no âmbito profissional ou no pessoal, lugares que fiz grandes amigos e que pude trabalhar com pessoas que me auxiliaram, me ensinaram e que confiaram no meu potencial. Sou muito grata a todos vocês.

Aos amigos, que sempre compreenderam as ausências, que incentivaram, que me apoiaram, meu muito obrigada.

À minha professora orientadora, Frana Elizabeth, pelo auxílio, compreensão e crescimento que me proporcionou.

RESUMO

O trabalho tem como objetivo principal analisar o atual Sistema Tributário Brasileiro, abordando as suas peculiaridades e a possibilidade da instituição da Arbitragem em matéria tributária no Brasil, abordando as vantagens e desvantagens, o procedimento necessário, sobretudo, o que é preciso ainda ser enfrentado para essa prática. Utiliza o método de comparação entre o Sistema Tributário Nacional e o Sistema Tributário de Portugal, o qual obteve recentemente uma positiva experiência com a instauração da Arbitragem Tributária, servindo de molde para outros países da Europa e, também, para o Brasil. Aborda o Sistema Tributário Português antes da instauração da Arbitragem Tributária, comparando-o com o Sistema Tributário Brasileiro, e como se deu a instituição da Arbitragem Tributária e os motivos que a ensejaram. Conclui propondo a experiência positiva de Portugal e reduzindo, assim, as demandas judiciais em matéria tributária que abarrotam o Judiciário brasileiro, e que demoram mais do que o dobro do tempo necessário para serem solucionadas.

Palavras-chave: Arbitragem Tributária. Direito Tributário. Sistema Tributário Brasileiro. Sistema Tributário Português.

ABSTRACT

The work the main objective of this paper is to analyze the current Brazilian Tax System, addressing its peculiarities and the possibility of the establishment of Arbitration in tax matters in Brazil, addressing the advantages and disadvantages, the necessary procedure, above all, what still needs to be faced to this practice. It uses the method of comparison between the National Tax System and the Portuguese Tax System, which has recently gained positive experience with the introduction of Tax Arbitration, serving as a template for other European countries and also for Brazil. It discusses the Portuguese Tax System before the introduction of Tax Arbitration, comparing it with the Brazilian Tax System, and how the establishment of Tax Arbitration occurred and the reasons that led to it. It concludes by proposing the positive experience of Portugal and thus reducing the tax claims that fill the Brazilian judiciary, which take more than twice the time needed to be resolved.

Keywords: Tax Arbitration. Portuguese Tax System. Brazilian Tax System. Tax law.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Taxa de Congestionamento das Execuções Fiscais nos Tribunais Estaduais e Federais	27
Tabela 2	Quantitativo de Execuções Fiscais em trâmite nos Tribunais Estaduais e nos Federais	28
Tabela 3	Assuntos mais demandados no Judiciário	29
Tabela 4	Estoque de demandas no CARF	31
Tabela 5	Processos entrados na Arbitragem Tributária Portuguesa	46
Tabela 6	Duração Média dos Processos	48
Tabela 7	Distribuição de Pedidos por intervalo de valor	49
Tabela 8	Estatísticas de Resolução dos Conflitos Tributários	49

LISTA DE ABREVIATURAS

CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CCI	Câmara de Comércio Internacional
CND	Certidão Negativa de Débitos
CPA	Código de Procedimento Administrativo
CPC	Código de Processo Civil
CPEN	Certidão Positiva com Efeitos de Negativa
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CTN	Código Tributário Nacional
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviços
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IOF	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Operações Financeiras
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IR	Imposto de Renda
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
LAB	Lei de Arbitragem Brasileira
LAV	Lei da Arbitragem Voluntária
MP	Medida Provisória
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
RJAT	Regime Jurídico da Arbitragem Tributária
STA	Supremo Tribunal Administrativo
STF	Supremo Tribunal Federal.
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STN	Sistema Tributário Nacional
TJRJ	Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
TJSP	Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	12
2.1	CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E O DIREITO TRIBUTÁRIO	14
2.2	A NATUREZA DA CONTROVÉRSIA TRIBUTÁRIA E O DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO	19
2.3	O PROCESSO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NO BRASIL	22
2.4	O CONGESTIONAMENTO DAS SEARAS ADMINISTRATIVA E JUDICIÁRIA BRASILEIRA – RECURSOS ADMINISTRATIVOS E EXECUÇÕES FISCAIS PENDENTES DE JULGAMENTO	25
2.5	A FALSA SENSACÃO DO MENOR CUSTO DO JUDICIÁRIO	32
2.6	A (IN)DISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO E DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	33
3	O SISTEMA TRIBUTÁRIO PORTUGUÊS	38
3.1	A INSTITUIÇÃO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA	39
3.1.1	A delimitação do objeto da Arbitragem Tributária	45
3.1.2	Vantagens da sua instauração para o Sistema Tributário Português	46
3.1.3	A superação da indisponibilidade do crédito tributário	50
4	A ARBITRAGEM NO BRASIL: O CAMINHO À ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA	53
4.1	FORMAS DA ADMISSÃO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL	56
4.2	O PROJETO DE LEI Nº 4.257/2019	60
4.3	AS VANTAGENS DO SISTEMA ARBITRAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	62
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	66
	REFERÊNCIAS	68

1 INTRODUÇÃO

A arbitragem em matéria tributária é um tema que vem ganhando cada vez mais espaço e relevância no Brasil, em função da experiência bem sucedida de Portugal – que foi reconhecida como de excelência pelos órgãos diretivos da União Europeia – além da notória e inquestionável morosidade do judiciário brasileiro, que possui cerca de 30 milhões de processos envolvendo tributos em andamento, em todas as instâncias, tanto administrativas como judiciais¹.

Essa morosidade enraizada no judiciário brasileiro viola frontalmente o princípio da razoável duração do processo, previsto expressamente no art. 5º, LXXVIII da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB)², e afeta, diretamente, “a capacidade de arrecadação fiscal do governo brasileiro e provoca severos prejuízos aos contribuintes brasileiros, em especial as empresas obrigadas a constituir provisões contábeis e a dar garantias patrimoniais para discussão dos litígios em juízo”³.

Pois bem, Portugal foi o país pioneiro na institucionalização da Arbitragem Tributária, obtendo grandes resultados, tanto para o fisco português, quanto para os contribuintes do país, servindo, assim, de modelo para os demais dos países da Europa, e, também, para o Brasil.

Nesse sentido, a análise comparada do Sistema Tributário brasileiro com o de Portugal se faz necessária na medida em que muito se discute atualmente a respeito da institucionalização ou não da arbitragem em matéria tributária no Brasil, devendo, assim, analisar as semelhanças e diferenças entre os dois sistemas, e como se deu a composição da Arbitragem Tributária em Portugal, trazendo essa experiência para compor a arbitragem brasileira.

Portugal, para instituir a Arbitragem Tributária, precisou percorrer um longo caminho e romper com diversos desafios para sua instauração. Não é diferente no

¹ MARQUES, Daniela. Seminário **Arbitragem Tributária**: experiência portuguesa e desafios para implantação no Brasil. Belo Horizonte: CABH, out. 2017. Disponível em: <http://www.cabh.org.br/seminario-arbitragem-tributaria-experiencia-portuguesa-e-desafios-para-implantacao-no-brasil/>. Acesso em: 10 out. 2019.

² A todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação. BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2018]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 10 out. 2019.

³ MARQUES, op. cit., p. 1.

Brasil, que também deverá passar por diversos obstáculos para a instituição dessa ferramenta para a solução de litígio em matéria tributária, como: (i) a inafastabilidade do poder judiciário; (ii) a questão da indisponibilidade do crédito tributário – tendo em vista que a arbitragem abarca apenas direitos disponíveis –, (iii) a cultura brasileira pela judicialização dos seus litígios; e (iv) a incerteza sobre a idoneidade dos árbitros⁴.

Alguns obstáculos já foram ultrapassados a partir da alteração da Lei de Arbitragem Brasileira (LAB), Lei nº 9.307/1996, em 2015, que passou a prever expressamente em seu art. 1º, §1º, sobre a institucionalização da arbitragem envolvendo a Administração Pública direta e indireta, visando mediar conflitos atinentes a direitos patrimoniais e respeitando sempre o princípio da publicidade⁵.

Tal previsão legal traduz uma evolução no Direito Brasileiro ao possibilitar a solução de litígios envolvendo particulares e a Administração Pública, não obrigatoriamente pela via judicial, mas sim pela arbitral, conferindo, assim, maior celeridade e eficácia para a sua composição. Esse progresso na LAB demonstra a superação de muitos obstáculos e uma porta de abertura para instituir a Arbitragem Tributária no Brasil.

Portanto, o objetivo principal analisar o atual Sistema Tributário Brasileiro, abordando as suas peculiaridades e a possibilidade da instituição da Arbitragem em matéria tributária no Brasil, suas vantagens e desvantagens, o procedimento necessário, e o que é preciso ainda ser enfrentado para essa prática. Para os objetivos específicos utiliza do método de comparação entre o Sistema Tributário Nacional e o Sistema Tributário de Portugal; aborda o Sistema Tributário Português antes da instauração da Arbitragem Tributária; como se deu a instituição da Arbitragem Tributária nacional.

A metodologia utilizada é a pesquisa bibliográfica. Segundo Godoy (1995, p. 67) “a análise de documentos constitui-se numa valiosa técnica de abordagem de dados qualitativos, podendo ser também utilizada para complementar informações de outras fontes”⁶. Terá a pesquisa a natureza de uma abordagem qualitativa, sendo o objeto de estudo relacionado ao campo do conhecimento da arbitragem tributária. A técnica de coleta de dados será realizada através de documentação bibliográfica.

⁴ CAMPOS. Diogo Leite Campos. A arbitragem tributária: breves notas sobre a arbitragem tributária. **Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal**, Portugal, v. 4, n. 4, p. 21-22, 2011. Disponível em: <https://pt.calameo.com/read/000324981a6a7a94016bf>. Acesso em: 10 out. 2019.

⁵ BRASIL. Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre a arbitragem. Brasília, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19307.htm. Acesso em: 10 out. 2019.

⁶ GODOY, Arilda Schmidt. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **RAE - Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57-63, 1995.

O texto está dividido em 5 capítulos, sendo a primeira esta introdução, situando o objeto e o objetivo, a justificativa e o método desenvolvido. O segundo capítulo trata sobre o Sistema Tributário nacional. Já o terceiro capítulo trata do Sistema Tributário português, seguido do quarto capítulo que aborda a arbitragem tributário no Brasil. Em seguida, o quinto e último capítulo, tecendo sobre as considerações finais e conclusões. Portanto, a pesquisa desenvolve em um debate sobre a instituição da arbitragem para o Sistema Tributário Brasileiro, tendo como base o resultado positivo de Portugal, que instituiu a Arbitragem Tributária pelo Decreto-Lei nº 10, de 20 de janeiro de 2011, e desde então logrou resultados surpreendentes com este meio alternativo de solução de litígios tributários.

2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Brasileiro (STN) é considerado como um dos mais complexos do mundo dada a sua extensa carga tributária, que atualmente é composta por, aproximadamente, 20 tributos de competências distintas. Tal sistema é pautado no recolhimento dos tributos com o objetivo de financiar as atividades do Estado, seja melhorando os serviços prestados a toda sociedade, seja com infraestrutura, ou com o pagamento dos seus servidores públicos.

Somado a isso, pode-se afirmar que o Sistema Tributário brasileiro é um subsistema tanto do Direito como da Economia, além de ter repercussões nos aspectos políticos, culturais e sociais. Assim, cabe frisar que o tal sistema “pressupõe a existência de um ato, um fato ou um evento juridicamente qualificado que possua relevância sob o ponto de vista econômico”⁷.

Tamanha é a complexidade do referido sistema que existem 5 espécies de tributos, de acordo com a doutrina majoritária, dentro das quais há outras ramificações. As espécies tributárias consideradas existentes atualmente no ordenamento jurídico são: (i) impostos; (ii) taxas; (iii) contribuição de melhoria; (iv) empréstimo compulsório e (v) contribuições especiais, cada uma com suas especificidades. Cabe a partir de então trazer as especificidades de cada uma das espécies citadas.

Os impostos são tributos não vinculados, ou seja, não necessitam de uma contraprestação estatal, e “servem para custear os serviços públicos indivisíveis, destinados a toda a coletividade”⁸, tendo como hipótese de incidência uma atitude do próprio contribuinte ou um situação na qual ele se encontre.

Já as taxas são tributos vinculados, dependem de uma contraprestação do Estado, logo, é preciso que o Estado faça algo em favor do contribuinte para que a taxa seja exigida. A taxa pode ser classificada como taxa de polícia, aquela que visa financiar o exercício regular do poder de polícia, conforme previsão do art. 145, II, da CRFB, ou taxa de serviço, que visa financiar o serviço público específico e divisível⁹.

⁷ COSTA, Leonardo de Andrade. **Sistema Tributário Nacional**. Daniela Gueiros Dias (Colab.) Rio de Janeiro: FGV, 2016. Disponível em: https://direitorio.fgv.br/sites/direitorio.fgv.br/files/u1882/sistema_tributario_nacional_2016-2.pdf. Acesso em: 15 set. 2019.

⁸ CARRAZZA. Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

⁹ BRASIL, 1988.

As contribuições de melhoria possuem, como hipótese de incidência, uma atuação do Estado que deve ser constituída por uma obra pública, devendo propiciar na valorização imobiliária, ou seja, deve ter como consequência o aumento do valor de mercado dos imóveis localizados na região.

O empréstimo compulsório é de competência exclusiva da União Federal e pode ser instituído de acordo com o art. 148, da CRFB, para: **I.** Atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência; **II.** No caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional¹⁰.

Por último, as contribuições sociais, previstas no art. 149, da CRFB, podem ter três classificações: interventivas, corporativas e sociais. Tais contribuições podem revestir a natureza jurídica de imposto ou de taxa, com as hipóteses de incidência e bases de cálculo que tiverem¹¹.

Ademais, como se não bastasse a notória pluralidade de tributos existentes, conforme acima exposto, a complexidade do Sistema Tributário Nacional é corroborada, ainda, pela não unificação das leis tributárias. Um exemplo é o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), previsto no art. 155, inciso II, da CRFB, e regulamentado pela Lei Complementar nº 87\1996¹², ao qual cada Estado possui competência para instituir a sua própria legislação, criando, assim, 27 legislações diferentes acerca do ICMS, que corrobora, ainda mais, para a guerra fiscal no país.

Pois bem. Dada tais complexidades do Sistema Tributário, vale destacar as suas principais fontes, começando pela Carta Magna, fonte fundamental do direito tributário. A seguir, será analisado o Sistema Tributário através da CRFB, passando depois ao Código Tributário Nacional (CTN), para que, após essa análise legal seja abordado o processo tributário atual, o andamento das execuções fiscais e os processos administrativos no Brasil e a necessidade da instauração da Arbitragem Tributária.

2.1 CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E O DIREITO TRIBUTÁRIO

¹⁰ BRASIL, 1988.

¹¹ CARRAZZA, op. cit.

¹² BRASIL. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 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. (LEI KANDIR). Brasília, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 20 set. 2019.

O termo *fonte*, de acordo com o professor Rui Barbosa Nogueira, significa nascente, origem, causa, princípio. Assim, ainda de acordo com os ensinamentos do professor, as “fontes do Direito Tributário, são, na ordem real, o conjunto de fatos, e, na ordem ideal, o conjunto de atos, que dão nascimento ao Direito Tributário”¹³. Ou seja, as fontes do Direito Tributário são de onde emanam as normas que regem e regulam este ramo do direito, podendo se dividir em fontes primárias e secundárias. A Constituição Federal é fonte primária do Direito Tributário e é considerada como a principal fonte deste ramo do Direito.

Isso se dá pelo fato de que o Brasil foi o país que mais constitucionalizou o Direito Tributário, trazendo normas gerais para regulamentar este campo do direito, ao disciplinar sobre o exercício das competências tributárias aos entes federativos, e estabelecendo limitações necessárias para a garantia da cidadania e das pessoas jurídicas.

O Sistema Tributário Nacional vem positivado no texto constitucional a partir do Título VI, Capítulo I, nos arts. 145 a 162, como também nos arts. 194 a 195, que tratam das contribuições a seguridade social. Neste capítulo o legislador se preocupa em delimitar a competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que “é a faculdade de editar leis que criem, in abstracto, tributos.”¹⁴. Também se encontram regulamentados na CRFB a forma de arrecadação e distribuição dos tributos, os princípios constitucionais e as limitações ao poder de tributar.

Dentre os temas importantes tratados pela Constituição vale ressaltar os Princípios Constitucionais Tributários, os quais são de extrema relevância por limitar o poder de tributar dos entes federativos e por se estarem presentes em diversas discussões deste ramo do Direito.

De acordo com os ensinamentos de Roque Antônio Carrazza, o

princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam¹⁵.

Tamanha é a importância desses princípios para o Direito Tributário que a doutrina defende que esses dotam o ordenamento jurídico de maior coesão e estrutura,

¹³ NOGUEIRA, Rui Barbosa. **As fontes do Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

¹⁴ CARRAZZA, op. cit., p. 49.

¹⁵ *Ibidem*.

sendo considerados, assim, como uma regra jurídica qualificadora, na medida em que orientam a atuação de outras regras jurídicas¹⁶.

No Direito Tributário os principais princípios constitucionais que regem e regulam as suas normas jurídicas são: (i) princípio da legalidade; (ii) princípio da isonomia; (iii) princípio da não surpresa; (iv) princípio do não confisco; (v) princípio da liberdade de tráfego, que serão a partir de agora analisados de maneira específica, abordando sua relevância para este ramo do direito.

O princípio da legalidade, previsto expressamente no art. 5º, II, da CRFB¹⁷, está enraizado no Direito Tributário, visto que o art. 3º, do CTN¹⁸ dispõe que o tributo é “instituído em lei”. O art. 150, I, da CRFB¹⁹, prevê que os entes federativos não podem exigir ou majorar tributos sem lei anterior que o estabeleça, reforçando, assim, a intensidade do princípio da legalidade no Direito Tributário.

Pode-se observar, assim, que o tributo deve nascer diretamente da Lei, a qual deve indicar todos os elementos da norma jurídica tributária, como a hipótese de incidência do tributo, seus sujeitos ativos e passivos, base de cálculo e alíquota.

Tal princípio tem como finalidade garantir a segurança do contribuinte frente ao ente tributante, bem como assegurar que todos os elementos jurídicos da tributação estejam previstos em lei, sendo, portanto, “um limite intransponível a atuação do fisco”²⁰.

Cumprido ressaltar que todos os tributos estão abrangidos pelo princípio da legalidade, sejam eles os impostos, taxas, contribuições de melhoria e até mesmo os tributos submetidos exclusivamente à Lei Complementar, quais sejam, os empréstimos compulsórios, impostos residuais da União e as contribuições sociais previstas no art. 195, §4º da CRFB²¹.

¹⁶ Ibidem, p. 64.

¹⁷ 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 -ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. BRASIL, 1988

¹⁸ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 10 set. 2019.

¹⁹ 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. BRASIL, 1988.

²⁰ CARRAZZA, op. cit., p. 285.

²¹ BRASIL, 1988.

O princípio da legalidade foi parcialmente mitigado com o advento da Emenda Constitucional nº 32, de 2001²², a qual passou a prever constitucionalmente que Medida Provisória (MP) tem força de lei, podendo, assim, majorar tributos em casos de relevância e urgência, ressalvados o imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre produtos industrializados (IPI), imposto sobre operações financeiras (IOF), e impostos extraordinários de guerra. Porém, para que a MP tenha validade e eficácia quanto à majoração dos impostos, exclusivamente, é necessário que ela seja convertida em lei até o último dia do exercício financeiro em que ela foi editada, de acordo com o art. 62, §2º, da CRFB²³.

Cabe lembrar que Medidas Provisórias não são leis, mas sim “atos administrativos lato sensu, dotados de alguns atributos da lei, que o Presidente da República pode expedir em casos de relevância e urgência”²⁴.

Outro princípio de extrema importância e aplicação no Direito Tributário é o princípio da isonomia, positivado no art. 5º, caput, da CRFB²⁵, que diz todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, não devendo, assim, existir tratamento diferenciado entre pessoas que se encontrem em situações semelhantes.

Além disso, o art. 150, II, da CRFB²⁶, afirma a presença do referido princípio no campo tributário, na medida em que veda expressamente a instituição de tratamento desigual entre os contribuintes. Assim, através deste princípio a norma jurídica tributária deve, através da capacidade econômica do contribuinte, distinguir os que possuem um maior poder aquisitivo para pagamento dos tributos daqueles que são hipossuficientes, para assim proporcionar um maior equilíbrio e equidade na cobrança tributária.

Nesse sentido, percebe-se que a isonomia possui uma acepção horizontal e uma vertical. “A acepção horizontal refere-se às pessoas que estão niveladas (daí a nomenclatura), na mesma situação e que, portanto, devem ser tratadas da mesma

²² BRASIL. **Emenda Constitucional nº 32**, de 11 de setembro de 2001. Altera dispositivos dos arts. 48, 57, 61, 62, 64, 66, 84, 88 e 246 da Constituição Federal, e dá outras providências. Brasília, 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc32.htm. Acesso em> 10 set. 2019.

²³ BRASIL, 1988.

²⁴ CARRAZZA, op. cit., p. 313.

²⁵ BRASIL, 1988.

²⁶ Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. BRASIL, 1988.

forma”. Ou seja, aqueles contribuintes que possuem os mesmos rendimentos e as mesmas despesas, devem pagar o mesmo valor de imposto de renda. Já pela acepção vertical se entende que ela se refere “às pessoas que se encontram em situações distintas e que, justamente por isso, devem ser tratadas de maneira diferenciada na medida em que se diferenciam”²⁷.

De acordo com Roque Antônio Carrazza, a capacidade contributiva é de competência objetiva e não subjetiva, na medida em que não se refere as condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerados, mas sim das suas manifestações objetivas de riqueza, quais sejam, ter um imóvel, um carro, jóias, entre outros.

No texto constitucional tem previsão expressa de impostos progressivos, que vão variar de acordo com a capacidade contributiva de cada contribuinte, quais sejam: o Imposto de Renda (IR), de acordo com o art. 153, §2º, I, da CRFB; o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), de acordo com o art. 153, §4º, I da CRFB e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), conforme o art. 156, §1º, I, da CRFB, pode ser progressivo de acordo com o valor do imóvel ou pela localização e uso do bem²⁸.

O princípio da não surpresa também é de grande relevância para o Direito Tributário, pois visa garantir a segurança jurídica ao contribuinte, vedando que ele seja “surpreendido” por uma carga tributária que não esperava.

Dentro deste princípio se ramificam outros três princípios: o da irretroatividade, da anterioridade de exercício e o da anterioridade nonagesimal. O primeiro, previsto no art. 150, III, “a”, veda a cobrança dos tributos em relação a fatos anteriores à vigência da norma que o instituiu ou aumentou. O segundo, previsto no art. 150, III, “b”, da CRFB, determina que o constituinte não pode cobrar o tributo no mesmo exercício financeiro em que fora publicada a lei que o tenha majorado ou instituído. Já o terceiro, previsto no art. 150, III, “C” da CRFB, veda expressamente a cobrança dos tributos “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”²⁹.

Importante destacar que, tanto a anterioridade, quanto a noventena, ambas trabalham em conjunto, devendo ser observadas simultaneamente.

²⁷ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado**. São Paulo: Método, 2007. p. 141.

²⁸ BRASIL, 1988.

²⁹ Ibidem.

O princípio do não confisco, previsto no art. 150, IV, da CRFB, visa proibir que o tributo seja utilizado com efeito confiscatório, ou seja, com efeito de punição, uma vez que, conforme disciplina o art. 3º do CTN, o tributo não pode configurar sanção por ato ilícito. O tributo com efeito confiscatório é aquele “com incidência exagerada de forma que, absorvendo parcela considerável do patrimônio ou da renda produzida pelo particular, gerasse neste e na sociedade em geral uma sensação de verdadeira punição.”³⁰

Por último, mas não menos importante, temos o princípio da não limitação ao tráfego, previsto no art. 150, V, da CRFB, o qual proíbe que os entes federados estabeleçam “limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público³¹”.

A finalidade deste princípio é evitar que os entes federativos criassem tributos sobre a passagem de pessoas ou bens em seus territórios. No passado tal situação era mais comum, pois os tributos eram criados com finalidade arrecadatória, mas acabavam incidindo diretamente no direito de livre locomoção das pessoas no território nacional, bem como dos seus bens, restringindo esta prática.³²

Esse princípio respalda também a vedação dos entes federativos de reterem mercadorias por falta de pagamento do tributo. Tal prática é proibida por violação a não limitação ao tráfego.

Além dos princípios, a CRFB prevê, ainda, os impostos competentes a cada ente federado. Atualmente o Brasil possui 12 impostos, sem contar as taxas e contribuições sociais. Tal fato demonstra a alta carga tributária abrangida pelo Brasil, o que acarreta consequências econômicas, não só para as pessoas físicas, mas também para as grandes empresas, que, de acordo com uma pesquisa realizada pelo Banco Mundial, no Brasil, cerca de 68,4% dos lucros das empresas são destinados ao pagamentos dos impostos.³³

Diante de tal perspectiva, tem-se um judiciário cada vez mais esgotado e abarrotado de demandas fiscais visando a cobrança desses tributos por empresas e pessoas físicas que não conseguem arcar com tamanha carga tributária. Tais demandas totalizam um montante de 19.104.137,57 (dezenove milhões, cento e quatro mil, cento e

³⁰ ALEXANDRE, op. cit., p. 174.

³¹ BRASIL, 1988

³² ALEXANDRE, op. cit., p. 182.

³³ BONA, André. **Impostos no Brasil**: por que a carga tributária brasileira é tão alta? São Paulo, 2018. Disponível em: <https://andrebona.com.br/impostos-no-brasil-por-que-a-carga-tributaria-brasileira-e-tao-alta/>. Acesso em: 29 set. 2019.

trinta e sete e cinquenta e sete) execuções fiscais em tramitação no Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro³⁴.

Conforme exposto neste tópico, o Brasil constitucionalizou demasiadamente o Direito Tributário, tendo a CRFB como sua principal fonte de normas jurídicas e a qual, como se pôde analisar, não veda a institucionalização de novos meios de resolução para os litígios tributários, o que demonstra uma porta de entrada para a Arbitragem Tributária.

Ressalta-se, ainda, que com a instauração do procedimento arbitral em matéria tributária, nenhum princípio constitucional que rege o Direito Tributário será violado, muito pelo contrário, o sistema arbitral visa sempre a observância dos princípios aqui descritos.

2.2 A NATUREZA DA CONTROVÉRSIA TRIBUTÁRIA E O DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO

As normas de natureza tributária servem para dirimir conflitos entre o Estado, aquele que tem a capacidade tributária de cobrar tributos, e o cidadão, que tem a obrigação principal e a acessória de arcar com os tributos que lhe são exigidos. A obrigação principal é o ato de pagar o tributo³⁵, já a acessória é aquela obrigação que tem como objeto as prestações, positivas ou negativas, previstas na lei em prol da arrecadação³⁶. Nessa relação entre Estado e cidadão, tem-se que o sujeito ativo é o Estado (Fisco) e o sujeito passivo dessa relação jurídica tributária é o cidadão (contribuinte), e ela é dirimida pelos princípios constitucionais acima analisados, que devem ser sempre observados.

A relação jurídica tributária tem início a partir de uma situação hipotética, que verificada e concretizada no mundo real pelo contribuinte gera a obrigação tributária, de quitar com o crédito tributário. Tal situação hipotética é chamada de *hipótese de incidência*, uma hipótese prevista abstratamente na lei, sendo, portanto, uma previsão

³⁴ RIO DE JANEIRO (Estado). Poder Judiciário. **Relatório de Execuções Fiscais**. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <http://www.tjri.jus.br/web/guest/transparencia/relatorios/execucao-fiscal>. Acesso em: 29 set. 2019.

³⁵ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. BRASIL, 1988.

³⁶ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Ibidem.

abstrata que se concretiza apenas quando o ato previsto hipoteticamente na lei é praticado pelo contribuinte.

De acordo com os ensinamentos de Geraldo Ataliba, no instante em que é verificada a concretização da hipótese de incidência abstratamente prevista na norma jurídica, o dinheiro do contribuinte passa a pertencer ao fisco: “como a norma confere a um fato o efeito jurídico de atribuir a titularidade de uma soma de dinheiro ao poder público, assim que acontecido este fato o sujeito passivo (contribuinte) perde a titularidade desse dinheiro”³⁷.

Ou seja, ocorrido o fato gerador, que é a concretização no mundo real da hipótese de incidência prevista abstratamente na lei, o sujeito ativo (Fisco) tem o direito subjetivo de exigir a prestação do sujeito passivo (contribuinte), que tem o dever jurídico de cumpri-la.

Assim, com o cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte, se extingue a relação jurídica. Mas, caso a obrigação não seja cumprida pelo sujeito passivo, o Fisco tem o poder-dever de realizar o *Lançamento*, ou seja, constituir o crédito tributário devido, sob pena de crime de responsabilidade, conforme art. 142, parágrafo único, do CTN³⁸. Nesse momento surge a controvérsia tributária e com ela o Processo Tributário, que irá regular essa lide instituída.

Tal responsabilização ao Fisco decorre da atividade administrativa, qual seja, exigir o tributo devido e ser plenamente vinculada, ou seja, “a autoridade tributária brasileira, uma vez diante da ocorrência de um fato gerador legalmente previsto, não possui discricionariedade para decidir sobre a exigência ou não do tributo”³⁹.

De acordo com Roque Antônio Carrazza:

a competência tributária, uma vez exercitada, desaparece, cedendo passo à capacidade tributária ativa. A partir deste momento, não existe mais relação de poder, senão relação jurídica de caráter obrigacional e relações administrativas e processuais, cujo propósito é a reafirmação da vontade da lei nos casos concretos”⁴⁰.

Frisa-se, primeiramente, que a controvérsia tributária pode tratar de quaisquer elementos da relação jurídica tributária, podendo o contribuinte questionar o exercício

³⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 32.

³⁸ BRASIL, 1966.

³⁹ ASSIS, Lucas Calafiori Catharino de. A arbitragem tributária no contexto brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa**, v. 59, n. 1, p. 163-188, 2018. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/507014>. Acesso em: 10 set. 2019. p. 174.

Idioma: português P. 174 – Revista da Faculdade de direito da universidade de Lisboa 2018/1 LVIX

⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

da competência tributária, a validade dos elementos da relação e os aspectos da norma tributária, podendo, ainda, surgir antes da constituição do crédito tributário ou tratar de aspectos extrínsecos a sua essência, como, por exemplo, expedição de certidões de regularidade fiscal, conforme art. 205 e 206 do CTN⁴¹.

Sendo assim, o Direito Processual Tributário não pressupõe apenas a existência de controvérsias discutidas perante o judiciário, ou seja, um processo judicial, pois também há previsão do contencioso administrativo para a solução das controvérsias tributárias. Tal previsão se encontra no art. 5º, LV da CRFB, que prevê: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.” Assim, observa-se que a norma constitucional se refere tanto ao processo administrativo como também ao judicial⁴².

Vale ressaltar que, ao contrário das outras áreas do Direito, o surgimento da lide tributária independe da vontade das partes, uma vez que o sujeito passivo pratica o ato que vai gerar o fato gerador do tributo e tal prática é realizada por interesse e necessidade da vida cotidiana e não com o intuito de fazer surgir necessariamente a obrigação tributária.

De igual modo, o Fisco também se envolve nessa lide de maneira involuntária, na medida em que não possui uma intenção pessoal em fiscalizar o contribuinte, não há *animus* por parte do Estado, pois quem o manda realizar a referida fiscalização é a própria Lei.

Nessa relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte, que tem um cunho obrigacional, o Direito Processual Tributário deve ser regulado por um conjunto de regras e princípios, tanto na esfera administrativa quanto na judicial. Tais princípios, já analisados na subseção anterior, são demasiadamente violados, deixando de serem observados pelo processo tributário, seja ele judicial ou administrativo. Como exemplo, o princípio da razoável duração do processo, que é frontalmente desrespeitado, tanto pela esfera administrativa como judicial, conforme será demonstrado na subseção adiante.

Porém, como será exposto e trabalhado nos próximos capítulos, o processo administrativo e judicial fiscal, atuais formas de resolução do litígio tributário

⁴¹MENDONÇA, Priscila Faricelli. **Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

⁴²BRASIL, 1988.

legalmente previstas, estão congestionados de demandas, ocasionando, assim, grande violação aos direitos fundamentais dos contribuintes, bem como aos princípios constitucionais tributários.

2.3 O PROCESSO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

Como já visto, o processo administrativo ou judicial surge apenas quando o crédito tributário é constituído, ou seja, quando há o lançamento pela autoridade fiscal. Nesse momento, tal crédito pode ser discutido, tanto via administrativa como pela judicial, caso o contribuinte não concorde com o crédito lançado.

Primeiramente, vamos tratar do Processo Administrativo tributário, o qual, segundo Hugo de Brito Machado, “é uma série ordenada de atos administrativos mediante o qual manifesta-se a Administração Tributária a respeito de uma relação sua com um contribuinte, ou responsável tributário ou mesmo com um terceiro, ou simplesmente interpreta a legislação tributária”⁴³.

Ou seja, o processo administrativo tributário surge como um conjunto de atos, disciplinados por lei, que se destinam a regular as lides fiscais entre o Fisco e o contribuinte.

Tal procedimento administrativo tributário encontra previsão na Constituição⁴⁴, gozando, assim, das garantias inerentes ao procedimento dito “comum”. Mas além de tais garantias, o processo administrativo tributário dispõe, ainda, de disciplina própria, enunciada pela Lei Federal nº 9.784/1999⁴⁵, que regula o processo administrativo fiscal na esfera Federal, e o Decreto Federal nº 70.235/1972⁴⁶, que regula as normas gerais que devem ser respeitadas por este processo, garantindo maior proteção aos administrados.

O processo administrativo visa assegurar ao contribuinte o direito de desconstituir o crédito tributário através do próprio processo, sempre regulado por uma

⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de segurança em matéria tributária**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2013. p. 264.

⁴⁴ Art. 5º, LV: aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. BRASIL, 1988.

⁴⁵ BRASIL. **Lei nº 9.784**, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em: 18 set. 2019.

⁴⁶ BRASIL. **Decreto nº 70.235**, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm. Acesso em: 18 set. 2019.

legislação específica, uma vez que cada ente federativo possui capacidade para adotar uma legislação própria a respeito do processo administrativo tributário, não sendo, portanto, regulado apenas pela CRFB e pela norma federal acima elencada.

Ademais, além da Constituição e das normas específicas de cada ente federativo, que devem ser respeitadas pelo procedimento administrativo fiscal, o art. 37, da CRFB elenca, também, os princípios constitucionais que regem tal esfera administrativa, quais sejam: o da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência. “Além de tais princípios também são admitidos os princípios da supremacia do interesse público, hierarquia, continuidade do serviço público, presunção da legalidade, (...) ampla defesa e do contraditório”⁴⁷.

Cumprе ressaltar que o Administrativo Contencioso possui algumas características específicas, como (i) uma relação linear entre os sujeitos processuais, quais sejam, a administração pública, que é ao mesmo tempo parte e autoridade julgadora, e o sujeito passivo que é o contribuinte; (ii) uma estrutura hierarquizada de órgãos para apreciar e julgar os processos administrativos tributários; (iii) ausência do poder de expropriar diretamente os bens do devedor a fim de assegurar o recebimento do direito ao crédito tributário e (iv) eficácia limitada das decisões administrativas, uma vez que estas não são definitivas, podendo ser ainda discutidas perante o judiciário⁴⁸.

O processo administrativo se instaura a partir do momento em que o contribuinte opta por questionar o crédito tributário que está sendo exigido. Tal questionamento se faz através da impugnação e se estende pelas instâncias superiores da administração pública.

Destaca-se que, no processo administrativo fiscal não há coisa julgada, ou seja, pode o contribuinte, se a decisão lhe for desfavorável, instaurar um processo judicial para discutir a respeito daquele mesmo crédito tributário. Porém, o fisco não tem essa mesma prerrogativa, na medida em que, conforme os ensinamentos de Marciano Seabra de Godoi

se a pessoa jurídica de Direito Público chegou à conclusão – por órgãos especializado e ao cabo de um processo regular previsto em lei – que não lhe assiste determinado direito creditório frente ao

⁴⁷ SARAIVA ADVOGADO. **Processo Tributário**: características do processo judicial e do processo administrativo no âmbito do Direito Tributário. São Paulo, 2015. Disponível em: <https://juridicocerto.com/p/alexandrescn/artigos/processo-tributario-caracteristicas-do-processo-judicial-e-do-processo-administrativo-no-ambito-do-direito-tributario-1482>. Acesso em: 2 out. 2019.

⁴⁸ ALMEIDA, Mayara. Introdução ao estudo do processo administrativo tributário brasileiro. **Revista Jus**, Piauí, 2017. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/61704/introducao-ao-estudo-do-processo-administrativo-tributario-brasileiro>. Acesso em: 2 out. 2019.

particular, essa mesma pessoa jurídica de Direito público não pode buscar a invalidação judicial daquele reconhecimento que partiu de si mesma⁴⁹.

Já no âmbito judicial a demanda pode ser instaurada tanto pelo contribuinte quanto pelo fisco, este sempre visando a cobrança do crédito tributário em discussão.

As ações tributárias, no âmbito do processo judicial tributário, são classificadas pela Doutrina como *exacionais*, aquelas em que o sujeito ativo (Fisco) é parte ativa na ação, tais como ação de execução fiscal, medida cautelar fiscal, ação direta de inconstitucionalidade, ação direta de inconstitucionalidade por omissão, ação declaratória de constitucionalidade ou ação popular; ou *antiexacionais*, aquelas em que o sujeito passivo da relação jurídica tributária (contribuinte) é o ativo no processo, quais sejam ação anulatória, mandado de segurança, ação cautelar, ação de repetição de indébito, mandado de injunção, embargos à execução fiscal⁵⁰.

No ordenamento jurídico brasileiro não existe um Código Processual Tributário, sendo utilizado para tanto o Código de Processo Civil (CPC), com exceção das execuções fiscais que são reguladas por norma específica, a Lei 6.830\1980, usando o CPC apenas subsidiariamente.

Ademais, o contribuinte não precisa, necessariamente, esgotar toda a via administrativa para se utilizar do processo judicial tributário, uma vez que este

consiste no instrumento de realização concreta das abstrações do direito material tributário por intermédio de STF, STJ, TRFs, juízes federais, TJs e juízes estaduais. Nesses casos, devem ser observadas com atenção as garantias processuais fundamentais da inafastabilidade do Poder Judiciário e do devido processo contraditório (além do contraditório e da ampla defesa⁵¹).

Fácil observar neste ponto que os princípios constitucionais tributários são de extrema relevância, na medida em que estão a todo o momento presentes nas relações jurídicas tributárias, seja no âmbito administrativo, judicial, ou na esfera arbitral.

Conclui-se que a lide tributária pode ser regulada por duas searas, a administrativa ou a judicial, sendo que na administrativa não se faz coisa julgada e pode ser discutida posteriormente, a requerimento do contribuinte, pela via judicial. Porém, tais meios de resolução das lides tributárias encontram-se demasiadamente esgotadas,

⁴⁹ GODOY, Marciano Seabra de. Da possibilidade de a Fazenda Pública reverter, em juízo, decisões definitivas dos Conselhos de Contribuintes. In: Valdir de Oliveira Rocha. (Org.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2005, v. 9, p. 396-410. p. 410.

⁵⁰ MARINS, James. **Direito Processual Tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. p. 413-419.

⁵¹ SARAIVA ADVOGADO, op. cit.

causando certos prejuízos ao Fisco e ao contribuinte. Dessa forma, o congestionamento dessas demandas, sejam judiciais ou administrativas, nos obriga a pensar em um novo rumo para a discussão das demandas tributárias, visando desafogar as vias já existentes.

2.4 O CONGESTIONAMENTO DAS SEARAS ADMINISTRATIVA E JUDICIÁRIA BRASILEIRA – RECURSOS ADMINISTRATIVOS E EXECUÇÕES FISCAIS PENDENTES DE JULGAMENTO

Como visto no subcapítulo anterior, o litígio tributário deve ser discutido ou pela via administrativa ou pela judicial, porém, tais vias de resolução de conflitos tem se mostrado insuficientes devido ao extremo congestionamento, que é considerado hoje como uma das grandes deficiências do sistema judicial brasileiro.

Tal cenário possui como grave consequência a violação aos princípios constitucionais da razoável duração do processo, da efetiva prestação jurisdicional, da igualdade e da eficiência, todos previstos como reguladores das controvérsias tributárias.

Nesta conjuntura de congestionamento e consequente morosidade judicial e administrativa, o Direito Tributário se destaca como um dos principais responsáveis pelo grande volume de processos existentes atualmente. Pode-se afirmar que tal fato se dá por alguns fenômenos, como a natureza do poder de tributar, que constitui relações de caráter compulsório; o tributo como a principal receita do Estado; e a alta complexidade do sistema tributário brasileiro⁵². Somado a isso se tem, ainda, a possibilidade de se discutir no judiciário demandas já discutidas na esfera administrativa, fazendo, assim, com que o judiciário repita etapas e providências anteriormente frustradas, como localização do devedor ou de seu patrimônio.

Tal realidade, de acordo com a pesquisa realizada pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ)⁵³, demonstra que o poder judiciário acaba discutindo demandas de títulos de dívidas antigas e com menor grau de probabilidade de recuperação.

Com isso, no Brasil, o poder público é um dos maiores litigantes, tanto nos processos judiciais como nos administrativos⁵⁴, de acordo com pesquisa anual realizada

⁵² ABRAHAM, Marcus. Eficiência processual e recuperabilidade do crédito tributário. **Revista Justiça e Cidadania**, v. 221, Rio de Janeiro, jan. 2019. Disponível em: <https://www.editorajc.com.br/eficiencia-processual-e-recuperabilidade-do-credito-tributario/>. Acesso em: 14 out. 2019.

⁵³ CNJ. **Justiça em números 2019**. Brasília: CNJ, 2019. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>. Acesso em: 10 out. 2019.

pelo CNJ. Além disso, no judiciário, as demandas executórias fiscais representam número expressivo dos processos em andamentos nos tribunais.

De acordo com pesquisa realizada mensalmente pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (TJRJ)⁵⁵, em agosto deste ano o número de novas execuções fiscais foi de 35.170 (trinta e cinco mil, cento e setenta), ou seja, 58,37 % das novas demandas referem-se apenas as execuções fiscais. Além disso, de acordo com a mesma pesquisa, atualmente o TJRJ possui 4.412.123 (quatro milhões, quatrocentos e doze mil e cento e vinte e três) ações e recursos pendentes de julgamento.

Ademais, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP) divulgou, recentemente, que as execuções fiscais chegam a quase 60% dos processos em tramitação. Em dezembro de 2018 havia cerca de 12 milhões de execuções fiscais em andamento na justiça de São Paulo, o que fez com que o Tribunal adotasse um projeto de robotização nas varas de Fazenda Pública a fim de automatizar o fluxo de trabalho⁵⁶.

Nesse sentido, pode-se afirmar que as execuções fiscais passam por uma verdadeira crise, uma vez que, apesar de todos os comandos constitucionais vigentes, “o processo é marcado pela ineficiência, que tem como consequência a incapacidade de satisfazer os créditos públicos, sendo excessivamente cara para a sociedade e oneroso e sacrificante para o executado”⁵⁷.

De acordo com o CNJ, as execuções fiscais representam, aproximadamente, 39% do total dos casos pendentes e 73% das execuções pendentes no judiciário, representando uma taxa de congestionamento de 90%, ou seja, “de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2018, apenas 10 foram baixados”⁵⁸.

Fato notório do maior impacto das execuções fiscais está na Justiça Estadual, que representa 85% dos seus processos, enquanto a Justiça Federal representa 15% dos seus processos. Na esfera federal as execuções fiscais correspondem a 45% do seu acervo total, com taxa de congestionamento de 93%, enquanto na estadual corresponde a 45% do seu acervo, com taxa de congestionamento de 89%, conforme Tabela 1.

⁵⁴ CNJ. **Conselhos profissionais estão entre os maiores litigantes na execução fiscal**. Brasília: CNJ, 2019. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/conselhos-profissionais-estao-entre-os-maiores-litigantes-na-execucao-fiscal/>. Acesso em: 1 out. 2019.

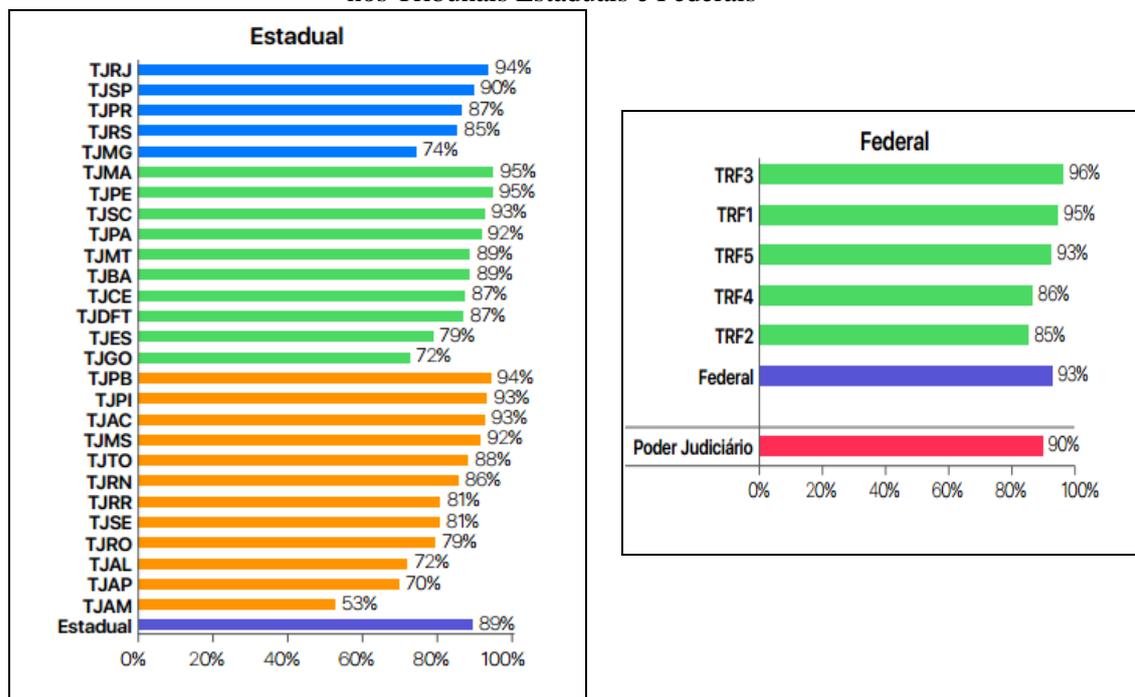
⁵⁵ CNJ, 2019.

⁵⁶ CREPALDI, Thiago. Execuções fiscais chegam a quase 60% dos processos em tramitação no TJ-SP. **Revista Conjur**, São Paulo, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-set-12/execucoes-fiscais-chegam-60-acervo-tj-sp>. Acesso em: 1 out. 2019.

⁵⁷ SILVA, Arthur Bernardo da Rocha e. A crise da execução fiscal. **Revista Jus**, Piauí, jul. 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/67427/a-crise-da-execucao-fiscal>. Acesso em: 1 out. 2019.

⁵⁸ CNJ, 2019.

Tabela 1 – Taxa de Congestionamento das Execuções Fiscais nos Tribunais Estaduais e Federais⁵⁹

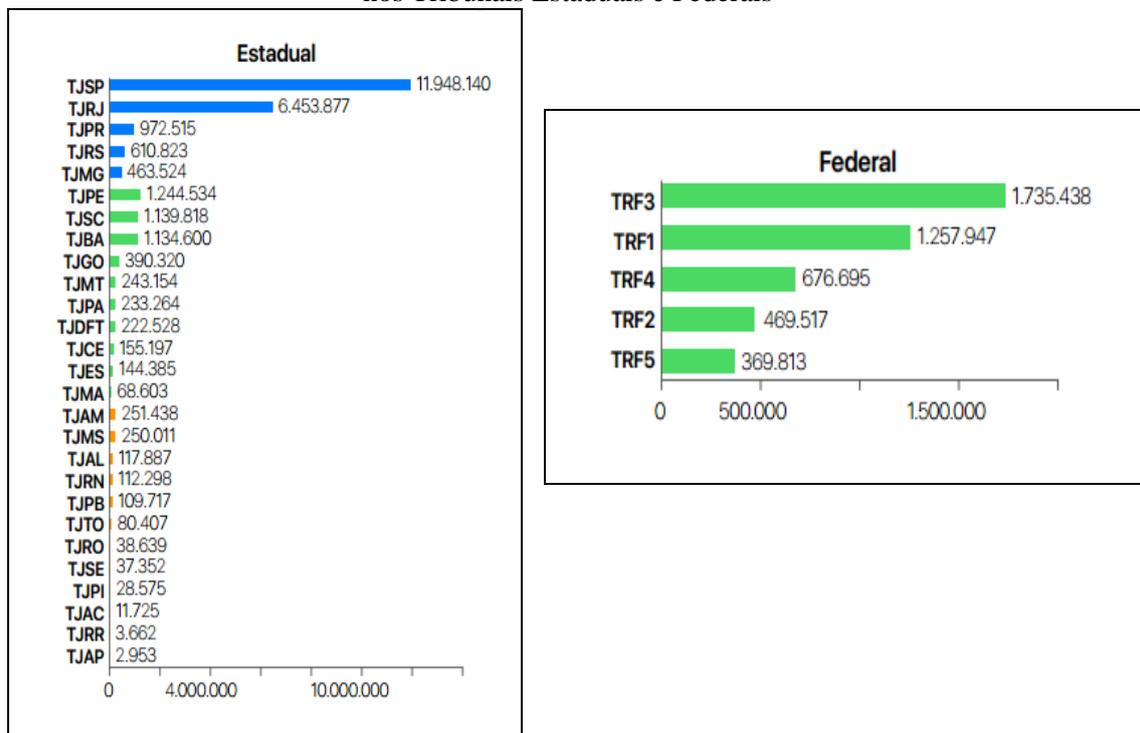


Fonte: CNJ, 2019

O quadro é ainda mais assustador quando é abordada a quantidade, em números concretos, de execuções pendentes de julgamento perante os Tribunais, estaduais ou federais no ano de 2018. No TJSP esse número correspondia a 11.948.140 (onze milhões, novecentos e quarenta e oito mil e cento e quarenta) execuções pendentes de julgamento, enquanto na Justiça Federal, somando todos os TRF'S, esse número era de 4.509.410 (quatro milhões, quinhentos e nove mil e quatrocentos e dez) execuções fiscais, conforme Tabela 2.

⁵⁹ Ibidem.

Tabela 2 – Quantitativo de Execuções Fiscais em trâmite nos Tribunais Estaduais e Federais⁶⁰



Fonte: CNJ, 2019

Diante desse cenário, o relatório Justiça em Números, do CNJ, afirma, ainda, que “o tempo de giro do acervo desses processos é de 11 anos, ou seja, mesmo que o Judiciário parasse de receber novas execuções fiscais, ainda seriam necessários 11 anos para liquidar o acervo existente”⁶¹.

Além disso, no âmbito Estadual e Federal, o Direito Tributário está entre os assuntos mais demandados perante o primeiro grau do judiciário, como se pode observar o quadro demonstrativo da pesquisa anual realizada pelo CNJ, na Tabela 3.

⁶⁰ Ibidem.

⁶¹ Ibidem.

Tabela 3 – Assuntos mais demandados no Judiciário⁶²

Figura 181: Assuntos mais demandados no 1º grau (varas)

Trabalho	1. DIREITO DO TRABALHO–Rescisão do Contrato de Trabalho/Verbas Rescisórias	43.942.179 (17,73%)
	2. DIREITO DO TRABALHO–Rescisão do Contrato de Trabalho/Seguro Desemprego	5.611.074 (2,26%)
	3. DIREITO DO TRABALHO–Remuneração, Verbas Indenizatórias e Benefícios/Salário / Diferença Salarial	5.219.880 (2,11%)
	4. DIREITO DO TRABALHO–Responsabilidade Civil do Empregador/Indenização por Dano Moral	4.593.098 (1,85%)
	5. DIREITO PROCESSUAL CIVIL E DO TRABALHO– Partes e Procuradores/Assistência Judiciária Gratuita	3.800.309 (1,53%)
Superiores	1. DIREITO PENAL MILITAR–Crimes contra o Serviço Militar e o Dever Militar/Deserção	4.528 (0,00%)
	2. DIREITO PENAL MILITAR–Crimes contra Incolumidade Pública/Contra a Saúde	2.260 (0,00%)
	3. DIREITO PENAL MILITAR–Crimes contra o Patrimônio/Estelionato e outras fraudes	1.526 (0,00%)
	4. DIREITO PENAL MILITAR–Crimes contra o Patrimônio/Furto	1.278 (0,00%)
	5. DIREITO PENAL MILITAR–Crimes contra a Administração Militar/Falsidade	939 (0,00%)
Militar Estadual	1. DIREITO PENAL MILITAR–Crimes contra a Pessoa/Lesão Corporal e Rixa	8.378 (0,00%)
	2. DIREITO PROCESSUAL CIVIL E DO TRABALHO–Atos Processuais	6.821 (0,00%)
	3. DIREITO PROCESSUAL CIVIL E DO TRABALHO–Atos Processuais/Intimação / Notificação	4.489 (0,00%)
	4. DIREITO ADM. E OUTRAS MATÉRIAS DE DIREITO PÚBLICO–Militar/Processo Administrativo Disciplinar / Sindicância	3.645 (0,00%)
	5. DIREITO PENAL MILITAR–Crimes contra a Administração Militar/Crimes contra o dever funcional	2.914 (0,00%)
Federal	1. DIREITO TRIBUTÁRIO–Dívida Ativa	2.458.954 (0,99%)
	2. DIREITO TRIBUTÁRIO–Contribuições/Contribuições Sociais	886.217 (0,36%)
	3. DIREITO TRIBUTÁRIO–Contribuições/Contribuições Corporativas	646.115 (0,26%)
	4. DIREITO CIVIL–Obrigações/Espécies de Contratos	615.518 (0,25%)
	5. DIREITO PROCESSUAL CIVIL E DO TRABALHO–Objetos de cartas precatórias/de ordem	491.107 (0,20%)
Estadual	1. DIREITO TRIBUTÁRIO–Dívida Ativa	10.519.215 (4,24%)
	2. DIREITO CIVIL–Obrigações/Espécies de Contratos	7.950.307 (3,21%)
	3. DIREITO CIVIL–Família/Alimentos	6.154.169 (2,48%)
	4. DIREITO TRIBUTÁRIO–Impostos/ IPTU/ Imposto Predial e Territorial Urbano	3.865.790 (1,56%)
	5. DIREITO CIVIL–Família/Casamento	3.493.957 (1,41%)
Eleitoral	1. DIREITO ELEITORAL–Alistamento Eleitoral/Alistamento Eleitoral – Inscrição Eleitoral	2.612.214 (1,05%)
	2. DIREITO ELEITORAL–Alistamento Eleitoral	2.478.229 (1,00%)
	3. DIREITO ELEITORAL–Eleições/Candidatos	2.388.365 (0,96%)
	4. DIREITO ELEITORAL–Eleições/Cargos	1.342.838 (0,54%)
	5. DIREITO ELEITORAL–Eleições	1.119.319 (0,45%)

Fonte: CNJ, 2019

Mas não é apenas no judiciário que o congestionamento é alarmante. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) publicou recentemente uma nota informando que o seu estoque, em fevereiro de 2019, era de 122.371 processos, o que corresponde a R\$ 603.77 bilhões em créditos tributários ainda pendentes de julgamento⁶³. Na mesma nota, o CARF ressaltou que o tempo médio de duração das demandas administrativas fiscais seria de 6 anos tendo em vista a adoção de medidas voltadas para a celeridade processual, como a intensificação de julgamento de processos em recursos repetitivos e criação de turmas extraordinárias para julgamento de demandas de até 60 salários mínimos.

⁶² Ibidem.

⁶³ CARF. CARF esclarece informações de dados gerenciais. Brasília, 2019. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/situacao-do-atual-estoque-do-carf>. Acesso em: 12 out. 2019.

Sem dúvida, tais medidas do CARF surtiram relevante efeito, na medida em que, no ano de 2015, o CARF informou que a duração média dos processos seria de 77 anos, algo um tanto quanto assustador.⁶⁴

Claro que as medidas foram relevantes e importantes para aquele momento, porém será que foram as melhores? Será que o julgamento dos processos em demandas repetitivas leva em consideração as especificidades de cada caso? São questões de importantes questionamentos e que demonstram que medidas “alternativas” são necessárias e podem servir de benefício para o fisco e para o contribuinte, visando desafogar os órgãos julgadores até então existentes.

Em abril de 2018, segundo levantamento realizado pelo CARF, os recursos administrativos que versavam sobre litígios tributários envolvendo tributos de competência da União totalizavam 119 mil processos pendentes de julgamento, os quais envolviam um montante aproximado de 130 bilhões de euros⁶⁵.

Tal valor contrapõe gravemente o índice de recuperação de receita através de execuções fiscais que é muito baixo, desde janeiro de 2019 o Estado recuperou apenas R\$ 19.104.137,57 (dezenove milhões, cento e quatro mil, cento e trinta e sete reais e cinquenta e sete centavos).

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), responsável pela gestão da dívida ativa da união e do Fundo de Garantia por Tempo de Serviços (FGTS), realizou um relatório no qual constatou que o estoque atual de créditos é de aproximadamente R\$ 2,2 trilhões, sendo cerca de 44,8% desses créditos classificados como irrecuperáveis.

Desse estoque, 71% são de créditos de natureza tributária não previdenciária, somando um montante de mais de R\$ 1 trilhão, conforme visto na Tabela 4.

⁶⁴ Ibidem.

⁶⁵ CARF. **Relatórios Gerenciais do CARF**. Brasília, 2018. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/dados-abertos.pdf>. Acesso em: 19 out. 2019.

Tabela 4 – Estoque de demandas no CARF⁶⁶

Fonte: PGFN, 2019

Tais números apresentados - um tanto quanto assustadores - só refletem, ainda mais, a gritante necessidade da instituição de novos meios de resolução dos litígios fiscais, sem afastar os princípios constitucionais que norteiam o Direito Tributário, visando, assim, auxiliar o judiciário e a administração pública nos julgamentos e resolução dos seus litígios.

Nesse sentido, de acordo com os ensinamentos de Gomes:

A execução fiscal no Brasil é um processo judicial que está regulado na Lei nº 6.830, de 1980. Nos termos desta lei, todo processo, desde o seu início, com a citação do contribuinte, até a sua conclusão, com a arrematação dos bens e a satisfação do crédito, é judicial, ou seja, conduzido por um juiz. Tal sistemática, pela alta dose de formalidade de que reveste o processo judicial, apresenta-se como um sistema altamente moroso, caro e de baixa eficiência⁶⁷.

A ineficiência desses sistemas, em razão da sua alta carga de trabalho e demandas, ocasiona não só prejuízo ao contribuinte, mas, também, ao Estado, pois este não recupera as dívidas tributárias de imediato, podendo ser atingido pela prescrição

⁶⁶ PGFN. **PGFN em números 2019**. Brasília, 2019. Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf/view. Acesso em: 20 out. 2019.

⁶⁷ GOMES, Marcus Lívio. Perspectivas para a execução fiscal no Brasil: execução fiscal judicial x execução fiscal administrativa – qual o melhor caminho? **Revista CEJ**, Brasília, ano XIII, n. 45, p. 86-101, abr./jun. 2009. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/caju/EXEC-3.PDF>. Acesso em: 10 out. 2019.

intercorrente – aquela que ocorre pelo retardamento injustificado da Administração Pública em cumprir com o seu dever – poder de impulsionar o processo, seja ele administrativo ou judicial – e não recuperar mais tais créditos tributários.

A demora excessiva de resolução desses processos, judiciais e administrativos, causam grandes danos na medida em que gera insegurança jurídica em decorrência da incerteza; contraria o planejamento tributário do contribuinte; bem como viola o interesse legítimo de arrecadação da administração pública para realizar políticas públicas, violando, assim, o princípio da eficiência previsto no art. 37, caput, da CRFB.

Além disso, essa morosidade causa, também, consideráveis perdas à economia brasileira, na medida em que:

além de elevar as taxas de juros em razão da incerteza sobre a possibilidade de os credores reaverem seus créditos, se consubstancia como uma das principais causas de afastamento de investidores estrangeiros, os quais não veem no Brasil uma segurança judiciária necessária para o estabelecimento de seus negócios⁶⁸.

Diante deste sufocante cenário de demandas fiscais, bem como dos prejuízos ocasionados por essa morosidade incessante, se faz preciso e urgente uma discussão a respeito da institucionalização da Arbitragem Tributária no Brasil, desde que observando as regras constitucionais aqui discutidas, como os princípios constitucionais tributários.

2.5 A FALSA SENSACÃO DO MENOR CUSTO DO JUDICIÁRIO

Além da morosidade excessiva presente no judiciário brasileiro, outra questão relevante a ser abordada é a respeito dos custos que um processo judicial tem até se chegar a uma decisão definitiva.

Tal discussão é importante na medida em que muito se questiona sobre uma das desvantagens da Arbitragem, por ser um método de resolução de conflitos privado, ser o seu levado valor, sendo preferível o judiciário por ser “mais barato”.

Todavia, essa perspectiva criada de que o judiciário é um meio mais econômico que a Arbitragem é uma mera ilusão, pois, de acordo com estudo realizado pelo Comitê Brasileiro de Arbitragem, foi demonstrado que o judiciário se apresenta como um meio muito mais oneroso a médio longo prazo.

⁶⁸ ASSIS, op. cit.

De acordo com o referido estudo, que levou em consideração ações de R\$ 100 mil, R\$ 1 Milhão e R\$ 10 milhões, constatou-se que nas ações de R\$ 100 mil as partes teriam um custo na Arbitragem de R\$ 13.500,00, tendo uma média de 14 meses para a resolução do litígio. Já no judiciário, a mesma ação, teria um custo de R\$ 3.076,95, tendo como média de resolução o prazo de 7 anos, sem contar os gastos mensais com acompanhamento dos advogados.

Já para as ações de R\$ 1 milhão, “a arbitragem custaria a partir de R\$ 50.480,00 e no Judiciário, R\$ 30.076,95. Já para ações de R\$ 10 milhões, a arbitragem custaria a partir de R\$ 79.460,00 e no Judiciário, R\$ 114.296,95”⁶⁹.

Soma-se a isso a alta despesa que o judiciário tem ao longo dos anos, que de acordo com a pesquisa realizada pelo CNJ, no ano de 2018, o judiciário logrou R\$ 93,7 bilhões em despesas. Além disso, destaca-se que 57% das despesas da justiça estadual correspondem aos processos ainda em tramitação⁷⁰.

Assim, fácil observar que a médio longo prazo a Arbitragem se mostra um método de resolução de litígios menos oneroso às partes do que o Judiciário.

2.6 A (IN)DISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO E DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Uma questão muito abordada e questionada pela doutrina crítica e contrária à instituição da Arbitragem em matéria Tributária no Brasil é a respeito da indisponibilidade do crédito tributário, o que obstaría a referida instauração na medida em que, em sua equivocada concepção, o art. 3º do CTN prevê a indisponibilidade do crédito tributário ao dispor que o tributo é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituído em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”⁷¹.

Contudo, tal indisponibilidade, ainda que considerada existente para fins argumentativos, vem sendo mitigada, e considerada pela jurisprudência majoritária como uma indisponibilidade de abrangência apenas relativa.

⁶⁹ MIGALHAS. **Advogado compara custos de arbitragem com o judiciário**. Brasília, 2014. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI194127,11049-Advogado+compara+custos+da+arbitragem+com+o+Judiciario>. Acessado em: 19 out. 2019.

⁷⁰ CNJ, 2019.

⁷¹ CTN, op. cit.

Além disso, cumpre ressaltar que a partir de uma análise da indisponibilidade do crédito tributário através da CRFB, topo do ordenamento jurídico brasileiro e principal fonte do Direito Tributário, percebe-se que ela não dispõe sobre a indisponibilidade do crédito tributário, não havendo, assim, óbice à instauração da Arbitragem Tributária pela Carta Magna.

Partindo da análise da doutrina, de que o art. 3º do CTN determina a indisponibilidade do crédito tributário ao dispor que a cobrança ocorre através de exercício da administração pública plenamente vinculada, equivoca-se a doutrina na medida em que, o que é considerado como indisponível é a atividade da administração pública de cobrança do crédito, e não o próprio crédito tributário.

Assim, pode-se observar que nos termos do artigo supracitado o que é indisponível é a atividade da administração pública de arrecadar o tributo, ou seja, a atividade de fiscalizar, lançar e cobrar o tributo, uma vez que o administrador não pode abandonar, por livre e espontânea vontade, a função de lançar, fiscalizar e arrecadar o crédito tributário, sob pena de responsabilização.

Nesse sentido Heleno Taveira Torres entende que a competência tributária constitucionalmente atribuída é indisponível, o que não significa que o crédito tributário seja igualmente indisponível⁷².

Joaquim de Paiva Muniz desfruta do mesmo entendimento ao concluir que “o crédito consiste em abstração, que não se confunde com o montante pecuniário que o representa ou com o procedimento de sua arrecadação, decorrências estas que, por outro lado, são inerentes à sua compreensão”⁷³.

Ademais, o próprio art. 3º, do CTN nada dispõe acerca da indisponibilidade do crédito tributário em si, pois ao disciplinar a atividade da Administração Pública como plenamente vinculada, o que se coloca como indisponível no referido diploma legal é o próprio dever do Fisco de exigir o crédito tributário. Ou seja, tal vinculabilidade da atividade da administração pública não permite pressupor que todo o crédito tributário seja igualmente indisponível. Muito pelo contrário, o próprio CTN prevê expressamente a possibilidade do crédito tributário ser anistiado, transacionado, remido ou parcelado,

⁷² TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte, MG, v. 1, n. 2, mar./abr. 2003. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=12926>>. Acesso: 22 out. 2019. p. 56.

⁷³ MUNIZ, Joaquim de Paiva; BONIZZI, Marcelo José Magalhães; FERREIRA, Olavo Augusto Vianna Alves (Coord.). **Arbitragem e Administração Pública**: temas polêmicos. São Paulo: Migalhas, 2018. p. 228.

conforme disposição dos artigos 151, 156, 171 e 180. Além disso, o art. 141, do mesmo diploma legal, prevê a possibilidade de modificação, extinção e suspensão do crédito tributário⁷⁴. Ou seja, todos os artigos mencionados afirmam a possibilidade de disposição do crédito tributário, desde que em consonância com as hipóteses previstas expressamente na lei.

Tal disponibilidade decorre do fato de que, o parcelamento, a compensação, a remissão e a anistia conferem à autoridade administrativa liberdade de manejo sobre o montante pecuniário que representa o crédito, apresentando, assim, o seu caráter patrimonial.

Diante de tais institutos previstos no CTN, fica imprescindível assimilar o parcelamento, a compensação, a transação, a remissão e a anistia como “modalidades de disposição” do crédito tributário, caindo por terra a ideia da sua indisponibilidade.

Nesse sentido, Priscila Faricelli de Mendonça afirma que “não faria sentido a letra da lei viabilizar, nos termos em que prevê, que o Estado renuncie ao recebimento do crédito tributário em determinadas situações e, em contrapartida, determinar tratar-se de instituto indisponível”⁷⁵.

Ademais, partindo da premissa de Pedro A. Batista Martins, de que os interesses e direitos do Estado que tenham expressão patrimonial são disponíveis⁷⁶, o art. 3º do CTN qualifica o crédito tributário como disponível, tendo em vista o seu caráter patrimonial, uma vez que se trata da principal fonte de custeio para a atividade do Estado.

Além disso, cabe ressaltar a sujeição da discussão do Direito Tributário na justiça arbitral não causa renúncia ou disposição do crédito tributário, pois o que há, na realidade, é “uma mera eleição de uma via diversa do Poder Judiciário ou dos órgãos administrativos de julgamento para solução do litígio envolvendo alguns dos elementos da obrigação tributária”⁷⁷.

Ou seja, é o simples exercício do direito, garantido a todo contribuinte, de impugnar o lançamento tributário ou de lançar mão do seu direito à ampla defesa e ao contraditório, escolhendo apenas o meio pelo qual realizará tal impugnação, seja pela via arbitral, judicial ou administrativa.

⁷⁴ BRASIL, 1966.

⁷⁵ MENDONÇA, op. cit., p. 176.

⁷⁶ MARTINS, Pedro A. Batista. O poder judiciário e a arbitragem: quatro anos da Lei nº 9.307/96 (3ª parte). **Revista Forense**, Belo Horizonte, MG, v. 359, ano 98, jan./fev., 2002.p. 169.

⁷⁷ ASSIS, op. cit.

Fácil perceber, assim, que juízo arbitral apenas irá se preocupar em solucionar o conflito, assim como a via judicial e administrativa, não logrando êxito a ideia de que tal juízo ocasionaria renúncia ou disposição do crédito, na medida em que, caso isso fosse verdade, a via judicial e administrativa também resultariam em tal disposição e renúncia, uma vez que o papel de todas elas é o mesmo: solucionar o litígio instaurado.

Ademais, caso ainda se entenda pela indisponibilidade do crédito tributário, o que se admite apenas para fins argumentativos, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ)⁷⁸ firmou entendimento de que a indisponibilidade do interesse público não se confunde com o seu caráter patrimonial. Tal entendimento aplica-se integralmente ao crédito tributário, na medida em que o seu caráter patrimonial irá permitir que o Estado dele disponha, tendo em vista que “é assente na doutrina e na jurisprudência que indisponível é o interesse público, e não o interesse da administração.”

Além disso, no acórdão do Mandado de Segurança nº 11.308-DF, o STJ reconhece que a resolução de litígios envolvendo o interesse público pela arbitragem é apenas uma escolha por uma forma mais célere de solucionar o referido litígio. Veja-se:

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 defesa do interesse público⁷⁹

Assim, com base na jurisprudência apontada, a indisponibilidade não possui caráter absoluto, sendo possível a submissão do Direito Tributário à arbitragem, na medida em que

a suposta disponibilidade do bem público se justifica justamente pelo fato de que se presta a realização do interesse público na busca por uma justiça mais célere e especializada, atendendo a preceitos constitucionais como o do acesso à justiça e da razoável duração do processo⁸⁰.

Ocorre que, não se pode deixar de observar a legalidade estrita que rege toda e qualquer atuação do poder público, inclusive o Direito Tributário, conforme art. 5º e

⁷⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental nº 11308 MS**. Relator: ministro Luiz Fux. Data de julgamento: 28/06/2006. Data de Publicação: DJ 14/08/2006, p. 251. S1 1. seção. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/39581/agravo-regimental-no-mandado-de-seguranca-agrg-no-ms-11308-df-2005-0212763-0>. Acesso em: 12 out. 2019.

⁷⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Mandado de Segurança nº 11308 DF**. Relator: ministro Luiz Fux. Data de Julgamento: 09/04/2008. Data de Publicação: DJ 19/05/2008. S1 1.seção. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/601873/mandado-de-seguranca-ms-11308-df-2005-0212763-0>. Acesso em: 12 out. 2019.

⁸⁰ Ibidem.

150, I, da CRFB, ou seja, para que não haja óbice a submeter as questões tributárias à arbitragem, é preciso de uma previsão legislativa expressa nesse sentido.

Entende-se, assim, que não há empecilhos para a instauração da arbitragem em matéria Tributária no Brasil, já que o crédito tributário em si não é indisponível, mas apenas a atividade administrativa de lançamento e cobrança realizada pela própria Administração Pública. A opção pela arbitragem é apenas o exercício, pelo contribuinte, da sua livre escolha por uma via de resolução de litígios, seja ela a judicial, administrativa ou arbitral.

Assim, sendo superada a questão da disponibilidade o crédito tributário, o qual tem caráter patrimonial, resta satisfeito o requisito objetivo previsto no art. 1º, caput, e §1º, da Lei nº 9.307/1996⁸¹, afastando qualquer dúvida acerca da possibilidade da instauração Arbitragem Tributária no Brasil.

⁸¹ BRASIL, 1966.

3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO PORTUGUÊS

O Sistema Tributário português, assim como o brasileiro, também dispunha de duas formas para a resolução dos litígios tributários, a via administrativa e a judicial.

Ocorre que, assim como acontece hoje no Brasil, Portugal se viu diante de um sistema congestionado devido (i) ao crescimento exponencial do volume de pendências judiciais nos tribunais do Estado; (ii) defasamento entre a oferta e a procura; (iii) efeito negativo ao nível do prazo médio de decisão; (iv) instalação de uma litigância de massas; (v) sobrecarga do trabalho dos juízes dos tribunais tributários e (vi) crescente complexidade do direito fiscal⁸².

Tais problemas ocasionaram uma verdadeira crise de solvência fiscal em Portugal, que tinha um estoque de dívida ativa relevante e necessitava de uma solução para arrecadar e cobrar de maneira mais rápida o crédito tributário.

De acordo com Manuel dos Santos Serra “foi preciso que a justiça tributária em Portugal entrasse em colapso, e declarasse iminente falência, para que se começasse a pensar e a agir no sentido do seu progressivo desbloqueamento”⁸³. Assim como ocorre hoje no Brasil.

Nesse sentido, tal colapso se deu em virtude do número insuficiente de juízes nos tribunais portugueses, que tinham vagas para serem preenchidas há vários anos, mas que nunca eram ocupadas. Esse fato tornou-se ainda mais evidente em razão do aumento da atividade da máquina fiscal e pelo conseqüente crescimento da litigiosidade⁸⁴.

Ressalta-se que “é imperativo básico essencial de um Estado de Direito a implementação de meios eficazes de resolução jurisdicional de conflitos, inclusivamente aqueles que se geram entre entidades públicas e os cidadãos”⁸⁵. E se o próprio Estado tem dificuldades de proporcionar aos cidadãos esses meios eficazes de resolução de litígios através dos seus tribunais estatais, há de se procurar a efetiva tutela jurisdicional

⁸² ASSIS, op. cit.

⁸³ SERRA, Manuel dos Santos Serra. Arbitragem administrativa e tributária: apontamento sobre os antecedentes da arbitragem. **Revista Arbitragem Tributária**, v. 3, p. 6-9, jun. 2015. Disponível em: <https://www.caad.org.pt/publicacoes/artigos>. Acesso em: 10 out. 2019. p. 8.

⁸⁴ SOUSA, Jorge Manuel Lopes de. Breve nota sobre a implementação da arbitragem em matéria tributária Arbitragem newsletter Fiscal. **CAAD**, out. 2011. Disponível em: <https://www.caad.org.pt/publicacoes/newsletter?view=article&id=23:newsletter-out-2011&catid=32:newsletter>. Acesso em: 24 out. 2019.

⁸⁵ *Ibidem*, p. 2.

pelos meios alternativos que constituem os tribunais arbitrais, não podendo o Estado criar entraves para essa satisfação.

Assim, como se verá adiante, com o objetivo de reforçar a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, imprimir maior celeridade para a resolução dos litígios entre a administração pública tributária e o sujeito passivo, e reduzir as pendências dos processos nos tribunais administrativos e judiciais, começou-se a introduzir, em Portugal, a Arbitragem Tributária, através do Decreto Lei nº 10, de 20 de janeiro de 2011⁸⁶, a fim de desafogar os meios de resolução de litígios até então existentes.

3.1 A INSTITUIÇÃO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

A arbitragem, em especial a Arbitragem Tributária, surge, no século XXI, como um meio alternativo de resolução de litígios em face à inoperância dos meios de resolução de litígios até então existentes, o judicial e administrativo fiscal.

Como visto anteriormente, a Arbitragem Tributária em Portugal surgiu em decorrência do elevado congestionamento nas vias administrativa e judicial de resolução dos litígios tributários, que se encontravam saturadas de demandas pendentes de julgamento e com um estoque de dívida ativa crescente, o que prejudicava não só o contribuinte, mas também o fisco português.

Somado a morosidade dessas instâncias, a Arbitragem Tributária manifesta-se, também, em razão da crise econômica de 2008 enfrentada pelo Estado Português, que se arrastou pelos anos seguintes, em que o Estado chegou a um nível de endividamento de 93,3% do PIB nacional. Assim, Portugal precisou buscar medidas visando uma reestruturação econômica, o que ocasionava a necessidade de um instrumento que trouxesse maior celeridade na resolução dos litígios tributários, que alcançavam o montante de 13 bilhões de euros em 2011⁸⁷.

Diante desse cenário e incentivado pela troika, equipe formada pela Comissão Europeia, pelo Banco Central Europeu e pelo Fundo Monetário Internacional, o Estado

⁸⁶ PORTUGAL. **Decreto-Lei nº 10**, de 20 de janeiro de 2011. Regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril. Portugal, 2011. Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/280904/details/normal>. Acesso em: 18 out. 2019.

⁸⁷ RIBAS, Lidia Maria. Arbitragem fiscal no ambiente do CAAD: uma proposta para o Brasil. In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (Coords.) Arbitragem Tributária. Lisboa: CAAD, n. 3, p. 31-37, jun. 2015. p. 31.

Português, através do Decreto-Lei nº 10, de 20 de janeiro de 2011⁸⁸, introduziu a Arbitragem Tributária como meio alternativo para a resolução dos litígios em matéria fiscal.

Mas, a porta de entrada para a instauração da Arbitragem Tributária foi a anterior previsão legal da Arbitragem envolvendo a Administração Pública, que se deu por uma reforma, em 2004, no contencioso administrativo, por meio do Despacho nº 5097/2009⁸⁹, do Secretário do Estado da Justiça, criou o Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), “órgão responsável pela resolução dos litígios emergentes das relações de emprego público e de contratos celebrados pela administração pública”⁹⁰.

O CAAD é formado por uma Direção, um Conselho de ética, denominado de Conselho Deontológico, Conselho Fiscal, Assembleia Geral e um Conselho de Representantes.

A Arbitragem envolvendo a Administração Pública foi uma verdadeira evolução histórica e porta de entrada para a Arbitragem Tributária, pois era vista como um método de resolução de conflitos exclusiva do foro privado, não sendo admitida por muito tempo pela doutrina e jurisprudência a inclusão de matérias de Direito Público à sua análise.

Nesse sentido, conforme entendimento de José Casalta Nabais a introdução da Arbitragem na Administração Pública Tributária “tem assistido a um percurso em tudo idêntico ao que foi percorrido pela figura do contrato no direito público”⁹¹, pois se partiu de uma total rejeição aos contratos na esfera do direito público, negação aos contratos administrativos, por uma ideia de incompatibilidade com o sistema público, para uma ampla admissibilidade desses contratos.

A Arbitragem envolvendo o Direito Público, em Portugal, teve início em 1955 quando o Supremo Tribunal Administrativo (STA), em sede de julgamento de contratos de concessão⁹² passou a admitir o recurso à arbitragem, mesmo inexistindo norma legal que habilitasse, pois considerou que “as normas de competência em razão da matéria

⁸⁸ PORTUGAL, 2011.

⁸⁹ PORTUGAL. **Despacho nº 5097**, de 12 de fevereiro de 2009. Autoriza a criação de um centro de arbitragem a funcionar sob a égide da Associação CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa. Portugal, 2009. Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/1370720/details/normal?q=Despacho+n.%C2%BA%205097%2F2009%2C%20do+Gabinete+do+Secret%C3%A1rio+de+Estado+da+Justi%C3%A7a%2C%20de+12+de+fevereiro+de+2009>. Acesso em: 12 out. 2019.

⁹⁰ ASSIS, 2018.

⁹¹ NABAIS, José Casalta.TA, Reflexão sobre a introdução da arbitragem tributária. **Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal**, v. 1, n. 1, jan./jun. 2011. Disponível em: <https://www.sinprofaz.org.br/artigos/reflexao-sobre-a-introducao-da-arbitragem-tributaria1/>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁹² SANTOS, op. cit.

dos tribunais administrativos teriam a mesma natureza que aquelas previstas no CPC de 1876 para os tribunais comuns, permitindo a constituição de tribunal arbitral enquanto consagração de um princípio geral de Direito”⁹³.

Após a jurisprudência inovadora firmada pelo STA, diversas normas passaram a prever a arbitragem no contencioso administrativo, em especial a Lei n.º 31, de 29 de agosto de 1986, Lei da Arbitragem Voluntária (LAV)⁹⁴, que concretizou a atuação do Estado e de outras pessoas de direito público perante a arbitragem, se para tanto fossem autorizadas por lei especial ou se elas tivessem por objetos litígios respeitantes a relações de direito privado.

Mesmo com as normas prevendo tal possibilidade, a doutrina ainda se encontrava relutante a essa inovação jurídica. Mas, a morosidade que contrapunha a justiça em tempo útil forçou o legislador e a doutrina a implementar, reconhecer e recomendar a arbitragem na Administração Pública como meio alternativo a solução judicial.

Assim, nos anos 90, foi aprovado o Código de Procedimento Administrativo (CPA), pelo Decreto-Lei n.º 442, de 15 de novembro de 1991⁹⁵, depois revestido pelo Decreto-Lei n.º 6, de 31 de janeiro de 1996⁹⁶, dando mais força à arbitragem nos contratos administrativos ao prever, no art. 188, a inclusão de cláusula compromissória nos contratos administrativos. Este artigo foi revogado pelo novo CPA, aprovado pela Lei n.º 15, de 2002⁹⁷, o qual dispôs no art. 182 que o compromisso arbitral é um direito do administrado, que pode exigir da Administração a celebração de um contrato com compromisso arbitral.

Diante desse cenário e com base na instituição da Arbitragem envolvendo a Administração Pública, bem como pela saturação dos tribunais judiciais tributários que

⁹³ Ibidem, p. 42.

⁹⁴ PORTUGAL. **Lei n.º 31**, de 29 de agosto de 1986. Arbitragem Voluntária. Portugal, 1986. Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/218957/details/normal?q=Lei+n.%C2%BA%2031%2F86%2C%20de+29+de+agosto>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁹⁵ PORTUGAL. **Decreto-Lei n.º 442**, de 15 de novembro de 1991. Aprova o Código do Procedimento Administrativo. Portugal, 1991. Disponível em: https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/316935/details/normal?p_p_auth=N9EsONqT. Acesso em: 10 out. 2019.

⁹⁶ PORTUGAL. **Decreto-Lei n.º 6**, de 31 de janeiro de 1996. Altera o Código do Procedimento Administrativo. Portugal, 1996. Disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/604850/details/maximized>. Acesso em: 10 out. 2019.

⁹⁷ PORTUGAL. **Lei n.º 15**, de 22 de fevereiro de 2002. Aprova o Código de Processo nos Tribunais Administrativos (revoga o Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho) e procede à quarta alteração do Decreto-Lei n.º 555/99, de 16 de Dezembro, alterado pelas Leis n.os 13/2000, de 20 de Julho, e 30-A/2000, de 20 de Dezembro, e pelo Decreto-Lei n.º 177/2001, de 4 de Julho. Portugal, 2002. Disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/280920/details/maximized>. Acesso em: 10 out. 2019.

se agravava, foi instituída a Arbitragem Tributária em Portugal, medida inovadora perante o restante dos países da Europa, através do Decreto-Lei nº 10, de 20 de janeiro de 2011⁹⁸, chamado de Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), que determinou competência ao CAAD para resolver os litígios tributários submetidos à arbitragem. Ou seja, só são competentes para proferir decisões arbitrais em matéria tributária os tribunais arbitrais que funcionam sob a organização e controle do CAAD.

A Arbitragem Tributária foi instituída em Portugal com algumas características essenciais, como (i) a competência do CAAD para funcionamento dos tribunais arbitrais em matéria fiscal, (ii) o julgamento de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade na Arbitragem Tributária, (iii) as decisões arbitrais são de publicação obrigatória, (iv) existência de uma lista de árbitros que tenham pelo menos 10 anos de experiência profissional comprovada no direito tributário e (v) tribunais coletivos, com presença efetiva de um magistrado, para litígios fiscais a partir de 60 mil euros⁹⁹.

O RJAT delimitou, dentre outros fundamentos essenciais ao funcionamento da Arbitragem Tributária, enquanto um direito potestativo do contribuinte, como sendo os princípios reguladores, a vinculação dos árbitros ao direito constituído e a vedação à equidade.

Como visto a Arbitragem Tributária surgiu como medida alternativa para assegurar à população o acesso à justiça e a uma tutela jurisdicional efetiva, sendo escolha do contribuinte qual órgão irá confiar a resolução do seu litígio. E recusar tal possibilidade ao contribuinte “poderia configurar verdadeiramente venirem contra factum proprium pelo próprio Estado de Direito (...)”¹⁰⁰, pois isso constituiria uma restrição ao direito de acesso à justiça de todo cidadão, bem como uma limitação à tutela jurisdicional efetiva, com a obtenção de uma decisão judicial em tempo razoável.

Nesse sentido, visando dotar maior celeridade na resolução dos conflitos tributários, o RJAT criou um sistema processual mais simples, sem muitas formalidades especiais, que é iniciado a partir do preenchimento de um formulário eletrônico na página do CAAD, no qual o contribuinte decide submeter seu litígio à resolução arbitral.

⁹⁸ PORTUGAL, 2011.

⁹⁹ VILLA-LOBOS, Nuno. **Arbitragem Tributária: a experiência portuguesa**. CAAD, 2017. Disponível em: https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/nuno_apresentacao_nvl_-_vf_-_17-09-2017_0.pdf. Acesso em: 18 out. 2019.

¹⁰⁰ SANTOS, op. cit., p. 83.

Tal formulário, após ser preenchido, é enviado ao presidente do CAAD, que tem o prazo de dois dias, a partir do seu recebimento, para informar à Administração Tributária. A isto, segue-se a designação dos árbitros, tendo que formar o tribunal arbitral em no máximo 30 dias após a recepção do formulário eletrônico pelo presidente do CAAD.

A decisão final do tribunal arbitral deverá ser proferida em no máximo 6 meses, prorrogável uma vez por mais seis meses, ou seja, “a celeridade da decisão arbitral determina que esta tenha de ser emitida e notificada às partes no prazo máximo de 12 meses, dissolvendo-se o tribunal arbitral nesta data”¹⁰¹.

Na Arbitragem Tributária, a priori, não há recursos, as decisões são irrecorríveis. Porém, pode-se recorrer ao Tribunal Constitucional, se o Tribunal Arbitral não aplicar a norma por entende-la que ela é inconstitucional ou por já ter sido objeto de discussão, ou recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, quando a decisão confrontar um acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo próprio Supremo Tribunal Administrativo.

A impugnação à decisão deverá ser realizada no prazo de 15 dias contados a partir da sua notificação, arquivamento ou dissolução do Tribunal Arbitral. “A matéria recursal tratará da falta de motivação da decisão, da violação ao contraditório e à igualdade das partes, oposição dos fundamentos com decisão, da omissão na pronúncia ou pronúncia indevida”¹⁰².

Assim, com esse método simples e sem grandes formalidades, a Arbitragem Tributária atinge o objetivo de dotar maior celeridade e eficiência aos julgamentos fiscais.

Agora, quanto ao objetivo de reduzir as pendências dos processos nos tribunais administrativos e fiscais, o RJAT previu, no art. 30¹⁰³, a possibilidade dos contribuintes submeterem ao tribunal arbitral os litígios ainda pendentes de julgamento perante os tribunais administrativos e judiciais, desde que estejam tramitando há mais de 2 anos sem julgamento definitivo, dispensando o pagamento das custas judiciais.

Mas, cumpre destacar que para que fosse possível a escolha pelo contribuinte de qual meio irá resolver o seu litígio, podendo optar pela Arbitragem Tributária, foi

¹⁰¹ SANTOS, op. cit., p. 84.

¹⁰² HAMMOUD, Leonardo Rocha. **Arbitragem Tributária**: a experiência portuguesa e a realidade brasileira. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

¹⁰³ PORTUGAL, 2011.

preciso superar alguns dogmas formados pela doutrina e jurisprudência que eram contrários a instituição da Arbitragem Tributária, como:

- (i) a questão da **competência exclusiva dos tribunais administrativos e fiscais**, mas esse argumento foi superado na medida em que não há essa atribuição específica atribuída com exclusividade aos Tribunais Administrativos e Fiscais judiciais;
- (ii) o **princípio da legalidade fiscal** como óbice a Arbitragem Tributária, o que foi ultrapassado também em razão do art. 103, nº 2, da CRP, determinar que o princípio da legalidade atua apenas no plano de criação dos impostos e no seu aumento, ou seja, atua no plano de criação de normas fiscais, não podendo se confundir com a criação de meios de resolução de litígios fiscais;
- (iii) E o **princípio da indisponibilidade do crédito tributário**, que será trabalhado especificamente no tópico 3.1.3, por ser o grande argumento trazido pela doutrina Brasileira como óbice a Arbitragem Tributária. Portugal superou esse argumento proibindo que a Arbitragem Tributária se utilizasse da equidade, podendo ser resolvida apenas com base no direito constituído¹⁰⁴.

Superados tais obstáculos à Arbitragem Tributária e visando garantir uma solução das pendências tributárias em prol de um Estado que garanta os direitos fundamentais, esta foi instituída em Portugal, através do Decreto-Lei nº 10/2011, e vem trazendo crescentes resultados, conforme será abordado ainda nesta pesquisa. Porém, o Decreto-Lei nº 10/2011, por mais inovador, ainda dota de certa cautela quando delimita o objeto da Arbitragem Tributária, não sendo toda e qualquer matéria fiscal suscetível à esse meio alternativo de resolução de litígios.

3.1.1 A delimitação do objeto da Arbitragem Tributária

Os Tribunais Arbitrais possuem sua competência restrita na medida em que o RJAT, no seu art. 2º, nº 1¹⁰⁵, delimita o objeto da Arbitragem Tributária, não sendo toda e qualquer matéria fiscal autorizada a ser submetida à resolução arbitral.

¹⁰⁴ TRINDADE, Carla Castelo. **Regime jurídico da Arbitragem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2016. p. 42.

¹⁰⁵ PORTUGAL, 2011.

De acordo com o artigo, a Arbitragem Tributária vincula-se apenas a litígios que tenham como objeto a discussão a respeito da decretação da ilegalidade dos atos de determinada matéria tributável, da determinação da matéria coletável e da fixação de valores patrimoniais nas situações de avaliações diretas¹⁰⁶.

Ou seja, compete ao Tribunal Arbitral julgar apenas pedidos de declaração de ilegalidade sobre a liquidação de qualquer tributo previsto no art. 3º, da Lei Geral Tributária¹⁰⁷.

Nesse sentido, ficam excluídas da arbitragem as matérias relacionadas a atos de determinação da matéria tributável por métodos indiretos, bem como a tributação das manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados, ou seja, o contribuinte sob o regime simplificado de tributação não pode recorrer à arbitragem para resolver o litígio correspondente a erro na quantificação da matéria tributável ou nos pressupostos da determinação indireta da matéria tributável, podendo apenas recorrer ao moroso processo judicial ou administrativo.

Contudo essa restrição é muito criticada pela doutrina majoritária uma vez que o legislador e conseqüentemente o Estado perdeu a oportunidade de simplificar a discussão e a análise dessas matérias, o que seria possível e até mesmo desejável, tendo em vista que a obrigatoriedade de contraditório entre o perito do contribuinte e o perito da administração pública, e mais o perito independente, é um procedimento, segundo a prática, muitas vezes inútil, pois raras são as vezes em que o contribuinte e a administração tributária chegam em um acordo em sede de pedido de revisão da matéria tributável.

Observa-se, assim, que o RJAT restringiu ao âmbito das matérias sujeitas à Arbitragem Tributária a matérias em que haveria maior discricionariedade, como:

as matérias relativas à aplicação de métodos indiretos, oposição à execução fiscal, matérias relativas à declarações de ilegalidade do indeferimento, total ou parcial de benefícios fiscais, ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, bem como as matérias

¹⁰⁶ Art. 2º - Competência dos Tribunais arbitrais e direito aplicável: 1 – A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões: a) a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; b) a declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais. PORTUGAL, 2011.

¹⁰⁷ PORTUGAL. **Decreto-Lei nº 398**, de 17 de dezembro de 1998. Lei Geral Tributária. Portugal, 1998. Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/34438775/view?>. Acesso em: 10 out. 2019.

relativas ao valor de isenção do benefício fiscal em causa, preços de transferência, aplicação das normas anti abuso¹⁰⁸.

Além disso, a doutrina critica tal restrição por acreditar que nessas matérias a arbitragem seria essencialmente útil, constituindo uma importante mais-valia para a desburocratização do sistema tributário português.

Segundo a doutrina, essa prudência legislativa ao introduzir o novo regime seja justificada pelo pioneirismo legislativo português no assunto, o qual é considerado como revolucionário, uma vez que nenhum outro ordenamento jurídico semelhante tenha essa previsão legal¹⁰⁹.

Pode-se observar, assim, que o sistema da Arbitragem Tributária é inovador, tem surtido grandes resultados, mas ainda precisa de alguns avanços e revisões legislativas para o crescimento desse instituto.

3.1.2 Vantagens da sua instauração para o Sistema Tributário Português

Instaurada a Arbitragem Tributária em Portugal e com aproximadamente 8 anos de pleno funcionamento, tem-se mostrado um método inovador, único e tido como modelo aos outros países da Europa e do mundo.

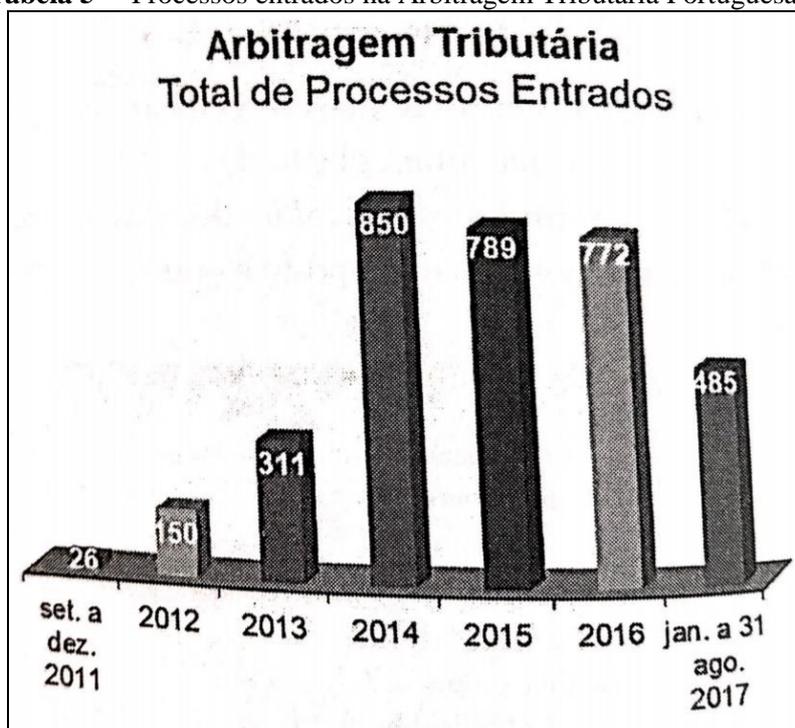
Portugal demonstra através dos números apresentados pelo CAAD que é possível solucionar litígios tributários sem, necessariamente, submetê-los ao Poder Judiciário, se utilizando de um método mais célere e economicamente mais vantajoso aos cofres públicos.

De acordo com o CAAD, a sociedade portuguesa tem optado cada vez mais por esse método alternativo de resolução de litígios tributários. No primeiro ano foram observados apenas 26 litígios submetidos à resolução arbitral, mas no ano seguinte, em 2012, foi registrado um aumento de 576% de processos submetidos a Arbitragem Tributária, ou seja, 150 novos processos arbitrais fiscais.

Esses números não pararam de crescer com o passar dos anos, como se pode observar da Tabela 5, que traz os números de Arbitragens Tributárias requeridas por ano.

¹⁰⁸ SANTOS, op. cit., p. 94.

¹⁰⁹ Ibidem.

Tabela 5 – Processos entrados na Arbitragem Tributária Portuguesa.¹¹⁰

Fonte:HAMMOUD, 2019.

Esse cenário de crescimento exponencial não para, chegando a 3.450 processos em novembro de 2017, que totalizavam o montante de 781.527.423,83 euros (setecentos e oitenta e um milhões, quinhentos e vinte e sete mil e quatrocentos e vinte e três euros e oitenta e três centavos)¹¹¹.

Diante desse cenário crescente no número de demandas fiscais submetidas à Arbitragem, os tribunais arbitrais vêm ganhando força e espaço na sociedade em detrimento dos demais meios de resolução de conflitos, o judicial e o administrativo fiscal, gozando êxito no objetivo de desafogar e descongestionar esses meios, que antes eram demasiadamente sobrecarregados.

Além disso, de acordo com o CAAD, a Arbitragem Tributária tem trazido diversas vantagens, como a resolução dos litígios de maneira mais simples, pois a tramitação é mais simplificada e o processo é desmaterializado e eletrônico; a resolução de litígios de forma mais célere e rápida, pois a decisão final é proferida em no máximo 6 meses, prorrogável apenas uma vez por mais 6 meses, ou seja, total de 12 meses; e a

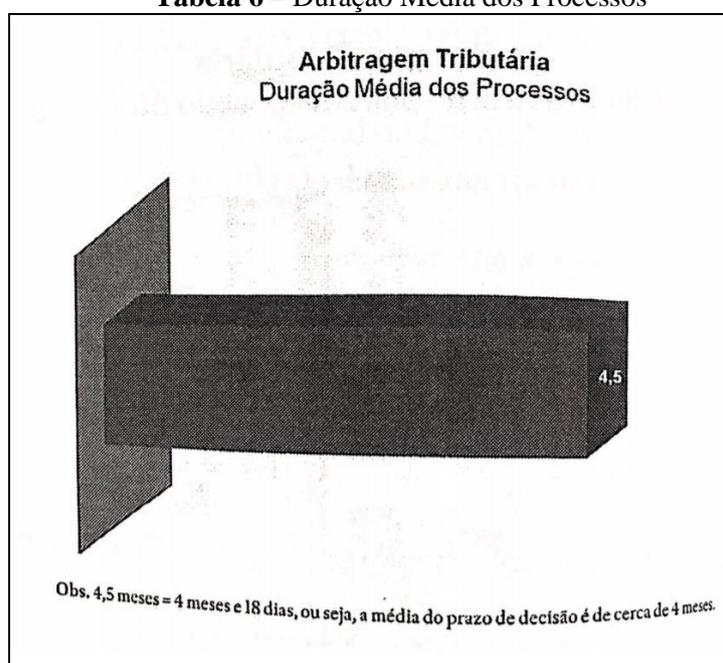
¹¹⁰ HAMMOUD, op., cit.

¹¹¹ VILLA-LOBOS, Nuno. Implementação da Arbitragem Tributária em Portugal. In: BARROSO, Susana (coord). Congresso Luso Brasileiro de Auditores Fiscais e Aduaneiros, 1.. **Actas do [...]**. Porto: APIT, 2016. p. 65.

resolução dos litígios de maneira especializada, contando com árbitros com notória experiência profissional na área do direito tributário¹¹².

Os litígios submetidos à Arbitragem Tributária em Portugal têm levado uma média de duração, denotando verdadeira celeridade, de 4 a 5 meses para que o árbitro profira uma decisão final resolvendo o litígio, devendo sempre levar em consideração a complexidade de cada caso especificamente. É o que apresenta a Tabela 6. Assim, fica evidenciada o alcance da celeridade e da eficiência desse instituto, justificando a sua instauração ao Sistema Tributário Português.

Tabela 6 – Duração Média dos Processos

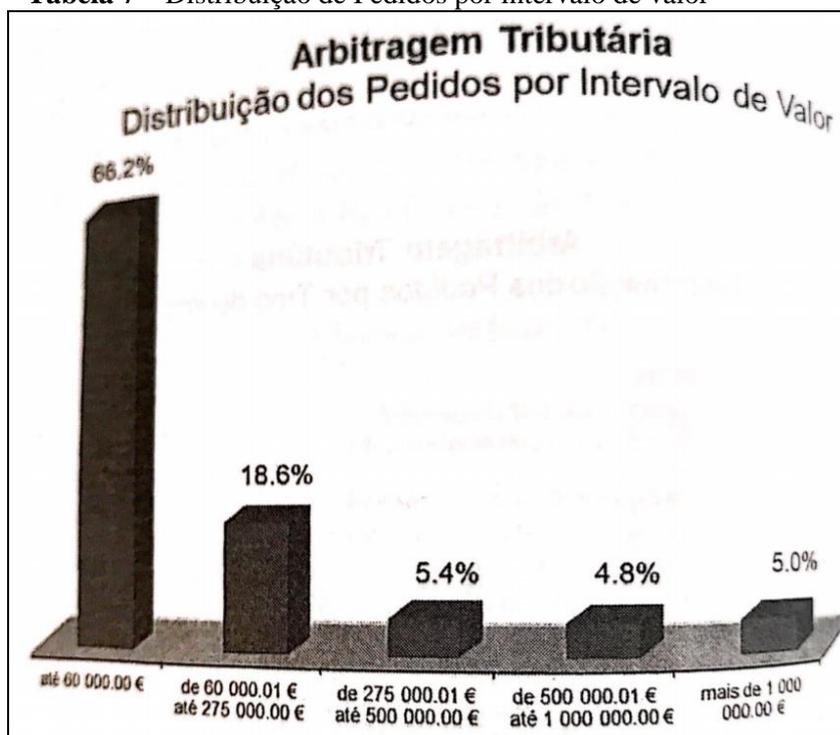


Fonte: HAMMOUD, 2019¹¹³.

Destaca-se, ainda, que a grande maioria dos pedidos de arbitragem, cerca de 66% do seu acervo total, correspondem a litígios com valores de 60.000,00 euros e apenas 5% extrapolam o um milhão de euros, descritos na Tabela 7.

¹¹² CAAD. **A utilização do CAAD tem várias vantagens**. Portugal, 2019. Disponível em: <https://www.caad.org.pt/?view=article&id=22:tributario-vantagens&catid=14>. Acesso em: 12 out. 2019.

¹¹³ HAMMOUD, op. cit..

Tabela 7 – Distribuição de Pedidos por intervalo de valor¹¹⁴

Fonte: HAMMOUD, 2019¹¹⁵.

Por fim, destaca-se que dentre os processos acima demonstrados como distribuídos, a maioria, cerca de 95,5%, já apresentam decisão final proferida pelo árbitro, sendo apenas 4,5% arquivados ou revogados, demonstrando, assim, a eficiência e grande importância do instituto para Portugal.

Tabela 8 – Estatísticas de Resolução dos Conflitos Tributários¹¹⁶

Arbitragem Tributária Estatísticas GLOBAIS		
Processos ENTRADOS	3 383	
Processos FINDOS	2 954	
com DECISÃO ARBITRAL	2 820	95,5 %
com REVOGAÇÃO pela Administração Tributária ou Arquivados em fase de Procedimento Arbitral	134	4,5 %

Fonte: HAMMOUD, 2019¹¹⁷

¹¹⁴ Ibidem.

¹¹⁵ Ibidem.

¹¹⁶ Ibidem.

¹¹⁷ Ibidem.

Foi claro observar que, dos dados aqui estudados demonstraram o grande avanço da Arbitragem Tributária em Portugal, com a crescente procura pelos contribuintes e com decisões finais atingidas de forma rápida e eficaz na medida em que são proferidas pelos árbitros em 4 a 5 meses de andamento do procedimento, atingindo, assim, seu objetivo, desafogar o judiciário e o administrativo fiscal e dotar maior celeridade e eficiência nas decisões fiscais.

3.1.3 A superação da indisponibilidade do crédito tributário

Como já visto, uma questão que ainda merece ser superada no Brasil para a instauração da Arbitragem em matéria Tributária é a respeito da indisponibilidade do crédito tributário, que é muito abordada pela doutrina brasileira ao alegar que o art. 3º, do CTN dispõe sobre a indisponibilidade do crédito tributário, o que, como já vimos, não prospera.

Portugal, ao instituir a Arbitragem em matéria tributária, superou tal entendimento da indisponibilidade do crédito tributário, que assim como no Brasil, era muito questionada pela doutrina como um empecilho à sua instituição no país.

Como Portugal fez isso?

Bom, primeiramente, para a doutrina portuguesa o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários estava previsto indiretamente no art. 36, da Lei Geral Tributária (LGT)¹¹⁸ ao dispor regras gerais de constituição e alteração da relação jurídica tributária. Além disso, a doutrina adotava, ainda, uma interpretação restritiva do nº 3 do art. 212, da Constituição da República Portuguesa (CRP)¹¹⁹, do art. 30 da LGT¹²⁰ e do Decreto-Lei nº 398, de 1998¹²¹.

¹¹⁸ Artigo 36.º, 3 - A administração tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei. PORTUGAL, 1998.

¹¹⁹ Artigo 212.º: Tribunais administrativos e fiscais: 3. Compete aos tribunais administrativos e fiscais o julgamento das ações e recursos contenciosos que tenham por objeto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais. PORTUGAL. **Constituição da República Portuguesa**. Portugal, 2005. Disponível em: <https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>. Acesso em: 12 out. 2019.

¹²⁰ Artigo 30: Objecto da relação jurídica tributária: - Integram a relação jurídica tributária: a) O crédito e a dívida tributários; b) O direito a prestações acessórias de qualquer natureza e o correspondente dever ou sujeição; c) O direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto; d) O direito a juros compensatórios; e) O direito a juros indemnizatórios. 2 - O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária. 3 - O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial. PORTUGAL, 1998.

¹²¹ PORTUGAL, 1998.

Para os grandes doutrinadores portugueses a intenção do legislador com a previsão do princípio da indisponibilidade foi de “vedar a hipótese de órgãos da Administração Tributária praticarem um qualquer acto de disposição de créditos tributários, designadamente por meio de uma espécie de negociação com o contribuinte”¹²². Assim, tal indisponibilidade tem como destinatário a própria Administração.

A doutrina sempre interpretou esse princípio como uma longa *manus* dos princípios da igualdade e da legalidade que eram intimamente ligados a atividade administrativa do Estado, conforme arts. 3, n° 13 e 266, n° 2 da Constituição portuguesa¹²³.

Assim, o princípio da indisponibilidade, como uma longa *manus* da legalidade, era considerado um óbice à arbitragem na seara tributária uma vez que a Arbitragem, tal como já era entendida, era decidida de acordo com a equidade, indo contra à indisponibilidade e conseqüentemente à legalidade, norteadoras do crédito tributário.

Diante desse cenário, o legislador português contornou a situação proibindo, no art. 2º, n° 2, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária¹²⁴, a resolução por equidade na Arbitragem Tributária, sendo, portanto, uma arbitragem distinta daquelas já instituídas anteriormente, uma arbitragem sem a equidade. Ou seja, o litígio na Arbitragem Tributária deve ser resolvido com base no direito constituído. Tal fato ocorre na medida em que o princípio da indisponibilidade, como base do princípio da legalidade, só é violado caso a arbitragem recorra a equidade, a qual, sendo vedada, permite a Arbitragem Tributária sem violar ambos os princípios.

Com a vedação à equidade, a doutrina passa a defender que “o *iusimperii* do Estado, o direito à cobrança de impostos e o dever de os cidadãos os pagarem, não é colocado em crise pelo recurso à arbitragem em matéria tributária”¹²⁵.

Outra questão relevante é que, para a doutrina, o art. 30, n° 2, da LGT¹²⁶, apresenta o crédito tributário como indisponível, mas, ao mesmo tempo, “exceção que poderá ser reduzido ou extinto quando respeitar os princípios da legalidade tributária e

¹²² TRINDADE, op. cit.

¹²³ PORTUGAL, 2005.

¹²⁴ Artigo 2º Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável. 2 – Os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade. PORTUGAL, 2011.

¹²⁵ SANTOS, op. cit..

¹²⁶ PORTUGAL, 2011.

da igualdade”¹²⁷, ou seja, nas hipóteses legalmente previstas para extinção do crédito tributário.

Nesse sentido, o que para a doutrina é considerado como absolutamente indisponível, para a legislação essa indisponibilidade é vista como relativa, na medida em que são previstas hipóteses legais de extinção e redução do crédito tributário, bem como possibilidades, dentro do ordenamento jurídico português, de impugnar a legalidade dos atos de liquidação, podendo, assim, haver uma anulação parcial ou total do montante do crédito tributário em discussão.

Diante dessas hipóteses legais, resta prejudicada a ideia da indisponibilidade do crédito tributário, muito defendida pela doutrina como impedimento à submissão da matéria tributária à arbitragem, pois a indisponibilidade absoluta do crédito “só poderá reportar aos créditos já consolidados e após o esgotamento dos meios de impugnação, havendo antes disso mera expectativa”¹²⁸.

Outro argumento muito levantado pela doutrina portuguesa como obstáculo para a instauração da Arbitragem Tributária é que a Arbitragem depende de acordo entre as partes, ou seja, a convenção arbitral.

Tal questão também foi superada através do art. 4º, nº 1, do RJAT¹²⁹, o qual prevê a obrigatoriedade da Administração Tributária se vincular, através de uma portaria, ao RJAT e não a cada caso em concreto. Assim, a Administração Tributária está vinculada a decisão de cada contribuinte em recorrer ou não a justiça arbitral, como já ocorria anteriormente, em que a decisão de recorrer a via administrativa ou judicial já cabia ao próprio contribuinte.

Portugal ultrapassou a barreira da indisponibilidade do crédito tributário através de alterações legislativas, regulamentando a Arbitragem Tributária, a qual reforçou o princípio da legalidade ao permitir que o contribuinte discutisse pela via arbitral a legalidade da liquidação do tributo, se valendo de recursos menos burocráticos e mais especializados.

¹²⁷ HAMMOUD, op. cit.

¹²⁸ Ibidem.

¹²⁹ Art. 4º Vinculação e funcionamento. 1 – A vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça. PORTUGAL, 2011.

4 A ARBITRAGEM NO BRASIL: O CAMINHO À ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

A Arbitragem é um método privado de resolução de conflitos e se dá a partir da vontade das partes em submeter o litígio a um terceiro de sua confiança, prevalecendo, assim, o princípio da vontade das partes que rege a arbitragem em todos os seus aspectos.

De acordo com Marcelo Ricardo Escobar a Arbitragem pode ser considerada como

uma tecnologia jurídica de afastamento do controle jurisdicional por vontade expressas das partes, que outorgam a particulares ou a instituições poderes para dirimir conflitos decorrentes de direitos patrimoniais disponíveis, com a finalidade de obter uma decisão escrita, final, irrecorrível, que sendo condenatória, constituirá título executivo, com força de título executivo judicial¹³⁰.

No Brasil, o primeiro diploma normativo a prever a Arbitragem como método de resolução de conflitos foi a Constituição Imperial de 1824¹³¹, sendo mais intensificada com a edição do Código Comercial, de 1850¹³², que previa a Arbitragem obrigatória para determinadas matérias, como conflitos decorrentes de contratos de locação mercantil, matérias societárias e em casos relativos a transportes marítimos, naufrágios e avarias.

Após esse marco regulamentador da Arbitragem, diversas previsões normativas disciplinaram posteriormente sobre a Arbitragem, como: o Decreto nº 3.900/1867¹³³, que regulamentou, pela primeira vez, a cláusula compromissória no território nacional; e o Código Civil de 1916¹³⁴, que tratou da Arbitragem no livro do Direito das Obrigações; além de dispositivos legais.

¹³⁰ ESCOBAR, Marcelo Ricardo. **Arbitragem Tributária no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2017, p. 48-49.

¹³¹ BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil**, de 25 de março de 1824. Manda observar a Constituição Política do Imperio, oferecida e jurada por Sua Magestade o Imperador. Brasil, 1824. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em: 12 out. 2019.

¹³² BRASIL. **Lei nº 556**, de 25 de junho de 1850. Código Comercial. Brasil, 1850. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/10556-1850.htm. Acesso em: 12 out. 2019.

¹³³ BRASIL. **Decreto nº 3.900**, de 26 de junho de 1867. Regula o Juizo Arbitral do Commercio. Brasil, 1867. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dim/DIM3900.htm. Acesso em: 12 out. 2019.

¹³⁴ BRASIL. **Lei nº 3.071**, de 1 de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Brasil, 1916. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm. Acesso em: 12 out. 2019.

Mas, a evolução legislativa mais significativa na regulamentação da Arbitragem, foi a criação da Lei de Arbitragem Brasileira (LAB), Lei nº 9.307/1996, ratificada pelo Código de Processo Civil (CPC), de 2015, o qual passou a prever no art. 3º, §1º, expressamente a possibilidade de instauração da arbitragem na forma da lei¹³⁵.

Com a regulamentação da LAB o instituto da Arbitragem passou a se consolidar com o reconhecimento da constitucionalidade da lei pelo STF, no final de 2001, e com a incorporação da *Convenção de Nova Iorque*, de 1958, ao ordenamento jurídico brasileiro, em 2002.

Assim, a Arbitragem passou a ser vista como importante método de resolução dos litígios e logrou resultados positivos no Brasil, que é o quinto país do mundo que mais utiliza a Arbitragem, de acordo com pesquisa realizada pela Câmara de Comércio Internacional (CCI), o que configura sua extrema relevância para o país¹³⁶.

Esse instituto adveio da necessidade por uma justiça mais célere em razão da morosidade e congestionamento crescente presentes há muito tempo no judiciário brasileiro.

Nesse sentido, a Arbitragem veio como uma forma alternativa para a resolução dos litígios – alternativa porque não representa o afastamento da seara judicial¹³⁷, o que há é apenas uma possibilidade de escolha das partes sobre qual método irá subordinar seu litígio, podendo escolher entre a via judicial ou arbitral – mais célere, mais especializada, pois o árbitro será um especialista na matéria ali discutida, mais informal e confidencial, pois o conteúdo fica circunscrito às partes do litígio.

Ela surgiu, primeiramente, visando a resolução de controvérsias exclusivamente na área privada, sendo muito utilizada pelos comerciantes e considerada por muito tempo pela doutrina e jurisprudência como uma alternativa vedada à Administração Pública.

¹³⁵ BRASIL. **Lei nº 13.105**, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 12 out. 2019.

¹³⁶ AMAERJ. **Brasil é o 5º país que mais utiliza a arbitragem no mundo**. Rio de Janeiro: AMAERJ, 2017. Disponível em: <http://amaerj.org.br/noticias/brasil-e-o-5o-pais-que-mais-utiliza-arbitragem-no-mundo/>. Acesso em: 20 out. 2019.

¹³⁷ A doutrina contrária a instituição da Arbitragem no sistema Brasileiro alegava que esse método violaria o princípio da inafastabilidade do Poder Judiciário, previsto no art. 5º, XXXV, da CRFB, sendo do Estado o monopólio do exercício da função jurisdicional. Mas tal previsão não é uma obrigatoriedade de submeter seu litígio exclusivamente ao judiciário, mas sim uma faculdade garantida constitucionalmente.

Contudo, a Arbitragem veio a se desenvolver e evoluir de maneira exponencial no Brasil nos últimos 20 anos, sendo essa evolução acompanhada pela doutrina e jurisprudência, o que possibilitou uma reforma na LAB.

Diante desse cenário de evoluções, surge a reforma da LAB em 2015, através da Lei nº 13.129, de 26 de maio de 2015¹³⁸, que teve como objetivo aumentar a prática da Arbitragem no Brasil e passou a prever expressamente a possibilidade da utilização da Arbitragem pela Administração Pública Direta e Indireta, com o escopo de mediar conflitos envolvendo direitos patrimoniais e sendo vedado o julgamento por equidade e sempre respeitando o princípio da publicidade.

Essa ampliação trazida pela norma jurídica traduz uma evolução do Direito Administrativo ao possibilitar a resolução de litígios envolvendo direitos patrimoniais entre a Administração Pública e o particular por uma via que não seja a judicial, mas sim por uma medida mais célere e especializada.

De acordo com a doutrina, é possível enxergar algumas qualidades que justificam o uso da Arbitragem envolvendo a Administração Pública, como “(i) a celeridade da arbitragem; (ii) a especialidade dos árbitros; (iii) a imparcialidade dos árbitros; e (iv) a eficácia da sentença arbitral”¹³⁹.

Diante de tais qualidades é defeso pela doutrina que o uso da Arbitragem na Administração Pública não é apenas defeso, mas sim recomendável, na medida em que privilegia o interesse público¹⁴⁰.

Nesse sentido, é possível observar uma evolução doutrinária e jurisprudencial da Arbitragem envolvendo a Administração Pública, que ultrapassando barreiras doutrinárias passaram a reconhecer e admitir essa possibilidade, o que se traduz como porta de entrada da Arbitragem Tributária.

Com essa evolução pôde-se perceber um grande avanço da Arbitragem na seara da Administração Pública, obtendo resultados surpreendentes, na medida em que, de acordo com o Anuário da Arbitragem no Brasil, referente ao ano de 2017, de 919

¹³⁸ Brasil. **Lei nº 13.129**, de 26 de maio de 2015. Altera a Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, e a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para ampliar o âmbito de aplicação da arbitragem e dispor sobre a escolha dos árbitros quando as partes recorrem a órgão arbitral, a interrupção da prescrição pela instituição da arbitragem, a concessão de tutelas cautelares e de urgência nos casos de arbitragem, a carta arbitral e a sentença arbitral, e revoga dispositivos da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996. Brasília, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13129.htm. Acesso em: 12 out. 2019.

¹³⁹ FICHTNER, José Antônio; MANNHEIMER, Sérgio Nelson; MONTEIRO, André Luis. **Teoria Geral da Arbitragem Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

¹⁴⁰ Ibidem.

procedimentos arbitrais em andamento, 94 deles envolviam a Administração Pública Brasileira, seja ela direta ou indireta¹⁴¹.

Assim, a partir do êxito da Arbitragem envolvendo a Administração Pública pode-se perceber que é plenamente possível instituir, também, a Arbitragem Tributária no Brasil, assim como ocorreu em Portugal. De acordo com Leonardo Rocha Hammoud a instituição da Arbitragem Tributária no Brasil está intimamente ligada “à superação da complexidade da sociedade pós-moderna e à superação da insegurança dada pelos conceitos indeterminados nas leis tributárias.”¹⁴²

4.1 FORMAS DA ADMISSÃO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL

O texto constitucional, em seu art. 146, determina expressamente que a lei complementar deve estabelecer as normas gerais em matéria tributária, papel esse que é desempenhado pelo próprio CTN, que foi uma lei ordinária recepcionada pela CRFB como Lei Complementar¹⁴³.

O CTN traz normas gerais do direito tributário disciplinando sobre a competência tributária, define as espécies tributárias existentes, trata da obrigação tributária, tanto principal como acessória, da Administração Tributária e do crédito tributário, bem como das suas hipóteses de extinção e suspensão¹⁴⁴.

Ocorre que o CTN não discorre sobre as formas de resolução das controvérsias tributárias, devendo, portanto, estas serem disciplinadas por Lei Ordinária, uma vez que possui conteúdo afeto ao processo tributário, que já vem disciplinado por diversas leis ordinárias, como por exemplo, o CPC, a Lei 6.830/1980¹⁴⁵ e o Decreto 70.235/1972, que foi alterado por diversas leis ordinárias (Lei nº 8.748/1993, Lei nº 9.532/1995, Lei nº 11.196/2005 e Lei nº 12.844/2013).

Mas o CTN, no seu art. 156, prevê taxativamente as hipóteses de extinção do crédito tributário, sendo preciso, assim, indagar-se a respeito da necessidade de edição

¹⁴¹ OLIVEIRA, Gustavo Justino. Incentivos às arbitragens com a Administração Pública. **Revista Jota**, São Paulo, jun. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/incentivos-as-arbitragens-com-a-administracao-publica-27062019>. Acesso em: 3 nov. 2019.

¹⁴² HAMMOUD, op. cit.

¹⁴³ BRASIL, 1988.

¹⁴⁴ BRASIL, 1966.

¹⁴⁵ BRASIL. **Lei nº 6.830**, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm. Acesso em: 20 out. 2019.

de uma nova Lei Complementar para veicular a resolução do conflito tributário pela via arbitral, ou seja, a sentença arbitral como forma de extinção do crédito tributário¹⁴⁶.

Pois bem. Há uma discussão doutrinária a respeito do art. 156 do CTN ser ou não taxativo e com isso se seria ou não necessária a edição de Lei Complementar para incluir a sentença ou laudo arbitral nas hipóteses do referido artigo.

Parte da doutrina, como Eduardo Sabbag¹⁴⁷, defende que o rol do art. 156, do CTN, é taxativo e exaustivo, não permitindo outras hipóteses de extinção do crédito tributário que não sejam as previstas no mencionado artigo. Assim, para que novas hipóteses sejam legalmente consideradas é necessária a edição de lei complementar a fim de incluir novos incisos no art. 156.

Outra parte da doutrina, como Luciano Amaro, defende que o rol do art. 156 do CTN não é taxativo, mas sim exemplificativo “haja vista que se a lei pode mais (cita-se o perdão da dívida tributária), também pode menos (regular novas formas de extinção do crédito tributário)”¹⁴⁸. Assim, para o autor, seria desnecessária a edição de Lei Complementar para incluir novas formas de extinção do crédito tributário, ou seja, para incluir a sentença ou laudo arbitral como forma de extinção do crédito tributário.

Para o autor seria preciso a edição de uma lei ordinária com tal previsão legal, na medida em que a Lei nº 9.307/1996¹⁴⁹ não é suficiente para legitimar um procedimento arbitral envolvendo uma matéria tributária, bem como por ela não poder ser aplicada automaticamente.

Ocorre que é imprescindível a edição de uma lei complementar para legitimar a extinção do crédito tributário por meio da sentença ou laudo arbitral, na medida em que o art. 146, III, da CRFB é categórico ao determinar que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária¹⁵⁰.

Nesse sentido, a edição de uma lei ordinária para dispor sobre o assunto causaria insegurança jurídica ao instituto, tendo em vista que a referida lei seria inconstitucional, por violação expressa ao artigo supramencionado.

Ademais, não é outro o entendimento de Priscila Faricelli de Mendonça¹⁵¹ que defende a necessidade de edição de uma lei complementar para dispor sobre a possibilidade da sentença arbitral extinguir o crédito tributário, endossando, assim, o

¹⁴⁶ BRASIL, 1966.

¹⁴⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

¹⁴⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2010.

¹⁴⁹ BRASIL, 1996.

¹⁵⁰ BRASIL, 1988.

¹⁵¹ MENDONÇA, op. cit., p. 97.

entendimento de Eduardo Sabbag, bem como da doutrina majoritária, de que as hipóteses de extinção do crédito tributário são taxativas.

Confirmando tal entendimento, o Supremo Tribunal Federal (STF), nos autos da ADI 1.917-5/DF, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, em que se discutia a constitucionalidade da Lei Ordinária do Distrito Federal 1.624, de 1º de setembro do ano de 1997, a qual considerava a dação em pagamento de bens móveis um meio apto a solver as dívidas das microempresas, das empresas de pequeno porte e das médias empresas, através do fornecimento de materiais destinados a programas do governo do Distrito Federal, de forma unânime, o STF decidiu que a dação em pagamento seria uma forma de criar novas hipóteses de extinção do crédito tributário não prevista no art. 156, do CTN. Veja-se:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LICITAÇÃO (CF, ART. 37, XXI). I - Lei ordinária distrital - pagamento de débitos tributários por meio de dação em pagamento. II - Hipótese de criação de nova causa de extinção do crédito tributário. III - Ofensa ao princípio da licitação na aquisição de materiais pela administração pública. IV - Confirmação do julgamento cautelar em que se declarou a inconstitucionalidade da lei ordinária distrital 1.624/1997. (STF - ADI: 1917 DF, Relator: RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 26/04/2007, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-087 DIVULG 23-08-2007 PUBLIC 24-08-2007 DJ 24-08-2007 PP-00022 EMENT VOL-02286-01 PP-00059 RDDDT n. 146, 2007, p. 234-235 LEXSTF v. 29, n. 345, 2007, p. 53-63 RT v. 96, n. 866, 2007, p. 106-111)¹⁵²

Ou seja, o STF considerou que o rol previsto no art. 156, do CTN é taxativo, não comportando novas hipóteses através da edição de lei ordinária.

Além disso, cumpre destacar que o inciso XI, do art. 156, do CTN foi incluído através da edição da Lei Complementar nº 104/2001, o que reafirma a necessidade de uma Lei Complementar prevendo a sentença arbitral como hipótese de extinção do crédito tributário.

Mas não é só. O art. 151, do CTN prevê as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nas quais não se encontra, ainda, o procedimento arbitral como forma de suspensão da sua exigibilidade¹⁵³.

¹⁵² BRASIL. Supremo Tribunal federal. **Ação Indireta de Inconstitucionalidade nº 1917 DF**. Relator: ministro Ricardo Lewandowski. Data do Julgamento: 26/04/2007. Data de Publicação: DJe 087 23/08/2007. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/757451/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1917-df>. Acesso em: 2 nov. 2019.

¹⁵³ BRASIL, 1966.

Assim, é preciso, também, da edição de uma lei complementar prevendo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até que seja proferida uma sentença arbitral, conferindo maior segurança jurídica e evitando o ajuizamento de ações de repetição de indébito tributário, o que corrobora para a desjudicialização do processo tributário.

A necessidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário através da instauração do procedimento arbitral se vê necessária, também, para não criar óbice à emissão pelo contribuinte de certidão negativa de débitos (CND) ou de positiva com efeitos de negativa (CPEN). Assim, com a necessária previsão da suspensão da exigibilidade do crédito através da instauração do procedimento arbitral, o contribuinte terá direito a obtenção da CPEN, conforme previsão do art. 206 do CTN¹⁵⁴, o qual determina a expedição da CPEN para os casos previstos expressamente no art. 151 do CTN.

Assim, como as hipóteses do art. 151 do CTN também são taxativas, é necessária a edição de uma lei complementar visando incluir o procedimento arbitral como hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Além disso, com o início do procedimento arbitral é necessária a suspensão do prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário, sendo, preciso, assim, alterar o art. 174 do CTN, também por meio de uma lei complementar, uma vez que se trata de uma norma geral de direito tributário, qual seja, a prescrição.

Por fim, de acordo com Priscila Faricelli de Mendonça, o art. 165, do CTN prevê que a decisão judicial transitada em julgado pode reconhecer o pagamento indevido do tributo, não atribuindo o mesmo efeito à decisão administrativa como forma de constituir crédito a favor do contribuinte.

Nesse sentido, a autora defende que “o art 165 do CTN também merece ser alterado por meio de lei complementar a fim de contemplar a arbitragem como forma apta a reconhecer o direito a restituição no caso de tributo indevidamente pago ou pago a maior”¹⁵⁵

Diante do exposto neste tópico, fica claro que a previsão da arbitragem como forma de resolução dos litígios tributários pode ser instituída por lei ordinária, mas é preciso a edição de lei complementar para contemplar:

¹⁵⁴ Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa. BRASIL, 1966.

¹⁵⁵ MENDONÇA, op. cit., p. 100.

(i) a hipótese de sentença ou laudo arbitral a favor do contribuinte extinguir o crédito tributário; (ii) a possibilidade de a convenção de arbitragem ser mecanismo apto a suspender a exigibilidade do crédito tributário, conforme o caso; (iii) a interrupção do prazo prescricional uma vez instaurado o procedimento arbitral; (iv) a possibilidade de a sentença ou o laudo arbitral a favor do contribuinte ser mecanismo apto a expedição de precatório uma vez reconhecido o pagamento indevido ou a maior¹⁵⁶

4.2 O PROJETO DE LEI Nº 4.257/2019

Atualmente, tem sido amplamente noticiado o Projeto de Lei (PL) nº 4.257/2019, o qual tem como objetivo reformar a Lei de Execuções Fiscais, Lei 6.830/80, permitindo ao executado (contribuinte) de

optar pela adoção do juízo arbitral, caso a execução esteja garantida por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, bem como permite à Fazenda Pública optar pela execução extrajudicial da dívida ativa de tributos e taxas que específica, mediante notificação administrativa do devedor¹⁵⁷.

De acordo com as notícias vinculadas ao referido projeto, o qual abriu concretamente a discussão da instituição da Arbitragem Tributária no Brasil, ele ultrapassa pontos de diversos debates, como, por exemplo, o alto custo da Arbitragem Tributária.

Nesse ponto o PL, no seu art. 16-E, determina que as despesas com o procedimento arbitral serão adiantadas pelo executado e não podem exceder o valor fixado a título de honorários advocatícios, que deverão ser fixados em consonância com o art. 85 do CPC, de acordo com o art. 16-D do PL.

Além disso, o PL prevê, ainda, no seu art. 16-F, “o controle da Arbitragem Tributária pelo Poder Judiciário, assegurando às partes o direito de pleitear a declaração de nulidade da sentença arbitral ao órgão judicial competente, caso contrarie súmula

¹⁵⁶ XAVIER. Camila Siqueira. A arbitragem em matéria tributária no Brasil: avanços e desafios. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 7, n. 8, janeiro/junho, p. 21-57, 2019. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/36609> Acesso em: 27 nov. 2019.

¹⁵⁷ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei nº 4.257**, 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 específica. Brasília, 2019 Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>. Acesso em: 3 nov. 2019.

vinculante, decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade ou acórdão proferido em sede de repetitivo ou repercussão geral”¹⁵⁸.

Não há restrição ou delimitação quanto as matérias tributárias que serão arbitráveis, nem mesmo limites quanto aos valores envolvidos, a única condição determinada pelo PL é que o debate sobre a dívida tributária já tenha chegado ao Judiciário e a arbitragem seja utilizada como uma via alternativa após os processos já ajuizados, sendo livre escolha do contribuinte.

Mas, por mais inovador e estimulante, o mencionado PL necessita ultrapassar algumas questões que ainda se encontram fragilizadas, como a necessidade da instituição da Arbitragem acompanhada de uma alteração no CTN, via Lei Complementar, passando a prever expressamente a sentença arbitral como causa de extinção da relação jurídica tributária, trazendo maior segurança jurídica ao instituto.

Além disso, por mais que o PL deixe claro, no seu art. 16-A, que a arbitragem só será instaurada após a execução fiscal e desde que garantido o débito, o que pressupõe a suspensão as exigibilidade do crédito tributário, conforme art. 151, do CTN, porém, há necessidade de uma previsão expressa da suspensão processual para evitar a movimentação concomitante do tribunal arbitral e o judicial com a execução fiscal.

Por fim, o PL deixou claro que a solução pela via arbitra é o exercício de vontade realizado pelo próprio contribuinte, assegurando que se trata de um direito potestativo, mas é necessário que o Poder Executivo, através de uma portaria ou decreto, que preveja a possibilidade da Arbitragem aos casos previstos em Lei, manifestando, assim, a vontade da Fazenda Pública em resolver o litígio pela arbitragem.

Fácil perceber, então, que por mais que o PL tenha ainda questões a serem avançadas, o instituto da Arbitragem Tributária seria um grande avanço para a modernização dos modelos de resolução de conflitos existentes no Brasil, os quais, como visto em tópico anterior, encontram-se cada vez mais congestionados. Além disso, essa modernização legislativa estará em consonância com as diretrizes do CPC de 2015, o qual privilegia os meios alternativos de resolução de conflitos, como a arbitragem e a mediação.

¹⁵⁸ Ibidem.

4.3 AS VANTAGENS DO SISTEMA ARBITRAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Como visto, o instituto da Arbitragem Tributária no Brasil tem como escopo trazer mais celeridade, eficiência e especificidade nas decisões, o que beneficia não só o contribuinte, mas também ao Estado.

Um estudo realizado pela Escola de Arbitragem Internacional, de Queen Mary, Universidade de Londres, elenca como principais vantagens da Arbitragem em matéria tributária: (i) a exequibilidade dos laudos arbitrais; (ii) flexibilidade procedimental; (iii) possibilidade de escolha de árbitros; (iv) neutralidade; (v) definitividade das decisões; (vi) celeridade procedimental e (vii) custo¹⁵⁹.

A exequibilidade dos laudos arbitrais tem maior relevância no direito tributário internacional, o que é de extrema importância na era globalizada em que as relações tributárias entre os países são caracterizadas pela multipolaridade. Tal característica facilita as relações multipolares entre os países.

A flexibilidade procedimental da arbitragem possibilita a previsão contratual da Arbitragem por meio de cláusula arbitral ou compromisso arbitral. Além disso, de acordo com Paulo Osternack Amaral, outra vantagem que decorre da flexibilização do procedimento é a prevalência pela autonomia da vontade das partes, que escolhem desde os árbitros até a legislação aplicável, o que não é visto na jurisdição estatal comum¹⁶⁰.

Essa autonomia na escolha dos árbitros se coaduna em outra vantagem do procedimento, qual seja a especialidade dos árbitros em matéria tributária, ensejando, assim em decisões mais especializadas e técnicas, bem como a sua neutralidade.

A especialidade dos árbitros é uma vantagem muito relevante para a atualidade, na medida em que o Poder Judiciário não possui Câmaras e nem Varas de julgamento específicas sobre o Direito Tributário, sendo os processos submetidos à livre distribuição, o que faz com que as decisões fiquem aquém dos anseios da população, pois o ramo do Direito Tributário é dotado de elevado grau de especificidade que exige do magistrado uma vivência maior com a matéria.

Ademais, a importância da especificidade na resolução dos conflitos pela Arbitragem foi reconhecida inclusive pelo STF, no julgamento da ADI 5062, de

¹⁵⁹ ESCOBAR, op. cit., p. 53.

¹⁶⁰ AMARAL, Paulo Osternack. **Arbitragem e administração Pública**: aspectos processuais, medidas de urgência e instrumentos. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 35

relatoria do Ministro Luiz Fux, ao afirmar que “a mediação e a arbitragem, enquanto métodos voluntários e alternativos à jurisdição estatal, (i) minimizam a demanda pelo Poder Judiciário e (ii) propiciam a análise dos conflitos intersubjetivos por técnicos e especialistas no tema”¹⁶¹.

Quanto a neutralidade, destaca-se que o termo mais correto seria a imparcialidade, pois ser imparcial é não favorecer o tratamento para nenhuma das partes, agir de maneira igualitária, enquanto que ser neutro é ser indiferente quanto ao resultado final do procedimento¹⁶².

Nesse sentido, o art. 13, §6º, da LAB determina que o árbitro deverá sempre agir com imparcialidade, independência, competência, diligência e discricção. Quanto a definitividade das decisões arbitrais tem-se que a decisão arbitral é irrecorrível, tendo força de título executivo judicial, podendo haver pedido de correção de erro material no prazo de 5 (cinco) dias, bem como pedido de esclarecimento de possíveis dúvidas, conforme art.33, §4º, da LAB¹⁶³.

Tal definitividade das decisões ocorre a partir da vinculação que a própria sentença arbitral alcançará tanto ao Fisco quanto ao Contribuinte, de maneira que o mérito da decisão não poderá ser revisto pelo judiciário - salvo se comprovada alguma anulabilidade, de acordo com os arts. 12, III; 21, §2º, 26 e 32 da LAB -, trazendo maior segurança jurídica às partes e previsibilidade das relações jurídicas entre o Fisco e o Contribuinte, na medida em que torna desnecessária a rediscussão do mérito¹⁶⁴.

A arbitragem assegura a todos a razoável duração do processo através da sua celeridade, nos termos no art. 5º, LXXVIII, do texto constitucional¹⁶⁵. Isso ocorre na medida em que, como já abordado anteriormente, de acordo com pesquisa realizada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), o tempo médio de duração de uma execução fiscal na Justiça Federal é de 98 meses, ou seja, 8 anos, 2 meses e 9 dias. Já a duração de um processo da mesma espécie submetido a Arbitragem possui um tempo médio de duração de 18 meses.

Tomando como base a experiência concreta de Portugal, a doutrina portuguesa frisou como principais vantagens da instauração da Arbitragem Tributária “a redução de

¹⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.062 DF**. Relator: ministro Luiz Fux. Data de Julgamento: 27/10/2016. Data de Publicação: DJE 21/06/2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI5062ementa.pdf>. Acesso em: 2 nov. 2019.

¹⁶² XAVIER, op. cit., p.44-5.

¹⁶³ BRASIL, 1996.

¹⁶⁴ Ibidem.

¹⁶⁵ BRASIL, 1988.

um volume considerável de processos que estavam aguardando julgamento, a celeridade na resolução dos litígios e a eficácia da tutela dos direitos envolvidos”¹⁶⁶, ou seja, a sua celeridade.

Foi possível observar um descongestionamento do judiciário e administrativo fiscal em Portugal, bem como a obtenção de decisões de maneira mais célere, na medida em que, como visto anteriormente, em Portugal o prazo médio para se chegar a uma sentença arbitral é de 4/5 meses, o que traz mais segurança jurídica ao contribuinte, que pode pautar com mais certeza e rapidez os seus atos futuros de acordo com a decisão da sentença arbitral.

Tal descongestionamento das vias judiciais e administrativas foi notório, na medida em que a Arbitragem conseguiu retirar dos tribunais judiciais e administrativos cerca de 3.450 processos, que perfazem o montante de 781.527.423,83 euros¹⁶⁷.

Os custos também foram elencados como uma vantagem da Arbitragem Tributária, pois, conforme pesquisa realizada por Marcelo Ricardo Escobar, um processo judicial julgado em dezembro de 2015, custaria pela via Arbitral aproximadamente R\$ 1.372.225,35 (um milhão, trezentos e setenta e dois mil, duzentos e vinte e cinco reais e trinta e cinco centavos). Já no judiciário, esse mesmo processo custaria aproximadamente R\$ 2.697.459,18 (dois milhões, seiscentos e noventa e sete mil, quatrocentos e cinquenta e nove reais e dezoito centavos), após o cálculo da incidência de juros e correção monetária, ou seja, 104% a mais que o custo do procedimento arbitral¹⁶⁸.

Outra vantagem abordada por Antônio Souza Ribas destaca é a melhora na relação entre o Fisco e o Contribuinte, pois no processo arbitral os envolvidos participam de maneira mais efetiva e representativa, na medida em que a Arbitragem permite mais diálogo em todo o decorrer do seu julgamento¹⁶⁹.

Por fim, cumpre informar que a confidencialidade, muito tratada como uma vantagem da arbitragem em geral, não se submete a Arbitragem Tributária, pois como se trata de uma arbitragem envolvendo a Administração Pública essa confidencialidade deve ser afastada, tendo em vista o art. 37 da CRFB, que tem como um dos princípios explícitos a publicidade. Nesse sentido, a Lei nº 13.129 de 2015, incluiu o §3º no art. 2º da LAB, dispondo que: “Art. 2º A arbitragem poderá ser de direito ou de equidade, a

¹⁶⁶ HAMMOUD. op. cit., p. 153.

¹⁶⁷ ASSIS, op. cit., p. 185.

¹⁶⁸ ESCOBAR, op. cit., p. 69.

¹⁶⁹ RIBAS, op. cit., p. 223.

critério das partes. § 3º A arbitragem que envolva a administração pública será sempre de direito e respeitará o princípio da publicidade”¹⁷⁰.

Portanto, diante de tais vantagens e da positiva experiência obtida por Portugal, demonstra-se clara a necessidade de instaurar a Arbitragem Tributária no Brasil, uma vez que o país necessita de uma reforma nos meios de resolução de litígios até então existentes, que se encontram demasiadamente congestionados, conforme já explorado em tópico anterior.

¹⁷⁰ BRASIL, 2015.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A discussão a respeito da introdução da Arbitragem Tributária no Brasil vem ganhando espaço nos últimos anos em decorrência da crise que assola o judiciário, bem como a seara administrativa de resolução de litígios, que devido ao seu congestionamento e conseqüente morosidade na resolução dos conflitos, acaba por violar o princípio constitucional da razoável duração do processo, previsto no art. 5º, LXXVIII, da CRFB.

Tal congestionamento, como abordado no presente trabalho, tem como um dos principais responsáveis as Execuções Fiscais e o Direito Tributário, os quais correspondem a uma taxa de congestionamento de 90% perante o judiciário brasileiro¹⁷¹.

Não é diferente na seara administrativa fiscal, que, de acordo com relatório do CARF, este possuía um estoque de 122.371 processos em andamento, que correspondiam a R\$ 603.77 bilhões em créditos tributários pendentes de julgamento¹⁷².

Assim, abordando uma análise comparada do Direito Tributário brasileiro com o de Portugal, foi possível observar que, assim ocorre hoje no Brasil, Portugal também se viu diante de um elevado congestionamento de processos fiscais pendentes de julgamento, o que acarretava em uma verdadeira crise de solvência fiscal na medida em que Portugal tinha um estoque de dívida ativa relevante e necessitava de uma solução para arrecadar e cobrar de maneira mais rápida o crédito tributário.

Diante deste cenário, que foi ainda corroborado pela crise econômica de 2008 que assolou o Estado Português, Portugal buscou medidas para uma reestruturação econômica, visando a instauração de um instrumento que trouxesse maior celeridade na resolução dos litígios tributários, que alcançavam um montante de 13 bilhões de euros em 2011¹⁷³.

Assim, através do Decreto-Lei nº 10 de 20 de janeiro de 2011, Portugal introduziu a Arbitragem Tributária como meio alternativo de resolução dos litígios envolvendo a matéria fiscal, logrando êxito ao alcançar o seu principal objetivo, qual seja, o descongestionamento das searas judicial e administrativa fiscal, bem como

¹⁷¹ CNJ, 2019.

¹⁷² CARF, 2019.

¹⁷³ RIBAS, op. cit., p. 31.

passando a alcançar decisões arbitrais no prazo médio de 4/5 meses, trazendo maior segurança jurídica ao contribuinte.

Como visto, Portugal ultrapassou barreiras doutrinárias que enraizavam a ideia da impossibilidade da instituição da Arbitragem Tributária, como a questão da indisponibilidade do crédito, que também é defendida pela doutrina brasileira contrária a esse instituto.

Mas, como abordado no presente trabalho, essa questão demonstra-se superada na medida em que o crédito tributário em si não é indisponível, mas apenas a atividade administrativa de lançamento e cobrança realizada pela própria Administração Pública.

Além disso, a opção pela arbitragem é apenas o exercício, pelo contribuinte, da sua livre escolha por uma via de resolução de litígios, seja ela a judicial, administrativa ou arbitral, não sendo, portanto, uma renúncia ao judiciário, como tenta induzir parte da doutrina contrária.

Portanto, conclui-se no presente trabalho, que a Arbitragem Tributária é uma saída necessária e emergente para o congestionamento presente no judiciário e na seara administrativa fiscal no Brasil, possuindo como norte a experiência positiva de Portugal, que introduziu o instituto diante do mesmo cenário atual brasileiro.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. Eficiência processual e recuperabilidade do crédito tributário. **Revista Justiça e Cidadania**, v. 221, Rio de Janeiro, jan. 2019. Disponível em: <https://www.editorajc.com.br/eficiencia-processual-e-recuperabilidade-do-credito-tributario/>. Acesso em: 14 out. 2019.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado**. São Paulo: Método, 2007.
- ALMEIDA, Mayara. Introdução ao estudo do processo administrativo tributário brasileiro. **Revista Jus**, Piauí, 2017. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/61704/introducao-ao-estudo-do-processo-administrativo-tributario-brasileiro>. Acesso em: 2 out. 2019.
- AMAERJ. **Brasil é o 5º país que mais utiliza a arbitragem no mundo**. Rio de Janeiro: AMAERJ, 2017. Disponível em: <http://amaerj.org.br/noticias/brasil-e-o-5o-pais-que-mais-utiliza-arbitragem-no-mundo/>. Acesso em: 20 out. 2019.
- AMARAL, Paulo Osternack. **Arbitragem e administração Pública**: aspectos processuais, medidas de urgência e instrumentos. Belo Horizonte: Fórum, 2012.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ASSIS, Lucas Calafiori Catharino de. A arbitragem tributária no contexto brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa**, v. 59, n. 1, p. 163-188, 2018. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/507014>. Acesso em: 10 set. 2019.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2018.
- BONA, André. **Impostos no Brasil**: por que a carga tributária brasileira é tão alta? São Paulo, 2018. Disponível em: <https://andrebona.com.br/impuestos-no-brasil-por-que-a-carga-tributaria-brasileira-e-tao-alta/>. Acessado em: 29 set. 2019.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2018]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 10 out. 2019.
- BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil**, de 25 de março de 1824. Manda observar a Constituição Política do Imperio, oferecida e jurada por Sua Magestade o Imperador. Brasil, 1824. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em: 12 out. 2019.
- BRASIL. **Decreto nº 3.900**, de 26 de junho de 1867. Regula o Juízo Arbitral do Commercio. Brasil, 1867. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dim/DIM3900.htm. Acesso em: 12 out. 2019.

BRASIL. **Decreto nº 70.235**, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm. Acesso em: 18 set. 2019

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 32**, de 11 de setembro de 2001. Altera dispositivos dos arts. 48, 57, 61, 62, 64, 66, 84, 88 e 246 da Constituição Federal, e dá outras providências. Brasília, 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc32.htm. Acesso em: 10 set. 2019.

BRASIL. **Lei nº 556**, de 25 de junho de 1850. Código Comercial. Brasil, 1850. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l0556-1850.htm. Acesso em: 12 out. 2019.

BRASIL. **Lei nº 3.071**, de 1 de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Brasilç, 1916. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm. Acesso em: 12 out. 2019.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 10 set. 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.307**, de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre a arbitragem. Brasília, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm. Acesso em: 10 out. 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.784**, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm. Acesso em: 18 set. 2019.

BRASIL. **Lei nº 13.105**, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 12 out. 2019.

Brasil. **Lei nº 13.129**, de 26 de maio de 2015. Altera a Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, e a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para ampliar o âmbito de aplicação da arbitragem e dispor sobre a escolha dos árbitros quando as partes recorrem a órgão arbitral, a interrupção da prescrição pela instituição da arbitragem, a concessão de tutelas cautelares e de urgência nos casos de arbitragem, a carta arbitral e a sentença arbitral, e revoga dispositivos da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996. Brasília, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13129.htm. Acesso em: 12 out. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 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. (LEI KANDIR). Brasília, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 20 set. 2019.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei nº 4.257**, 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. Brasília, 2019 Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>. Acesso em: 3 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.062 DF**. Relator: ministro Luiz Fux. Data de Julgamento: 27/10/2016. Data de Publicação: DJE 21/06/2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI5062ementa.pdf>. Acesso em: 2 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal federal. **Ação Indireta de Inconstitucionalidade nº 1917 DF**. Relator: ministro Ricardo Lewandowski. Data do Julgamento: 26/04/2007. Data de Publicação: DJe 087 23/08/2007. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/757451/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1917-df>. Acesso em: 2 nov. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental nº 11308 MS**. Relator: ministro Luiz Fux. Data de julgamento: 28/06/2006. Data de Publicação: DJ 14/08/2006, p. 251. S1 Primeira Seção. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/39581/agravo-regimental-no-mandado-de-seguranca-agrg-no-ms-11308-df-2005-0212763-0>. Acesso em: 12 out. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Mandado de Segurança nº 11308 DF**. Relator: ministro Luiz Fux. Data de Julgamento: 09/04/2008. Data de Publicação: DJ 19/05/2008. S1 1.seção. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/601873/mandado-de-seguranca-ms-11308-df-2005-0212763-0>. Acesso em: 12 out. 2019.

CAAD. **A utilização do CAAD tem várias vantagens**. Portugal, 2019. Disponível em: <https://www.caad.org.pt/?view=article&id=22:tributario-vantagens&catid=14>. Acesso em: 12 out. 2019.

CAMPOS. Diogo Leite Campos. A arbitragem tributária: breves notas sobre a arbitragem tributária. **Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal**, Portugal, v. 4, n. 4, p. 21-22, 2011. Disponível em: <https://pt.calameo.com/read/000324981a6a7a94016bf>. Acesso em: 10 out. 2019.

CARF. **CARF esclarece informações de dados gerenciais**. Brasília, 2019. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/situacao-do-atual-estoque-do-carf>. Acesso em: 12 out. 2019.

CARF. **Relatórios Gerenciais do CARF**. Brasília, 2018. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/dados-abertos.pdf>. Acesso em: 19 out. 2019.

CARRAZZA. Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CNJ. **Conselhos profissionais estão entre os maiores litigantes na execução fiscal**. Brasília: CNJ, 2019. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/conselhos-profissionais-estao-entre-os-maiores-litigantes-na-execucao-fiscal/>. Acesso em: 1 out. 2019.

CNJ. **Justiça em números 2019**. Brasília: CNJ, 2019. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>. Acesso em: 10 out. 2019.

COSTA, Leonardo de Andrade. **Sistema Tributário Nacional**. Daniela Gueiros Dias (Colab.) Rio de Janeiro: FGV, 2016. Disponível em: https://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u1882/sistema_tributario_nacional_2016-2.pdf. Acesso em: 15 set. 2019.

CREPALDI, Thiago. Execuções fiscais chegam a quase 60% dos processos em tramitação no TJ-SP. **Revista Conjur**, São Paulo, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-set-12/execucoes-fiscais-chegam-60-acervo-tj-sp>. Acesso em: 1 out. 2019.

ESCOBAR, Marcelo Ricardo. **Arbitragem Tributária no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2017, p. 48-49.

GODOY, Arilda Schmidt. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **RAE - Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57-63, 1995.

FICHTNER, José Antônio; MANNHEIMER, Sérgio Nelson; MONTEIRO, André Luis. **Teoria Geral da Arbitragem Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

GOMES, Marcus Lívio. Perspectivas para a execução fiscal no Brasil: execução fiscal judicial x execução fiscal administrativa – qual o melhor caminho? **Revista CEJ**, Brasília, ano XIII, n. 45, p. 86-101, abr./jun. 2009. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/caju/EXEC-3.PDF>. Acesso em: 10 out. 2019.

HAMMOUD, Leonardo Rocha. **Arbitragem Tributária: a experiência portuguesa e a realidade brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de segurança em matéria tributária**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2013.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

MARQUES, Daniela. Seminário **Arbitragem Tributária: experiência portuguesa e desafios para implantação no Brasil**. Belo Horizonte: CABH, out. 2017. Disponível em: <http://www.cabh.org.br/seminario-arbitragem-tributaria-experiencia-portuguesa-e-desafios-para-implantacao-no-brasil/>. Acesso em: 10 out. 2019.

MARTINS, Pedro A. Batista. O poder judiciário e a arbitragem: quatro anos da Lei nº 9.307/96 (3ª parte). **Revista Forense**, Belo Horizonte, MG, v. 359, ano 98, jan./fev., 2002.

MENDONÇA, Priscila Faricelli. **Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

¹ MIGALHAS. **Advogado compara custos de arbitragem com o judiciário**. Brasília, 2014. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI194127,11049-Advogado+compara+custos+da+ arbitragem+com+o+Judiciario>. Acessado em: 19 out. 2019.

MUNIZ, Joaquim de Paiva; BONIZZI, Marcelo José Magalhães; FERREIRA, Olavo Augusto Vianna Alves (Coord.). **Arbitragem e Administração Pública: temas polêmicos**. São Paulo: Migalhas, 2018.
NOGUEIRA, Rui Barbosa. **As fontes do Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NABAIS, José Casalta. TA, Reflexão sobre a introdução da arbitragem tributária. **Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal**, v. 1, n. 1, jan./jun. 2011. Disponível em: <https://www.sinprofaz.org.br/artigos/reflexao-sobre-a-introducao-da-arbitragem-tributaria1/>. Acesso em: 15 out. 2019.

OLIVEIRA, Gustavo Justino. Incentivos às arbitragens com a Administração Pública. **Revista Jota**, São Paulo, jun. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/incentivos-as-arbitragens-com-a-administracao-publica-27062019>. Acesso em: 3 nov. 2019.

PGFN. **PGFN em números 2019**. Brasília, 2019. Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf/view. Acesso em: 20 out. 2019.

PORTUGAL. **Constituição da República Portuguesa**. Portugal, 2005. Disponível em: <https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/Constituicao RepublicaPortuguesa.aspx>. Acesso em: 12 out. 2019.

PORTUGAL. **Decreto-Lei nº 6**, de 31 de janeiro de 1996. Altera o Código do Procedimento Administrativo. Portugal, 1996. Disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/604850/details/maximized>. Acesso em: 10 out. 2019.

PORTUGAL. **Decreto-Lei nº 10**, de 20 de janeiro de 2011. Regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril. Portugal, 2011. Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/280904/details/normal>. Acesso em: 18 out. 2019.

PORTUGAL. **Decreto-Lei n° 398**, de 17 de dezembro de 1998. Lei Geral Tributária. Portugal, 1998. Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/34438775/view?>. Acesso em: 10 out. 2019.

PORTUGAL. **Decreto-Lei n° 442**, de 15 de novembro de 1991. Aprova o Código do Procedimento Administrativo. Portugal, 1991. Disponível em: https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/316935/details/normal?p_p_auth=N9EsONqT. Acesso em: 10 out. 2019.

PORTUGAL. **Despacho n° 5097**, de 12 de fevereiro de 2009. Autoriza a criação de um centro de arbitragem a funcionar sob a égide da Associação CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa. Portugal, 2009. Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/1370720/details/normal?q=Despacho+n.%C2%BA%205097%2F2009%2C%20do+Gabinete+do+Secret%C3%A1rio+de+Estado+da+Justi%C3%A7a%2C%20de+12+de+fevereiro+de+2009>. Acesso em: 12 out. 2019.

PORTUGAL. **Lei n° 15**, de 22 de fevereiro de 2002. Aprova o Código de Processo nos Tribunais Administrativos (revoga o Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho) e procede à quarta alteração do Decreto-Lei n.º 555/99, de 16 de Dezembro, alterado pelas Leis n.os 13/2000, de 20 de Julho, e 30-A/2000, de 20 de Dezembro, e pelo Decreto-Lei n.º 177/2001, de 4 de Julho. Portugal, 2002. Disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/280920/details/maximized>. Acesso em: 10 out. 2019.

PORTUGAL. **Lei n° 31**, de 29 de agosto de 1986. Arbitragem Voluntária. Portugal, 1986. Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/218957/details/normal?q=Lei+n.%C2%BA%2031%2F86%2C%20de+29+de+agosto>. Acesso em: 15 out. 2019.

RIO DE JANEIRO (Estado). Poder Judiciário. **Relatório de Execuções Fiscais**. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <http://www.tjrj.jus.br/web/guest/transparencia/relatorios/execucao-fiscal>. Acesso em: 29 set. 2019.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTOS, Sandra Laranjeiro dos. **A arbitragem tributária no quadro da resolução alternativa de litígios**. 2012. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídico-Políticas, Direito Fiscal) – Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, Portugal, 2012.

SARAIVA ADVOGADO. **Processo Tributário**: características do processo judicial e do processo administrativo no âmbito do Direito Tributário. São Paulo, 2015. Disponível em: <https://juridicocerto.com/p/alexandrescn/artigos/processo-tributario-caracteristicas-do-processo-judicial-e-do-processo-administrativo-no-ambito-do-direito-tributario-1482>. Acesso em: 2 out. 2019.

SERRA, Manuel dos Santos Serra. Arbitragem administrativa e tributária: apontamento sobre os antecedentes da arbitragem. **Revista Arbitragem Tributária**, v. 3, p. 6-9, jun. 2015. Disponível em: <https://www.caad.org.pt/publicacoes/artigos>. Acesso em: 10 out. 2019.

SILVA, Arthur Bernardo da Rocha e. A crise da execução fiscal. **Revista Jus**, Piauí, jul. 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/67427/a-crise-da-execucao-fiscal>. Acesso em: 1 out. 2019.

SOUSA, Jorge Manuel Lopes de. Breve nota sobre a implementação da arbitragem em matéria tributária Arbitragem newsletter Fiscal. **CAAD**, out. 2011. Disponível em: <https://www.caad.org.pt/publicacoes/newsletter?view=article&id=23:newsletter-out-2011&catid=32:newsletter>. Acesso em: 24 out. 2019.

TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte, MG, v. 1, n. 2, mar./abr. 2003. Disponível em: <http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=12926>>. Acesso: 22 out. 2019.

TRINDADE, Carla Castelo. **Regime jurídico da Arbitragem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2016. p. 42.

VILLA-LOBOS, Nuno. **Arbitragem Tributária: a experiência portuguesa**. CAAD, 2017. Disponível em: https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/nuno_apresentacao_nvl_-_vf_-_17-09-2017_0.pdf. Acesso em: 18 out. 2019.

XAVIER, Camila Siqueira. A arbitragem em matéria tributária no Brasil: avanços e desafios. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 7, n. 8, janeiro/junho, p. 21-57, 2019. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/36609> Acesso em: 27 nov. 2019.