



ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: ASPECTOS TEÓRICOS E POSSIBILIDADE JURÍDICA*

TAX ARBITRATION: THEORETICAL ASPECTS AND LEGAL POSSIBILITY

Ian Fernandes de Castilho**

RESUMO: O atual momento de litigiosidade e ineficácia do sistema de cobrança de débitos tributários merece atenção e uma revisão profunda. A falha na cobrança dos débitos fiscais tem como resultado a falha também na prestação dos serviços que dependem destes numerários. Neste ambiente, o trabalho pretende apresentar os fundamentos teóricos que justifiquem a arbitragem tributária como mecanismo viável de resolução de litígios.

Palavras-Chave: Arbitragem; Direito Tributário; Crédito Tributário.

ABSTRACT: The current moment of litigation and ineffectiveness of the system of collection of tax debts merits attention and a deep revision. The failure to collect tax debts results in a failure to provide the services that depend on these amounts. In this environment, the paper intends to present the theoretical foundations that justify the tax arbitration as a viable mechanism of dispute resolution.

Keywords: Arbitration; Tax Law; Tax Credit.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem o fito de apresentar os fundamentos teóricos que justifiquem a arbitragem tributária como mecanismo viável de resolução de litígios, bem como sustentar sua possibilidade jurídica refutando o argumento de impossibilidade por violação ao princípio da supremacia do interesse público ou de sua indisponibilidade.

Ainda que vivendo sobre a égide de inserção da Justiça Multiportas no ordenamento pátrio, principalmente com o advento do Código de Processo Civil, Lei de Mediação e Reforma da Lei de Arbitragem, todos de 2015 (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, lei nº 13.140, de 26 de junho de 2015 e lei nº 13.129, de 26 de maio de 2015, respectivamente) , não se pode olvidar que vivemos um momento de hipertrofia judiciária, tanto por um movimento de judicialização da vida

*Artigo submetido em 05 mai. 2018 e aceito para publicação em 06 jun. 2019. Publicado em 30 jul. 2019.

** Pós-graduando em Direito Público pela PUC-Minas, Belo Horizonte, Minas Gerais, Brasil / mmcastilhos@hotmail.com

privada, mas também da politização do judiciário. Portanto, se faz mister buscar a modernização dos meios de estabilização de conflitos.

A realidade jurídica atual levou a população à Cultura da Sentença (SANTOS, 2016) que consiste na delegação do tratamento dos conflitos essencialmente pelo Poder Judiciário. Tais conflitos hoje não só a vida privada como até mesmo sentimentos humanos, lidando com questões como o uso do nome social dos transexuais, o casamento homoafetivo, a igualdade de gênero e outros conflitos vitais para a Democracia, tentando assim estabilizar conflitos sociais de uma sociedade supercomplexa.

Por outro lado o paradigma da Cultura da Sentença hoje disseminado criou um imaginário social de um juiz que tudo pode e tudo sabe, que com seu senso de justiça e conhecimento jurídico é capaz de chegar a resposta certa ou na melhor o possível em todo e qualquer tipo de caso, até mesmo naqueles que demandam conhecimento de outras ciências que os juristas não dominam.

No que tange ao Direito Tributário, é importante ressaltar que a lide se desenha no mundo dos fatos diferentemente que outros ramos do Direito como o Familiar, Penal, etc. Lide, no conceito clássico é a resistência a uma pretensão de Direito que em matéria tributária diz respeito normalmente a existência do fato gerador ou a legalidade do lançamento, o que não possui tanta complexidade jurídica quanto outros tipos de processo, doutro modo possui maior complexidade técnica.

Neste ambiente cabe deixar as matérias de maior complexidade jurídica, política e filosófica aos Magistrados, muito embora certas minúcias técnicas fogem ao conhecimento jurídico, exceto de um grupo muito específico de tributaristas, vez que o sistema tributário é “excessivamente minucioso, prolixo, casuístico e obscuro, abrangendo inúmeros regimes ou normas especiais” (LAPATZA, 2004) justamente pela Justiça Tributário tentar invadir outros ramos como o das Ciências Contábeis, tecnicidade possível na Arbitragem.

Entre os óbices alegados para a Arbitragem Tributária A indisponibilidade do crédito tributário – princípio que determina que o crédito tributário não pode ser livremente negociado pelo gestor - é posta como principal argumento contra. O primeiro capítulo do livro de propõe a combater o argumento através da evolução histórica do Direito Tributário e do conceito de princípios, demonstrando assim a possível incompatibilidade do dito princípio com o ordenamento jurídico.

A falta de regulamentação legal é o maior óbice para não haver arbitragem no Brasil. Entretanto, isso não gera a impossibilidade jurídica da regulamentação que dependerá de uma lei complementar a permitindo e uma lei ordinária a regulamentando, posto que a Lei Geral de Arbitragem excluiu o Direito Tributário.

Tais questões só podem ser enfrentadas a luz do estudo na natureza jurídica da arbitragem tributária, bem como pelo teste de validade da mesma com o Direito Brasileiro. Primeiramente, será analisado a história, princípios e objeto do direito tributário para determinar se há ou não uma

indisponibilidade do crédito tributário – principal conservadorismo teórico impeditivo da arbitragem tributária. No segundo capítulo será analisado os modelos já existentes de discussão e cobrança da obrigação tributária e no terceiro capítulo será trazido o debate da natureza jurídica da arbitragem e do modelo a ser apropriado.

1 A ARBITRAGEM É COMPATÍVEL COM O DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO?

O primeiro problema a se analisar é se há compatibilidade da arbitragem com o Direito Brasileiro, uma vez que existe forte resistência no cenário acadêmico fundados na indisponibilidade do crédito tributário, no princípio da legalidade e na incapacidade do Poder Público transacionar (MELO FILHO, 2018). Dito isto, será analisado a história do Poder de Tributar, bem como a estrutura normativa do Direito Tributário Brasileiro para que seja avaliado a compatibilidade do instituto com o conjunto normativo pátrio.

1.1 BREVE HISTÓRIA DO PODER DE TRIBUTAR

Com o advento das Constituições modernas foi regulado e limitado o ato de instituir e cobrar tributos o que preteritamente fora ligado com abusos, coerção e confisco.

Tais limitações e regulamentações não possuem data tão remota, como pode-se observar na doutrina pátria, “Em tempos recuados e até bem pouco – há cerca de três séculos apenas – o jus tributandi e o jus puniendi eram atributos do poder sem peias dos governantes. Muito poder e abuso e pouca justiça. De lá para cá, o poder foi sendo limitado.” (COÊLHO, 2012)

A ideia de Tributo pode ser encontrada já na Grécia Antiga com o pagamento das “*eisphora*”, imposto pago pelos cidadãos, sobre seu patrimônio para ajudar nos gastos de guerra. Estima-se que tal tributo foi criado em 428 A.C. Vale ressaltar que “Não Brota a concepção de um sistema fiscal; nasce a noção de coerção que não atinge a liberdade individual do grego” (OLIVEIRA, 2010) posto que de fato o que nasce é um auxílio ao Estado para alcançar a finalidade pública de defesa, baseado no senso de dever do Homem Ateniense. Há também que se notar que tal tributo tinha natureza de empréstimo de guerra que seria ressarcido com o espólio de guerra.

O Império Romano, por sua vez, cobrava o *Tribus* classificando os cidadãos segundo sua fortuna, medindo assim os deveres fiscais para com o Império que seria desembolsado em caso de exigência pela cidadania da comunidade. Conciliava-se a coação com a liberdade ao entender que havia na verdade um empréstimo com contraprestações estatais.

Vale ressaltar que os homens livres possuíam deveres com a coletividade, não importando em sujeição. A liberdade para estes somente era o que se inseria em sua polis (SHOUERI, 2012). O mesmo vale para o caso Romano, já que o *Tribus* era o preço da liberdade de seu povo, o exercício da cidadania.

Claro que as terras conquistadas não gozavam da mesma liberdade, estas sim eram obrigadas a pagar compulsoriamente para o sustento de Roma. Apenas com a cunhagem da moeda é que surgem as taxas judiciais e impostos aduaneiros ordinariamente e extraordinariamente os impostos de guerra.

Ambas as formas históricas fazem parte do que Aliomar Baleeiro (2011) chama de fase parasitária, tendo em vista que muito embora os cidadãos não fossem obrigados, via de regra, a pagar tributos, as terras vencidas eram.

Na Idade Média Europeia o Tributo é usado como fonte de riqueza e luxo em termos insuportáveis aos cidadãos, tanto na fase Dominial da baixa idade média, pelos senhores feudais, quanto na fase Regalista após a consolidação das Monarquias. São estas a segunda e terceira fase histórica.

No período dominial os “tributos” são cobrados naquilo que convencionou-se chamar de Estado Patrimonial. O feudalismo foi uma relação, quase contratual, de direitos e deveres entre os suseranos e os vassalos. Estes prometiam defender as terras daqueles com a finalidade de ganhar proteção e segurança. Com o decorrer do tempo e ampliação dos poderes dos suseranos já denominados senhores castelão, os mesmos detinham dentro das suas terras poder judicante e de instituição de contribuições.

No período Monárquico, eram cobrados principalmente oito tipos de impostos, quais sejam: a *corveia*, trabalho forçado dos servos para preservação do castelo e das muralhas, a *talha* para a proteção dos senhores, a *banalidades* pelo uso do forno, moinho, forja e prensa, a taxa de casamento, a *mão-morta* em decorrência da herança, o *dizimo* as igrejas, a *péage* pelo uso dos caminhos dos senhores, a *gabela* sobre o sal e a *chévage* sobre os servos e alforriados.

Já na fase tributária propriamente dita, o limite ao poder arbitrário de tributação começa a ser limitado, ainda embrionariamente, na Carta Magna de 1215, assinada por João sem Terra após a revolta dos barões consagrando o princípio da legalidade indicando o conselho comum do reino como órgão de controle da instituição de tributos. Outros marcos históricos relevantes foi o *Poll Tax* em 1337 e por fim a Revolução Gloriosa de 1688 que ensejou a Bill of Rights em 1689 que faz nascer o "gérmen, um regime financeiro radicalmente novo: autorização do imposto; fiscalização do gasto". (BUJANDA apud OLIVEIRA, 2010).

Vivemos hoje a chamada Fase Social em que, além da finalidade Fiscal o Tributo também tem finalidades Extrafiscais (parafiscais, não-fiscais), ou seja, sociopolíticas, como a

regulação de mercado e garantia da Justiça Distributiva Social. Dentro deste paradigma a Constituição Portuguesa em seu art. 101 diz que O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

No Brasil, é importante notar duas finalidades essenciais para o Tributo, quais sejam, financiar os serviços públicos assegurar o cumprimento do art. 3º da CF (SABBAG, 2016). Corrobora tal entendimento a lei 4.320/64, o Tributo é considerado receita corrente (art. 11, § 4º) que é aquela destinada as despesas correntes que garantem das prestações de serviços públicos.

1.2 LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR

Alude a doutrina (COÊLHO, 2012) que a tradição justributária brasileira atual agasalhou na Constituição as minúcias do Direito Tributário como nenhuma outra. Isto leva o tributarista brasileiro a ter a Constituição Federal como o principal instrumento de estudo, estando nela os temas mais importantes, quais sejam: a) repartição de receita; b) competência tributária; c) limitações do poder de tributar. Esta última será brevemente nosso objeto de estudo.

Com o intuito de prevenir os abusos passados como já abordado anteriormente, a Constituição Cidadã traz um rol de limitações ao Poder de Tributar e também os princípios e valores que tem o fito reduzir as desigualdades sociais já estabelecidas no contexto histórico brasileiro.

(...) É preciso limitar o poder de tributar em prol da cidadania. As limitações são de diversas índoles. Uma contém o Poder Legislativo, outras o Poder Executivo, umas são genéricas, outras específicas, umas peiam a União, outras apenas aso Estados e os Municípios. Axiologicamente, umas visam defender a federação, outras as pessoas ou atos em razão de valores sociais, econômicos ou culturais, e assim por diante. (COÊLHO, 1990, p. 269)

Podemos dividir as limitações em princípios e imunidades. Interessa para este estudo o primeiro. Tais princípios encontram-se precipuamente nos arts. 145 e 150 da Constituição Federal. Começemos por conceituar princípio, sem adentrar no vasto campo teórico e polemico do que são princípios adota-se o seguinte conceito:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção (ÁVILA, 2015, p. 102)

A vedação ao confisco, por exemplo, não é uma prescrição de conduta imediatamente, mas sim mediata, diante do caso concreto, sendo usado como a razão de decidir, quando por exemplo um Estado toma para si o carro de um contribuinte como penalidade pelo inadimplemento do IPVA, ainda que não haja regra a este respeito. Em contraposição temos a regra constitucional que prevê a

imunidade tributária recíproca que imediatamente é uma regra de conduta, qual seja: “é proibido um ente federativo tributar o outro”.

Podemos dividir os princípios em inerentes à segurança jurídica e a isonomia. Os princípios inerentes à Segurança Jurídica são: a) legalidade; b) irretroatividade; c) anterioridade d) vedação ao confisco. Os princípios inerentes à isonomia são a) capacidade contributiva; b) progressividade; c) seletividade. Registra-se que para o paradigma que se adota a legalidade, irretroatividade e a anterioridade são imediatamente regras e apenas mediamente princípios, conforme ÁVILLA (2015). Em que pese essa posição teórica, os mesmos fazem parte da estrutura que define o que é no Brasil o Direito Tributário.

Além de definir os princípios basilares para limitação da atuação do Fisco, também define as competências básicas de cada ente federativo no que tange a possibilidade de tributação de maneira estrita, vedado que um ente federativo no exercício do poder de tributar interfira no outro, a exemplo da isenção heterônoma (art. 151, III da CF). Assim sendo, exerce duas funções básicas ao definir a competência tributária: a) atribuir a determinado ente federativo a possibilidade de instituir, isentar, majorar e reduzir tributos; b) tipificar as espécies tributárias, atribuindo a legislação complementar a função de conceitua-los (SCHOUERI, 2012).

1.3 CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SUA (IN) DISPONIBILIDADE

1.3.1 Norma Tributária: objeto e objetivo

O Direito Tributário vincula o contribuinte a uma conduta, qual seja, levar dinheiro aos cofres públicos (ATALIBA, 2016). CARVALHO (2017) expõe que frequentemente o termo tributo é vulgarmente usado para definir 5 coisas diferentes: 1) o dever de levar dinheiro aos cofres públicos; 2) o dinheiro levado; 3) o comportamento de levar; 4) a lei que prescreve o dever; e 5) a relação jurídica. O correto é o terceiro.

O único objeto possível do direito é o comportamento humano (ATALIBA, 2016) ou estatal. O Tributo é o ato de levar o dinheiro aos cofres públicos, que nasce de um fato jurídico, concretizado em fato oponível gerador de uma obrigação ilíquida que posteriormente ao lançamento torna-se líquida. Entretanto muito embora seja o comportamento o objeto da norma tributária, não é a sua finalidade.

Consiste o caráter instrumental do direito nesta qualidade que todos reconhecem à norma jurídica de servir de meio posto à disposição das vontades para obter, mediante comportamentos humanos, o alcance das finalidades desejadas pelos titulares daquelas

vontades. Os objetivos que dependem de comportamentos humanos pode ter no direito excelente instrumento de alcance. (ATALIBA, 2016, p. 25).

Isso se dá porque a incidência de uma norma jurídica (norma de *dever ser*) é um produto cultural decorrente de uma escolha política. Em outras palavras, toda norma é a projeção de algum interesse/demanda social que vise garantir a tutela de algum direito ou garantia. No mesmo sentido, relembrando os ensinamentos de Miguel Reale, afirma a doutrina diz que:

Sendo assim, o direito posto, enquanto conjunto de prescrições jurídicas, num determinado espaço territorial e num preciso intervalo de tempo, será tomado como objeto da cultura, criado pelo homem para organizar os comportamentos intersubjetivos, canalizando-os em direção aos valores que a sociedade quer ver realizados. E recebo a locução “objeto cultural” como designativa daqueles bens derivados e complexos, que ostentam uma forma de integração do ser e do dever-ser. (CARVALHO, 2012, p. 29)

Direito é essencialmente substrato do político e muito embora tenha ares de consenso tem como base justificante o dissenso estrutural das sociedades, principalmente nas sociedades supercomplexas como as latino-americanas que devido os múltiplos valores diferentes dentro do mesmo espaço territorial dependem de uma segurança jurídica que ajude a manter a democracia. Já a norma jurídica, base do conhecimento em Direito, é em última instância a determinação de um padrão de conduta (proibição, obrigação e permissão).

Quando se fala em incidência jurídico-tributária estamos pressupondo a linguagem do direito positivo projetando-se sobre o campo material das condutas intersubjetivas, para organizá-las deonticamente. Nenhuma diferença há entre a percussão de uma regra jurídica qualquer e a incidência da norma tributária, uma vez que operamos com a premissa da homogeneidade lógica das unidades do sistema, consoante a qual todas as regras teriam idêntica esquematização formal, quer dizer, em todas as unidades do sistema encontraremos a descrição de um fato “F” que, ocorrido no plano da realidade físico-social, fará nascer uma relação jurídica (S’ R S”) entre dois sujeitos de direito, modalizada com um dos operadores deônticos: obrigatório, proibido ou permitido (O, V ou P). (CARVALHO, 2012 p.40)

Pode-se dizer em apertada síntese que a norma jurídica é a técnica que visa alterar uma realidade social descrevendo determinado fato e prescrevendo a ele uma conduta, criando, portanto, um vínculo jurídico. A norma é criada e desenvolvida através da linguagem e sua descrição e prescrição demanda esforço hermenêutico para concretizar aquilo que está previsto nos textos normativos. Não se pode olvidar que esta tecnologia é a base da dogmática jurídica, mas não esgota o fenômeno jurídico, vez que deriva do estudo da zetética jurídica o *telos* da norma, seus efeitos e sua função social.

Nesse sentido é correto afirmar que o Direito “caracteriza-se por seu viés teleológico, por ser uma tecnologia voltada para a consecução de determinados objetivos, plano onde se desenvolve a dogmática jurídica.”

Vale dizer, por rigor teórico, que o termo ora utilizado como norma jurídica não é o mesmo sentido dado pela hermenêutica moderna. Utiliza-se o termo aqui da mesma forma que os autores ora estudados. A doutrina tributarista no geral ainda usa o termo norma jurídica como aquela *geral e abstrata* e não aquela decorrente de um processo de concretização, o que funciona bem para o Direito Tributário que é extremamente lógico, entretanto não pode ser universalidade para outros ramos como o Direito Constitucional (inclusive análise constitucional do direito tributário).

A Norma Tributária, portanto, tem como objeto a prescrição do comportamento humano de levar o dinheiro aos cofres públicos (tributo) nas situações descritas por ela e como objetivo a constituição de crédito, sendo que este será utilizada abastecer a Fazenda Pública para suas funções vitais, para garantir a prestação pública sentido estrito e ir à busca dos objetivos traçados pelo art. 3º da Constituição Federal.

Apenas partindo deste ponto que ora se estuda quanto à finalidade última do tributo, podemos analisar a disponibilidade ou não do crédito tributário, tema vital já que a resposta pode inviabilizar a possibilidade de arbitragem em direito tributário, certo de que toda norma pressupõe um interesse a ser tutelado e havendo colisão entre interesses resolver-se-á não *a priori*, mas após um processo de concretização, não necessariamente judicial.

1.3.2 Do interesse público no crédito tributário

Ao analisar o pouco material acadêmico sobre Arbitragem Tributária já existente no país podemos perceber que o crédito tributário sempre tem especial relevo. Interessante a observação de YURGEL (2014) que assevera que “a Constituição Federal discrimina competência tributárias de cada Ente, sendo essas indisponíveis. Já o crédito tributário pode ser disponível para a administração, desde que dentro dos limites da lei”

Assiste razão a autora quando afirma que o crédito tributário é disponível (sic) para administração dentro dos limites da lei. Isto porque se não fosse possível dispor de alguma forma do crédito tributário, líquido ou ilíquido, seria impossível os institutos da remissão, anistia, isenção ou imunidade. Estes institutos tratam-se da ponderação entre um interesse público (crédito tributário) e outro, seja econômico, político ou social. Ocorre que direito disponível é aquele que está à livre disposição do detentor, o que não ocorre com o crédito tributário. É tecnicamente mais correto considerar tal interesse como ponderável à luz da razoabilidade e da proporcionalidade.

Muito embora a receita decorrente do tributo acarrete vantagem econômica para o Fisco, tal vantagem tem o fito de garantir o interesse público. A indisponibilidade deste “é encarecer que na administração os bens e interesses não se acham entregues á livre disposição da vontade do

administrador” considerado enquanto gestor da coisa pública “Antes, para este, coloca-se a obrigação, o dever de curá-los nos termos da finalidade a que estão adstritos.” (MELLO, 2009). Pode-se concluir que a indisponibilidade do bem público é a garantia de sua finalidade, a prestação pública.

O próprio autor que importou a teoria para o Brasil sobre os interesses primários e secundários indica que este último são impróprios e não estão à livre disposição do administrador (MELLO, 2009). Isto porque, mesmo o interesse patrimonial tem por finalidade a prestação dos serviços públicos. O que se pretende combater com essa teoria é o excesso da Administração Pública com interesses patrimoniais, justifica-los com base no interesse público e pagar valores ínfimos à título de desapropriação, responsabilizar à terceiros por atos lesivos praticados por ela com o fito de vilipendiar o pagamento de sanções, etc.

Entretanto nesta perspectiva não haveria necessidade de se distinguir interesse primário de secundário, sendo suficiente afastar tais prestações à luz da impessoalidade e da moralidade. Não são, portanto, interesses da Administração, mas sim, interesses do Administrador.

A ideia de separar os interesses públicos em primário e secundário semanticamente faz distinção hierarquizada entre estes. Juridicamente, entretanto, não se pode hierarquizar interesses à priori, senão quando a Constituição Federal ou a lei estabelece condição de privilégio. Nesta guisa, mais coerente seria dividir os interesses públicos para fins didáticos posto que indissociáveis no mundo dos fatos, em interesse público patrimonial e interesse público prestacional.¹

No que tange a arbitragem nos contratos administrativos, já está pacificado este entendimento posto resultarem dos contratos celebrados em paridade com os entes privados.

Neste ambiente, o que é indisponível não é apenas o crédito tributário, mas também o interesse dele decorrente. A indisponibilidade do interesse público não é o que impede a arbitragem tributária, mas sim o que a justifica, posto que o crédito tributário não é o único interesse público e deve ser ponderado à luz do dever de razoabilidade e proporcionalidade quando conflitante com outros.

Não se pode olvidar a sedução das teorias que defendem a capacidade objetiva do Estado para ser parte da arbitragem posto esta debater a expressão monetária do tributo e não a competência tributária. Com a data vênua, é necessário discordar deste entendimento que costuma ser baseado nos ensinamentos de Carlos Alberto Carmona:

quando ele pode ser ou não exercido livremente pelo seu titular, sem que haja norma cogente impondo o cumprimento do preceito, sob pena de nulidade ou anulabilidade do ato praticado com sua infringências. Assim, são disponíveis (do latim *disponire*, dispor, pôr em vários lugares, regular) aqueles bens que podem ser livremente alienados ou negociados, por

¹ A exemplo do que se expõe MURPHY e NAGEL(2016) entendem que todo direito de liberdade (tais como a propriedade) só existem por conta de uma convenção social (o Estado) que depende dos tributos para garantir estes Direitos. No mesmo sentido HOLMES e SUSTEIN (2000).

encontrarem-se desembaraçados, tendo o alienante plena capacidade jurídica para tanto. [...] Estas constatações não são suficientes, porém para excluir de forma absoluta do âmbito da arbitragem toda e qualquer demanda que tanja o direito de família ou direito penal, pois consequências patrimoniais tanto num caso como noutra podem ser objeto de solução extrajudicial. Dizendo de outro modo, é verdade que uma demanda que verse sobre direito de prestar e receber alimentos trata de direito indisponível, não é menos verdadeiro que o quantum da pensão pode ser livremente pactuado pelas partes [...] (CARMONA, 2009, p. 38-39)

Parte-se do pressuposto que o interesse que guarda o crédito tributário é meramente monetário, logo disponível. Não merece prosperar este entendimento posto indissociável o crédito tributário das prestações de serviços públicos. O que ocorre no caso dos alimentos conforme citado acima não é mera disposição do valor. Parte-se do pressuposto que o alimentando não tem apenas um genitor vivo, logo, o que dispõe é a parcela de obrigação de cada um dos cônjuges sobre o direito de alimentos. Renunciar a prestação oferecida por um dos cônjuges, quando impúbere o filho, logo, representado, é assumir a obrigação do outro cônjuge.

Neste sentido, o dinheiro público não está à disposição para a transação. Entretanto, não há que se falar em interesse ou direito absoluto (este pressupõe aquele). O que justifica a possibilidade de arbitragem tributária é o dever de ponderação e de razoabilidade do gestor público. É razoável que o atual sistema, como demonstrado na introdução, permita que haja maior quantidade de valores em debate no judiciário do que propriamente arrecadado no exercício financeiro?

Doutro modo há aqueles que negam veementemente a possibilidade da arbitragem em Direito Tributário pelo fato do mesmo ser um interesse indisponível:

Em resumo, questões que não envolverem direito que admita transação (patrimoniais disponíveis) não são passíveis de arbitragem e, entre esses direitos, podemos mencionar questões penais, referentes ao estado das pessoas, tributárias e pessoais concernentes ao direito de família, como, por exemplo, filiação e poder familiar (JUNIOR 2014).

Ora, se de fato o crédito tributário fosse indisponível não haveria que se falar nos programas especiais de regularização tributária, tais como o REFIS. No ano de 2017, o relatório das contas do Governo que fora aprovado com ressalvas indicou que “as renúncias de receitas federais alcançaram o montante projetado de R\$ 354,72 bilhões, o que corresponde a 30,72% sobre a receita primária líquida e a 5,4% do PIB, sendo: R\$ 270,4 bilhões de benefícios tributários e R\$ 84,3 bilhões de benefícios financeiros e creditícios” < disponível em <https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-do-governo-da-republica/> visualizado 29/09/2018 às 17:20 horas >. O relator inclusive chamou atenção para a falta de fiscalização dos resultados e prazos para fim dos benefícios tributários:

(i) 44% dos gastos tributários se referem a políticas públicas para as quais não existe a definição de um órgão gestor responsável pela avaliação dos resultados pretendidos; e (ii) aproximadamente 85% dos gastos tributários constantes do demonstrativo de gastos tributários se referem a renúncias tributárias instituídas sem prazo de vigência. (Id. Ibidem.)

Em síntese, 118,97 bilhões de reais em benefício tributário não são fiscalizados quanto aos resultados, valor pouco inferior ao déficit fiscal de 119,4 bilhões no mesmo ano.

Se faz mister revisar brevemente a construção teórica da supremacia do interesse público sobre o interesse privado, a luz do paradigma do dever de razoabilidade do Estado para corroborar a nossa tese, levando em consideração o que já foi estudado aqui: o *jus tributandi* sempre esteve ligado ao poder despótico e a arbitrariedade e por tais razões os movimentos históricos nos levaram aos limites ao poder de tributar hoje postos na nossa Constituição Federal.

1.3.3 Uma curta revisão da noção de interesse público

A doutrina administrativista reconhece com certo tom de consenso e hegemonia entre elas, o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado. A noção de interesse público consiste em projeção de interesses individuais e privados em um plano coletivo (MELLO, *apud* BINENBOJM; 2015).

A Supremacia do Interesse Público à luz da teoria moral tem sua justificação em duas vertentes diametralmente opostas uma estadista e outra individualista, entretanto com o mesmo resultado prático e tendentes ao autoritarismo; o organicismo e o utilitarismo (BINENBOJM, 2015). O organicismo é a teoria que parte do pressuposto que o indivíduo é parte de um todo social, este maior que àquele, igualmente aos órgãos de um corpo como o próprio nome sugere. Já o utilitarismo baseia-se na utilidade das condutas sociopolíticas focado na maximização do bem, ou seja, o quanto de bem pode ser produzido pela conduta para o maior número possível de pessoas.

Ambas teorias merecem ser revistas à luz do princípio da dignidade da pessoa humana, condição de possibilidade do sistema jurídico que acaba reentrando neste como norma de princípio. A máxima da dignidade da pessoa humana resulta de que o ser humano é um fim em si mesmo, vedando-se coisificação do homem, ele é finalidade das ações humanas seja própria seja de terceiro, não podendo ser usado como meio. Assim sendo a individualidade e dignidade deste impede que ele seja mera parte de um órgão superior. Da mesma forma, a racionalidade dos Direitos Fundamentais não é fruto da maximização do bem, mas sim da dignidade da pessoa individualmente considerada.

Assim, salvo onde o constituinte foi explícito ao estabelecer regras específicas de prevalência, a identificação do interesse que deverá prevalecer há de ser feita mediante uma ponderação proporcional dos interesses em conflito, conforme as circunstâncias do caso concreto, a partir de parâmetros substantivos erigidos pela própria Constituição. (BINENBOJM, 2015)

Existem sim situações de privilégio entre o Estado e o particular. O Poder de Polícia, presunção de Legalidade, Legitimidade e Veracidade, a autoexecutoriedade dos atos administrativos, a desapropriação, cláusulas exorbitantes, etc. Entretanto, essas situações são previstas legalmente.

Do ponto de vista conceitual, A Supremacia do Interesse Público não pode ser considerado uma norma de princípio, nem tão pouco um postulado, enquanto normas que orientam a aplicação de normas (ÁVILLA, 2015). Talvez em uma regra, que de certo feriria frontalmente o Estado Democrático de Direito, vez que resultaria em autoritarismo dizer que “quando o interesse privado for de encontro com o interesse público, este prevalecerá”. Ainda assim haveria um problema interpretativo muito grande, definir semanticamente o que é o “público” e o “privado”.

Ilustra-se a seguinte hipótese: um paciente emergencial necessita de cirurgia vaga zero, porém sem leito disponível no SUS. Isto leva a necessidade de contratação do serviço e a verba utilizada bancara X>1 cirurgias eletivas – pacientes que , a princípio, podem esperar - .Qual é o interesse público e o interesse privado nessa situação? O interesse público é a saúde do paciente de vaga zero? A vida do paciente seria interesse privado violando o interesse público do maior número? As cirurgias eletivas dos outros pacientes seriam meramente a soma de interesses privados? Muitas questões deveriam ser suscitadas para admitir tal razão definitiva.

Quanto a considerar uma suposta supremacia do interesse público sobre o privado como norma princípio a mesma não teria margem para o juízo de ponderação, nem tão pouco pode ser definida como um estado ideal de coisas a ser concretizado por todas esferas de raciocínio jurídico, seja do executivo, legislativo ou do judiciário. Nesta esteira é a crítica ao suposto princípio da supremacia do interesse público sobre o privado que nos parece mais acertada.

O interesse privado e o interesse público estão de tal forma instituídos pela Constituição brasileira que não podem ser separadamente descritos na análise da atividade estatal e de seus fins. Elementos privados estão incluídos nos próprios fins do Estado (p. ex. preâmbulo e direitos fundamentais). (ÁVILLA, *apud* BINENBOJIM, 2015)

Uma vez abordado a desconstrução do suposto princípio da Supremacia do Interesse Público, precisamos também desconstruir a indisponibilidade dele como princípio pelos mesmos motivos expostos por Ávilla: impossibilidade conceitual e indeterminação semântica. Indisponibilidade é sim uma característica do interesse público, vez que não tendo titular não pode ser disponibilizado. Ocorre que isso não pode ser considerado um estado ideal de coisas e nem tão pouco um padrão de conduta.

Além disso, essa indisponibilidade não acarreta de maneira alguma a impossibilidade de transação quanto a ele posto que nenhum direito ou interesse é absolutamente predominante. Há que se mitigar essa indisponibilidade quando conflitante com outro interesse (público ou privado) à luz da ponderação.

Em síntese, este capítulo trouxe o que é o direito tributário e sua história, bem como os princípios existentes para desmistificar que exista uma suposta “indisponibilidade” ou “supremacia” do interesse público enquanto princípio. Ora, se vivemos hoje a fase da Justiça Fiscal como já visto, se os princípios hoje postos são limitações ao poder abusivo do Estado e o tributo tem por sua finalidade a prestação de serviços públicos, é demasiadamente incoerente a defesa destes outros “princípios” altamente autoritários.

Será visto portanto, no próximo capítulo, a necessidade da revisão do atual sistema de resolução de conflitos e algumas soluções possíveis para só então apresentarmos a nossa proposta: a arbitragem tributária segundo o modelo lusófono.

2 POR QUE A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA?

2.1 FORMAS DE RESOLUÇÃO DE CONFLITO

O conceito de *lide*, não é mais tão útil para a ciência processual, visto os processos objetivos e os meramente declaratórios onde não há lide, muito embora haja litígio. Entretanto, o tema que aqui se envolve que são as formas de resolução de conflito o conceito de lide é fundamental, qual seja, conflito entre pretensões resistidas. Do ponto de vista meramente jurisdicional, o Estado, por meio do processo tem a função de aplicar a lei ao caso concreto e produzir a pacificação social.

Além do próprio conceito de lide, é necessário analisar o conceito de conflito, que é “qualquer disrupção numa relação interpessoal (interpessoal entendido aqui em sentido amplo) a respeito de um objeto comum às partes, que as coloca em lados opostos inicialmente irreconciliáveis” (OLIVEIRA, 2017). Se apropriando deste conceito, podemos notar que o conflito surge normalmente da divergência interpretativa sobre algum bem da vida enquanto relação de oposição de vontade de potência.

A jurisdição estatal através do Poder Judiciário, entretanto não é o único modo de resolução de conflitos. Pode-se dividir em a) autotutela; b) jurisdição; c) composição.

A autotutela é o meio mais primitivo de resolução de conflitos: através da própria força. Ocorre quando o sujeito afirma, unilateralmente, seu interesse, impondo-o à parte contestante e à própria comunidade que o cerca (DELGADO 2002). Muito embora pareça inadmissível na modernidade, ainda há meio legítimos de se praticar a autotutela como a greve e o uso da pressão popular para reformas políticas, como passeatas, protestos e até mesmo o meio da força como o suado pela militância “black bloc”.

Existe, entretanto, formas mais eficientes de autotutela, como na legítima defesa e no estado de necessidade. A autotutela é sem dúvida o meio menos democrático de resolução de conflitos, o que não tira dela sua essencialidade em dados momentos excepcionais da vida.

A jurisdição, muito embora pareça a forma mais consolidada de resolução de conflitos é sem dúvida o modo mais recente e tem como pedra fundamental os Estados Nacionais e o monopólio da jurisdição por este.

O Estado como conhecemos hoje é de formulação e concretização recente (os primeiros estados nacionais datam do século XIV), donde a também recente consolidação da ideia de que o Ente estatal deva deter o monopólio do uso da força e de que esse uso deva ser dosado através de um procedimento submetido a condicionantes que garantam níveis específicos de proteção àqueles que serão submetidos à decisão, formalmente estabelecidos. (OLIVEIRA, 2017, p.43)

A forma jurisdicional de resolução de conflito também pode ser chamada de forma adjudicatória. Adjudicação é o ato jurisdicional que passa coercitivamente a propriedade de um bem de um indivíduo para o outro. Analisando de modo mais amplo pode considerar o modo de supressão de vontade pelo Estado-Juiz sobre a titularidade de um determinado bem da vida. Muito embora não tão autoritária quanto a autotutela, esse método de resolução de conflito está longe de ser democrático, muito embora tenha certas ficções apaixonadas que a justifiquem como os ídolos do nacionalismo, contrato social, etc.

Não se pode olvidar, entretanto, uma tentativa de democratizar o judiciário que vem sendo realizada, como a participação de equipes multitécnicas nas resoluções de conflitos, muito embora se resume normalmente aos processos que envolvem interesse de menor, compostas por assistentes sociais e psicólogos normalmente.

O acesso a jurisdição se dá através do processo que é a relação jurídica em contraditório que se inicia a pós a citação válida da parte demandada e após um procedimento instrutório é exercido o direito de ação, ou seja, da tutela jurisdicional ao bem da vida pretendido e pretensamente violado. No Brasil a jurisdição é exercida pelo Poder Judiciário, vez que a tutela da jurisdição administrativa dentro do paradigma nacional de jurisdição única subjugam-se completamente àquele.

O principal instrumento legal de condução do processo judicial é o Código de Processo Civil, que define a forma, tempo e legitimidade dos atos processuais bem como os procedimentos a serem seguidos e policiados pelo Estado Juiz. No âmbito administrativo não existe uma codificação única e a condução do procedimento fica ao esmo do arbítrio do ente federativo. No âmbito da União o processo administrativo é regulado pela Lei nº 9.784/1999. Como será analisado mais adiante, o processo administrativo fica distante de tutelar o direito dos administrados.

Por fim existe o método compositivo de resolução de conflitos que não é recente como faz parecer sua reinserção no sistema jurídico que se concretizou bastante com o Novo Código de Processo Civil. Sem espaço para dúvidas, é o método mais democrático de pacificação de conflitos sendo a forma que as partes abrem mão de seus interesses ou parte deles para chegar a um ponto comum. Baseia-se, portanto, na autolimitação recíproca e voluntária.

Os principais métodos compositivos são a mediação, a conciliação e a arbitragem. Os dois primeiros métodos são autocompositivos enquanto o segundo é heterocompositivo, sendo o acordo formado quanto ao procedimento e aos árbitros em prol de uma decisão mais célere e técnica.

A conciliação tem como resultado útil a transação. O conciliador, embora sugira a solução, não pode impor sua sugestão compulsoriamente, como se permite ao árbitro ou ao juiz togado. Doutro modo a mediação é um método autocompositivo linear em que as próprias partes deliberam sobre o objeto do conflito sem um terceiro interveniente, apenas mero condutor (JUNIOR,2014). Tal método vem ganhando força no nosso ordenamento jurídico, principalmente com sua inclusão no rito do procedimento ordinário comum e sua obrigatoriedade nos procedimentos de família impostas pelo Código de Processo Civil, muito embora o marco da política de soluções extrajudiciais de conflitos seja a Resolução 125/2010 do CNJ. .

Inclusive existe uma previsão, que até o momento não passa de letra morta, de que os entes federativos criem câmaras de conciliação e mediação para resolução de conflitos no âmbito administrativo (art. 174 CPC).

A arbitragem é uma forma de heterocomposição, muito embora haja sim transação em um determinado momento dado a natureza jurídica mista do instituto, contratual e jurisdicional. Sem antecipar conteúdo que será visto adiante, este é o método que possui maior qualidade técnica para resolução dos conflitos, logo, a nosso ver, aquele capaz de dar a melhor resposta possível qual não existe a possibilidade de conciliação da vontade das partes. Quanto a natureza jurídica e diplomas regentes não será abordado nesse momento.

2.2 LIDE TRIBUTÁRIA, ENTRE O PAF E O PROCESSO JUDICIAL

Em Direito Tributário o conflito tem um momento cronológico que normalmente é o lançamento. Para entender o fenômeno será explicado a “linha do tempo” do direito tributário (Hipótese de incidência – Fato Gerador – Obrigação Tributária – Lançamento/crédito tributário – Inscrição/execução da dívida ativa).

A Hipótese de Incidência é a previsão geral e abstrata de uma conduta que pode gerar efeitos jurídicos – qual seja obrigação tributário. Entretanto, nem sempre uma conduta prevista na hipótese de incidência será geradora de uma obrigação tributária, vez que o instituto da imunidade

exclui determinada conduta do dever de levar dinheiro aos cofres públicos por algum valor social politicamente relevante.

O Fato Gerador é a ação no mundo dos fatos que concretiza o que fora previsto no texto normativo de maneira a dar ensejo à uma obrigação tributária até o momento ilíquida e que não necessariamente irá constituir crédito posto o instituto da alíquota zero que também deriva de um valor social politicamente relevante que flui da utilidade de um determinado bem, como certos alimentos isentos de IPI.

A obrigação por sua vez divide-se em principal e acessória, sendo a primeira o dever de levar aos cofres públicos a prestação pecuniária e a segunda são obrigações instrumentais que viabilizam a arrecadação e a fiscalização desta obrigação. Até esse momento da linha do tempo não há que se falar em valores, ou seja, ainda é uma obrigação ilíquida. Por ainda não haver montante em pecúnia, muito dificilmente haverá conflitos e havendo serão resultantes de flagrante ilegalidade o que resolver-se-á por Mandado de Segurança Preventivo ou Ação meramente Declaratória. Existe ainda o instituto da consulta tributária em caso de dúvida interpretativa de certo texto normativo.

O momento exato em que potencial conflito é desenvolvido é normalmente no lançamento, definido legalmente como procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (art. 142 do CTN). Por ser exatamente o procedimento que constitui a obrigação líquida e tangível, nela reside a maior parcela dos conflitos ao menos no âmbito administrativo.

no âmbito tributário, além da impugnação, podem existir outras espécies de processos administrativos, a depender da forma pela qual a lide tributária se manifeste, mas o processo de reanálise dos atos da Administração Tributária originado pela impugnação administrativa do lançamento, por envolver diretamente a existência e a análise da obrigação tributária, passando pela verificação ampla do fato impositivo, apresenta-se como paradigmático na análise da resolução administrativa de conflitos tributários. (MELO FILHO, 2018, p. 90)

O lançamento pode ser de ofício, por declaração ou por homologação a depender do caso. Quando por declaração, dispensa qualquer outra providência do fisco (Sumula 436 do STJ). O lançamento por homologação por sua vez, possui o prazo de 5 anos para aquiescência do sujeito ativo das declarações prestadas. O lançamento de ofício é ato unilateral da própria Administração de apuração do fato gerador e do crédito dele decorrente que não necessita de informações do contribuinte se o fisco tiver condições de por si só conseguir as informações necessárias para o ato (Sumula nº 46 do CARF).

Em todo caso, só há que se falar em constituição do crédito após notificação do sujeito passivo (salvo quando o lançamento é feito pelo próprio), segundo a inteligência do art. 145 do CTN

com observância do art. 11 do Decreto 70.235/72. Insta salientar que no momento do lançamento não há que se falar em contencioso fiscal, apenas na ação fiscal pela qual a administração tributária realiza o procedimento de identificação do fato gerador e calcula suas consequências jurídicas.

Os arts. 7º a 13 cuidam da fiscalização e formalização do crédito tributário através do lançamento pela autoridade fiscal, ou seja, cuida da ação fiscal que se desenvolve como um procedimento em que não há propriamente a garantia de um direito de defesa, até porque ainda se está na fase de verificação dos fatos à luz da legislação aplicável. Isto não significa que a fiscalização tenha o direito de ignorar a verdade real; ao contrário, é seu dever a sua busca, levando em consideração todos os fatos (favoráveis e contrários aos interesses do contribuinte) relevantes para a apuração dessa verdade real. Realizado o lançamento e notificado o devedor, aí sim abre-se a possibilidade de exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa. (PAULSEN, 2014, p.97)

O principal instrumento administrativo nesse momento é a impugnação, que segundo o art. 14 do Decreto 70.235/72 é o ato pelo qual se inicia a fase litigiosa do procedimento administrativo e será realizado na forma do art. 15 e 16 do mesmo diploma, levando em conta os tributos federais. A imputação realizada pode versar sobre a existência da obrigação, as características desta ou o montante (CAIS *apud* PAULSEN, 2014, p. 307). Quando versa sobre a existência ou não da obrigação a discussão gira em torno da realização ou não do fato gerador pelo contribuinte. Já sobre as características o que se questiona é a imputação jurídica dada ao fato gerador (bastante comum entre o ICMS e o ISS). Por último, pode contestar-se o montante resultado da realização do fato gerador, questionando a alíquota usada ou a base de cálculo.

Quando necessário poderá ser realizado diligência ou perícia para instruir o procedimento administrativo e o julgamento é realizado pelas Turmas das Delegacias da Receita Federal do Brasil compostas de 5 a 7 Auditores Fiscais da Receita Federal e regidos na forma da Portaria MF nº 341 de 12 de julho de 2011. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências, segundo o art. 31 do Decreto 70.235/75. Dentro de 30 dias cabe recurso voluntário do contribuinte ou de ofício a partir de determinado valor estipulado pelo fisco, entretanto não cabe pedido de reconsideração

Vale notar, que não há possibilidade de “audiência de portas abertas” no julgamento administrativo da impugnação ao lançamento.

No julgamento em si, não há previsão de participação do contribuinte, não havendo autorização para realização de sustentação oral. O contribuinte não tem o direito de participar, no momento do julgamento, da formação da decisão, não podendo esclarecer eventuais pontos que entenda relevantes em sustentação oral. (MELO FILHO, 2018)

Interposto o recurso, o mesmo será julgado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que é regulado pela Portaria MF 343/2015 – alterado após a dita operação *zelotes*. As turmas, segundo a portaria, serão compostas por 8 conselheiros, sendo 4 representantes da Fazenda e 4 representantes do fisco. Muito embora haja possível paridade o “voto de minerva” quando há necessidade é do Ministro da Fazenda, ou seja, representante do fisco, que também é quem decide em instância especial n/f do art. 39 e seguintes do Decreto 70.235/75.

Nesta esteira, pondera João Aurino de MELO FILHO:

dá síntese pode-se concluir que o processo administrativo tributário federal oferece garantias mínimas aos contribuintes, como o duplo grau de julgamento e uma instância revisora de composição heterogênea. Há, contudo diversos problemas, entre os quais: a limitação da participação do contribuinte da própria publicidade, principalmente, na primeira instância; a forma de seleção dos julgadores; a ausência de meios efetivos de julgamento de questão de massa; a ausência de harmonia entre as instâncias administrativa e judicial; o benefício completamente desarrazoado concedido à Administração em razão do critério de desempate, etc. (MELO FILHO, 2018, p.100)

Uma vez realizado o lançamento e constituído o crédito não há que se falar em procedimento no âmbito administrativo. Resta apenas, infelizmente, as medidas judiciais. Antes da expedição de C.D.A para iniciar a execução fiscal os procedimentos hábeis a anular o crédito são o Mandado de Segurança Repressivo e a Ação Anulatória (esta também pode ser interposta durante a execução fiscal).

O Mandado de Segurança é regido principalmente pela lei 12.016/2009 e tem o fito de assegurar direito líquido e certo não amparado por habeas corpus ou habeas data, desde que haja prova pré-constituída o que não é difícil em relação ao direito tributário.

A ação anulatória por sua vez possui seu fundamento legal na Lei de Execução Fiscal em seu art. 38 que menciona a ação anulatória de ato declarativo da dívida, entretanto não se disciplina esta, logo, é regida na forma do procedimento ordinário comum do Código de Processo Civil. Existem ainda, antes da constituição da execução fiscal a possibilidade da consignação em pagamento no caso de bitributação e repetição de indébito quando o sujeito passivo paga, mas percebe que o valor foi indevido.

O documento jurídico hábil para o ingresso da execução fiscal é a Certidão de Dívida Ativa, regulada pelo CTN no art. 202 e pela LEF no art. 2º, §5º. Após o início do procedimento o meio processual hábil é o embargo à execução fiscal (art. 16 da LEF) que possui, incoerentemente, natureza de processo autônomo e a construção doutrinária de Pontes de Miranda chamada exceção de pré-executividade, que também necessita de prova pré-constituída e por ser mera petição não gera despesas processuais.

Do exposto até aqui, pode-se concluir que o sistema de discussão judicial da obrigação tributária é amplo, talvez pecando, inclusive, pelo excesso, ou pela falta de organização processual, ao permitir a utilização de dois remédios jurídicos de forma sobreposta, os embargos e a ação anulatória; e ao não regular e delimitar o cabimento da exceção de pré-executividade. (MELO FILHO, 2018, p.147)

É notório a falta de organização processual em matéria tributária, tanto no âmbito administrativo quanto no judicial. Os seus meios de contestação, muito embora variados, servem mais à morosidade do que a efetivamente condiciona a melhor decisão possível tanto para o contribuinte quanto para o fisco.

A instancia judicial, acaba sendo supervalorizada, vez que pode rever tudo que o procedimento administrativo realizou sem o benefício da coisa julgada no paradigma da jurisdição única. Neste passo, relevante observação pode ser feita:

No entanto, paradoxalmente, a referida garantia, cria o paradigma correspondente à identificação cultural do Acesso à Justiça como sinônimo de direito em recorrer ao Poder Judiciário, enfraquecendo o conteúdo teórico daquele e, mergulhado este, num flagrante descompasso entre a procura e a oferta (crise de litigiosidade) e na incapacidade de dar respostas céleres aos litígios (crise de morosidade), conforme os altos índices de sobrecarga contenciosa. (SANTOS, 2016)

Muito embora haja muitos processo e procedimentos, pouca é sua relevância prática já que não são suficientes para assegurar a melhor resposta possível dada as peculiaridades do direito tributário que é hipertrofiado por demasiadas minúcias que não são dadas pelo constituinte, nem pelo legislador ordinário, mas sim na construção dada pelos órgãos técnicos de interpretação, como a Fazenda Nacional com a tabela TIPI, bastante importante e confusa.

2.3 DA IRRACIONALIDADE DO ATUAL SISTEMA – DIAGNÓSTICO DA PATOLOGIA

Importante estudo foi realizado por João Aurino de Melo MELO FILHO (2018), ao analisar a irracionalidade dos meios de solução de conflitos no processo tributário baseado na LEF, CTN, principalmente, à luz do modelo de racionalidade legislativa de Atienza.

Considera-se racionalidade jurídica, para o autor, a organização e o controle por meio da fundamentação adequada da norma jurídica, conceito este que se refere tanto à racionalidade judicial quanto a racionalidade legislativa.

A falta de racionalidade legislativa é um problema atual dos países de tradição romanista, principalmente os latino-americanos, ainda que de certa forma venhamos tentando buscar a solução da inconsistência do legislativo pelo judiciário aproximando demasiadamente este último da atividade legiferante. Tentar resolver o problema com a importação de uma tradição completamente dispare da

nossa é no mínimo arriscado. Neste aspecto, o estudo da racionalidade legislativa torna-se relevante não só para o Direito Tributário, mas sim para o Direito em geral.

Traremos mais à frente a ideia de autores que acreditam veementemente na correção do direito pela interpretação. Entretanto é válido ressaltar que por mais que o juiz não seja a boca da lei, o mesmo também não é a lei. Há sim uma relação de dupla-contingência como já dito, em que há a dupla criação de significação entre lei-juiz, entretanto essa balança não deve pesar para nenhum dos lados. A decisão racional do judiciário só pode se dar se houve decisões racionais no processo legislativo, que devem ser respeitadas, sendo ponto de partida e limite da interpretação.

A partir de um momento atual que a doutrina jurídica repousa tranquilamente sobre a ideia da teoria de um sistema hermeticamente fechado, livre das interferências de outros ramos, é completamente relevante as seguintes anotações:

[...] dada a inquestionável importância da racionalidade dos pontos de partida (normas jurídicas) , teria sido atual que a Ciência do Direito tivesse se dedicado ao estudo dos elementos teóricos e técnicos da legislação. O Estudo da Teoria da Legislação no âmbito da Ciência do Direito, no entanto, não se verificou imediatamente, somente tendo ocorrido, de forma parcial, depois de um logo e irregular processo. (MELO FILHO, 2018, p. 27)

A legislação, portanto, para ser racional deve passar por cinco níveis de racionalidade que interagem entre si, quais sejam: a) gramatical; b) jurídico-formal; c) pragmática; d) teleológica; e) ética.

Em apertada síntese, o primeiro nível baseia-se na necessidade da lei ser inteligível o máximo possível. No ordenamento jurídico brasileiro existem alguns problemas de inteligibilidade tais como momentos em que o legislador chama prescrição de decadência e assim reciprocamente. A imprecisão linguística gera margem à imprecisão interpretativa.

Não se pode negar que existe uma tessitura aberta do direito no que tange a certos conceitos, tais como o contido no art. 109 do CTN que diz que os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. Ora, o que são os princípios gerais do direito privado? Há que se anotar que existem principalmente duas teorias, uma que estes princípios são intrínsecos, sendo os próprios princípios jurídicos tais como o principio da isonomia, da moralidade, entre outros. Há também a teoria de que estes princípios são extrínsecos, ou seja, encontram-se fora do ordenamento, tais como o *in claris cessat interpretatio*. Sem entrar no mérito de qual teoria é correta, deve-se observar que aqui há margem para o debate.

Diferente disso é a imprecisão gramatical. No atual ordenamento jurídico tributário esse é o menor dos males e apenas o primeiro nível de racionalidade.

Entretanto, no que tange a racionalidade jurídico-formal, existe uma contradição quanto a apropriação de tradições jurídicas – algo relativamente comum no país, que muito embora alguns autores entendam como “miscigenação científica”, possui contradições internas muito fortes – conforme ensina LAPATZA (apud MELO FILHO, 2018). O modelo brasileiro de autolancamento é baseado no modelo anglo-saxão, que por sua vez além desse modo de lançamento possui métodos alternativos de solução dos conflitos provenientes, acarretando maior proximidade na relação contribuinte-fisco. Essa apropriação parcial de uma tradição jurídica possui grande deficiência: não se apropriou da parte mais relevante dela.

No que tange ao problema da racionalidade pragmática há de se notar que o problema surgiu a partir de problemas teleológicos, sendo muito ineficiente para a fazenda o sistema de cobrança a partir da LEF e do PAF. A partir de então, criou-se duvidosos meios de cobrança dessas dívidas quais sejam: o protesto extrajudicial do CDA e a cessão do crédito tributário (este ponto que também parece ser duvidoso do ponto de vista ético).

Quanto a cessão de crédito tributário, o mesmo foi autorizado pela resolução nº 17 do Senado Federal que preceitua no Art. 5º, VII que em relação aos créditos inscritos em dívida ativa: a) ceder o fluxo de recebimento relativos aos direitos creditórios da dívida ativa de forma não definitiva ou com cláusula revogatória; b) ceder o fluxo de recebimento relativos aos direitos creditórios da dívida ativa com assunção, pelo Estado, pelo Distrito Federal ou pelo Município, perante o cessionário de responsabilidade pelo efetivo pagamento a cargo do contribuinte ou de qualquer outra espécie de compromisso financeiro que possa caracterizar operação de crédito.

A racionalidade teleológica revela dois grandes problemas a irracionalidade judicial e a irracionalidade no modo de cobrança da dívida. No aspecto judicial os dois grandes problemas são, como já expressos, falta de organização e coordenação dos meios de defesa que dificulta a evolução da obrigação tributária, bem como a desconsideração na seara judicial de toda a discussão em sede administrativa (MELO FILHO, 2018). Quanto ao sistema de cobrança, percebe-se pelo PGN em números que dos R\$ 1,59 trilhão de reais inscritos em dívida ativa em 2015, apenas R\$ 14,85 bilhões foi arrecadado efetivamente. (<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/PGFN%20em%20Numeros%202017.pdf/view>; visualizado 29/08/2018 às 11:30)

Segundo dados do CNJ em números, em 2017 houve o acúmulo de 31,2 milhões de reais em processos de execução fiscal congestionados. < < <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>; visualizado em 29/09/2018 às 17:00 horas>. Entretanto é válido ressaltar que há um estoque de 2 trilhões de reais em dívida ativa para se cobrar, conforme o PGN em Números de 2017. Desse valor apenas 26,1 bilhões foram recuperados. O principal método utilizado foi o de benefício fiscal (55,38%

da recuperação) que tende a favorecer apenas uma certa camada da sociedade. < disponível em http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf/view; acesso em 29/09/2018>

Quanto a racionalidade ética, não se vislumbrou elemento relevante para este trabalho, muito embora mereça integral leitura do autor que se menciona, ainda que se discorde do odo em que determina como elemento ético apenas os princípios constitucionais que são violados pelo sistema de cobranças e o sistema judicial tributário.

3 ALGUMAS PROPOSTAS PARA A RESOLUÇÃO DA IRRACIONALIDADE – TRATAMENTO DA PATOLOGIA

Neste momento, parece razoável começar a apresentar algumas soluções possíveis para o problema da irracionalidade crônica do atual sistema de resolução de conflitos tributários. Serão apresentados primeiramente dois modelos: O de Sérgio André Rocha, baseado na reforma do processo administrativo fiscal e o modelo preventivo proposto por Lyvia de Moura Amaral Serpa.

Após a apresentação dos modelos, todos válidos e necessários, colocaremos o nosso modelo, que consiste na apropriação da sistemática de outros países lusófonos tais como Portugal e Cabo Verde. A Patologia do atual sistema não será resolvida a partir de uma ou outra proposta, mas sim da junção de várias medidas pontuais. É necessário tanto a reforma no modelo de processo administrativo como propõe Sérgio André Rocha e principalmente – ainda que não seja o tema do presente trabalho – a criação dos espaços de consenso como Lyvia Serpa que a nosso ver é ainda mais importante do que a necessidade de quebra do conservadorismo teórico para a abertura do debate sobre a arbitragem tributária.

3.1 A PRIMEIRA DOSE DA MEDICAÇÃO – CRIAÇÃO DE ESPAÇOS DE CONSENSO

Lyvia Serpa, do laboratório da UERJ, bem como o professor Sérgio André Rocha e Gustavo Binebojm cuja obra contribuiu para o capítulo pretérito, propõe a criação de espaços de consenso. Tal proposta é mais ampla que a nossa, uma vez que não se reduz a um ou outro meio alternativo, mas sim, com suas próprias palavras, “um modelo cooperativo da interpretação da legislação tributária” (SERPA, 2017), levando em consideração os procedimentos da consulta pública externa prevista pela Portaria RFB 35/2015 e a transação preventiva.

Tal modelo se assemelha aquele que defende que “a mediação, construída numa perspectiva mais negocial, com base no método linear da Escola de Harvard, poderia ser o principal

instrumento de reestruturação do cenário complexo do conflito tributário na sociedade brasileira” (OLIVEIRA, 2017).

A crucial diferença é temporal. Enquanto o primeiro tem caráter preventivo o segundo tem caráter resolutivo. Novamente é importante informar que não há que se falar em um modelo melhor que outro, mas sim na coexistência de todos estes em harmonia para produzir um novo Sistema Tributário de Resolução de Conflitos. Este ora comentado baseia-se na cultura da paz em detrimento do modelo adversarial, entretanto o mesmo possui suas limitações, só pode ir até certo ponto do conflito. Quando o consenso é inevitável, há a necessidade da decisão.

É certo que “a busca de segurança jurídica no texto normativo, lastreada em princípios como: a legalidade estrita e a tipicidade cerrada alcançou seu limite” e que “a extrema insegurança vivida pelos contribuintes atualmente decorre da sua completa falta de confiança nos órgãos de aplicação do direito” (ROCHA, 2017).

É pontual a afirmação de que:

À luz de uma moralidade tributária, não é aceitável a ideia segundo a qual a administração fiscal sempre deverá interpretar a legislação com o intuito de maximizar a arrecadação, em detrimento dos princípios constitucionais tributários e das garantias fundamentais dos contribuintes. Também não é razoável supor que os contribuintes sempre buscarão a legislação distorcendo-a ao ponto de obter uma situação de evasão fiscal (SERPA, 2017 p.2).

Esse modelo cooperativo, para a mesma, vai além da cooperação durante o processo administrativo e judicial, mas sim na prevenção dos litígios na própria criação dos significados do texto legal – e até do texto legal-. Portanto ela aborda os métodos de consulta pública e de transação preventiva.

3.2 A SEGUNDA DOSE DA MEDICAÇÃO – REVISÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

O professor da Sérgio Rocha de Oliveira, seguindo seu “laboratório”, produz parte sua obra em torno de certos temas, quais sejam: a crítica ao formalismo e a falta de interação entre métodos interpretativos da legislação tributária, denunciando principalmente os autores da escola de Paulo de Barros Carvalho que reduziu este ramo à lógica.

Para o mesmo o formalismo do Direito Tributário se manifesta das seguintes formas: a) negação da indeterminação das palavras; b) negação da possibilidade de não aplicação das normas claras; c) crença na dedução silogística mecânica; d) interpretação literal; e) isolamento do sistema jurídico; f) formalismo na qualificação dos fatos; g) opção por certos princípios

constitucionais (como a escolha da legalidade preterindo a capacidade contributiva); h) uma certa leitura (formalista) dos princípios. (ROCHA, 2014).

Não é essencial no momento explicar cada um dos tópicos, apenas trazê-los para fim de entender a conclusão que o mesmo chegou.

Para o autor, o formalismo “engessou” o Direito Tributário uma vez que boa parte dos autores, tais como Sacha Calmon, Roque Antônio Carraza, Mizabel Derzi, entre outros grandes nomes da doutrina tem colocado a tipicidade cerrada como a pedra fundamental do direito tributário (ROCHA, 2017). Some-se isto a inconsistência metodológica de interpretação, há um caos de insegurança jurídica ao buscar por ela. Assevera que “a segurança jurídica deve ser alcançada não só no texto legal, mas igualmente – ou talvez até principalmente – no momento da interpretação/aplicação do texto legal tributário”.

Para ele, esta patologia específica baseia-se na desconfiança institucional que há no juiz aplicador da norma. Pouco se fala das incorreções do legislativo que, para o autor, devem ser resolvidas na interpretação/aplicação do direito. Ainda que haja discordância neste aspecto, é razoável essa possibilidade dentro do modelo por ele proposto que é voltado para a tecnicidade da decisão.

A verdade é que o juiz médio não foi treinado e preparado, desde os bancos da graduação a Faculdade de Direito, para apreciar questões tributárias que fujam aos debates envolvendo princípios constitucionais e outras matérias de natureza essencialmente jurídica, normalmente radicadas na interpretação da Constituição Federal ou do Código Tributário Nacional (ROCHA, 2017, p. 74).

Este fato é inegável. Primeiro pela novidade que ainda é o Direito Tributário, nascido no nosso país em meados da década de 60 por autores como Aliomar Baleeiro e Ruy Barbosa. Retirado do seio do Direito Administrativo juntamente com o Direito Financeiro, teve sua estruturação feita na década de 60/70 e ganhou a força que hoje tem após a Constituição de 1988. É válido ressaltar que grandes tributaristas como Geraldo Ataliba diziam-se mais constitucionalistas do que tributaristas. A tecnicidade deste ramo ainda está criando corpo, seja com o Direito Tributário Internacional, seja pelo debate específico em certos ramos como o Direito Tributário-Agrário ou o Direito Tributário-Minerário. Sua intersecção com a economia, com o direito financeiro e outras tantas ciências é muitas vezes olvidada em prol de certa “pureza”. Em resumo, a maior parte dos juristas atuais estão despreparados para lidar com a complexidade do Direito Tributário.

Portanto, propõe ele que o julgador da esfera administrativa deve gozar de estabilidade, inamovibilidade e outras garantias constitucionais para que possa ser imparcial, esta que resta prejudicada posto à composição paritária, vez que o modelo de representação do contribuinte e do fisco é essencialmente parcial, agravando-se pelo voto de “minerva” ser da Fazenda.

De fato, a ‘representação’ da Fazenda mostra-se, igualmente patológica. Julgador imparcial é julgador independente. E Julgador independente deve gozar de garantias constitucionais, tais como vitaliciedade inamovibilidade e irredutibilidade de vencimentos e subsídios, as quais os juízes, encontram-se previstas no art. 95 da Constituição Federal. (ROCHA, 2017, p. 61).

Em tal modelo deveria haver um concurso próprio para o julgador administrativo que demandasse conhecimentos de contabilidade, direito tributário e aduaneiro, entre outros. Isso claro, deveria ser acompanhado de algo que se aproxima de uma jurisdição dualista, em que a decisão administrativa fizesse trânsito em julgado. Alternativo a isso seria a criação de uma Justiça Tributária especializada tal como ocorre hoje com o direito trabalhista ou o eleitoral.

O ponto central de sua teoria é a necessidade da tecnicidade da decisão, o que, sem dúvida, concordamos. Entretanto, para nós a solução dessa tecnicidade não está nem no judiciário nem na justiça administrativa, mas sim no julgamento arbitral posto sua multidisciplinariedade, celeridade, entre outros pontos que serão abordados mais adiante. Entretanto, sua obra merece notoriedade pela relevância do debate que traz.

A partir do estudo do direito comparado, traremos no próximo capítulo o nosso ponto de vista a cerca do tema, qual seja, a necessidade de apropriação do modelo já utilizado em Portugal e Cabo Verde de arbitragem tributária.

4 DAS EXPERIÊNCIAS EM ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

4.1 DA ARBITRAGEM GERAL À ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

Ao adentrar na parte mais sensível deste trabalho, visto que a arbitragem tributária é o núcleo essencial de toda essa produção, faz-se necessário um maior cuidado de delimitação do conteúdo do que está sendo chamado de “arbitragem”. Tais contornos devem ser traçados uma vez que o termo é dotado de polissemia, ainda que velada. A Arbitragem do Comércio Internacional não é a mesma coisa que a Arbitragem de Direito Privado (interno), nem tão pouco está última a mesma coisa que a Arbitragem de Direito Tributário, ainda que todos repousem sobre duas características essenciais que serão abordados mais adiante.

Fazer uma reflexão crítica nos levará a ir além da doutrina de arbitragem –composta essencialmente por processualistas na maioria das vezes –, ainda que este seja o ponto de partida. Vale dizer que não só no Brasil “os especialistas do direito da arbitragem voltaram-se, essencialmente, à exposição e à análise crítica das soluções de direito positivo” (GAILLARD, 2014)

As diferenças essenciais entre estes tipos de arbitragem encontram-se primeiramente nas suas fontes, entendendo-se nesse aspecto três fontes diferentes: a) a norma de conhecimento que torna possível e vinculante a sentença arbitral ; b) a norma que define a competência e o procedimento arbitral; c) a norma do qual se extrai a decisão. Mais adiante será retomada essas ideias contornando essas diferenças.

Assevera CARMONA (2009) que arbitragem é "meio alternativo de solução de controvérsias através da intervenção de uma ou mais pessoas que recebem seus poderes de uma convenção privada, decidindo com base nela, sem intervenção estatal, sendo a decisão destinada a assumir a mesma eficácia da sentença judicial". Este conceito de arbitragem gira entorno do compromisso arbitral, fonte legítima do poder exercido pelo árbitro dentro do modelo por ele estudado.

Outro conceito bastante difundido na doutrina pátria é o de que:

A arbitragem pode ser definida, assim, como o meio privado e alternativo de solução de conflitos decorrentes de direitos patrimoniais e disponíveis por meio do árbitro, normalmente um especialista na matéria controvertida, que apresentará uma sentença arbitral que constitui título executivo judicial. (JUNIOR, 2014)

O autor supracitado por sua vez inclui no seu conceito de arbitragem um outro elemento a arbitrabilidade objetiva (direitos patrimoniais e disponíveis), enquanto por sua PINTO (2012) conceitua a arbitragem de maneira mais minimalista como “instituição pela qual as partes confiam a terceiro, livremente designado por elas, a missão de solucionar suas controvérsias”.

Além dos conceitos doutrinários, podemos citar também alguns conceitos legais, para depois debate-los. A lei 9.307/96 comporta um conceito implícito no art. 1º, dizendo que as pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis. Logo, para essa legislação, arbitragem é método facultativo , o que se depreende do termo “poderão”, destinado a pessoas capazes (arbitrabilidade subjetiva) resolverem conflitos de direitos patrimoniais disponíveis (arbitrabilidade objetiva).

A legislação portuguesa de arbitragem voluntária , Lei 63/2011, em seu art. 1º que desde que por lei especial não esteja submetido exclusivamente aos tribunais do Estado ou a arbitragem necessária, qualquer litígio respeitante a interesses de natureza patrimonial pode ser cometido pelas partes, mediante convenção de arbitragem, à decisão de árbitros. Conceito muito similar ao da lei brasileira exclui apenas a arbitrabilidade subjetiva e opõe uma única exceção – não ser matéria reservada a jurisdição estatal, o que fará mais sentido quando adentrarmos na arbitragem tributária.

A quantidade de conceitos ventilados possui uma finalidade demonstrar o núcleo essencial do que seja arbitragem: meio alternativo, adequado e facultativo (ESCOBAR, 2017) de

solução de controvérsias por um terceiro imparcial. O vocábulo “Alternativo” utilizado pelo autor possui sentido de não derivado da jurisdição estatal, diferentemente de outras conotações existentes como “secundário”. Neste mesmo ambiente, diz-se adequado já que os meios autocompositivos – e a arbitragem é autocompositivo na fase do compromisso arbitral- são os meios adequados de solução de litígios. Por fim, facultativo, como o próprio nome o precede, não é obrigatório no âmbito da justiça multiportas havendo, portanto, outros meios tais como a conciliação, a mediação e ainda a jurisdição estatal.

Considera-se para fins deste trabalho este o melhor conceito para arbitragem, ainda que em algumas hipóteses pode a mesma ser obrigatória como é o caso de alguns tratados internacionais de não bitributação.

Ocorre que muitos dos conceitos anteriormente abordados partem de partes contingentes da arbitragem tais como a arbitrabilidade subjetiva e objetiva do modelo brasileiro (JUNIOR, 2014) - o modelo português, por exemplo, permite arbitragem de causas não patrimoniais segundo o art. 1^a, I da lei 63/2011 -.

Outro equívoco é dizer que não há intervenção estatal (CARMONA, 2009). A arbitragem doméstica só é válida se o sistema jurídico do Estado soberano assim o considerar, devendo haver uma norma secundária de conhecimento que permita a utilização do instituto, havendo, portanto, intervenção estatal para possibilitar e fazer cumprir as decisões arbitrais. Além disso, nem sempre a arbitragem terá como base uma convenção privada, podendo inclusive ter um tratado ou uma lei como fonte do compromisso arbitral.

Sobre os conceitos legais ora expressos, vale dizer, que conceituam apenas seu âmbito de aplicação dizendo não o que é arbitragem no sentido geral, mas sim o que é arbitragem para aquele contexto normativo específico. Não é possível dizer que a arbitragem que existe no âmbito do Direito Privado doméstico explanado acima é exatamente o mesmo que o da Arbitragem do Comércio Internacional ou da Arbitragem Tributária.

A incompatibilidade da Arbitragem de Direito Privado doméstico com a Arbitragem Tributária é vista facilmente ao perceber o objeto de estudo daquela em relação a esta. Pouco se vê na literatura tributária sobre o tema arbitragem, uma vez que aqueles que estudam no Brasil a arbitragem pouco tem a oferecer aos Tributaristas. Muito da doutrina de Arbitragem possui como objetos de estudo a cláusula, compromisso, procedimento e sentença arbitral, apenas fazendo a exegese da legislação brasileira, como em JUNIOR 2014; SPLENGER 2016; GUILHERME 2012; CARMONA 2009; BERALDO 2016. Doutrina de Arbitragem brasileira tem como preocupação principal descrever as limitações ao poder de tributar e os elementos da regra matriz de incidência tributária, vide por exemplo COSTA 2013; SABBAG 2016; CARVALHO 2012;

ATALIBA 2016; PAULSEN 2014, entre muitos outros, ainda que não use esta nomenclatura. Assim sendo, torna-se muito complicado fazer uma intersecção entre os dois ramos no nível da graduação.

O cientista do Direito Tributário, como condena TIPKE (2014) na Alemanha e MURPHY e NAGEL (2016) nos Estados Unidos, pouco tem se preocupado com temas extremamente pertinentes tais como a justiça fiscal, ética na tributação, entre outros. No Brasil, um dos reflexos disso é a baixa análise crítica da falida estrutura de resolução de litígios tributários e no fundamento moral da tributação. Devemos, portanto, refletir sobre os aspectos jurídicos-filosóficos que legitimam a arbitragem tributário, a exemplo do que se pretendeu fazer nos capítulos anteriores, com maior frequência.

A Arbitragem do Comércio Internacional repousa sobre uma premissa diferente da Arbitragem de Direito Privado Interno, qual seja, a *lex mercatória*, entendida como uma norma não amparada no direito positivo, mas nas práticas comerciais concretas, uma vez que:

Com o surgimento e disseminação dessas práticas, percebeu-se que os contratos transnacionais não se encaixavam mais dentro dos modelos de contratos regulados pelos direitos nacionais. As regras de solução de controvérsias aplicadas no direito interno não eram capazes de pacificar uma relação nascida e desenvolvida em moldes totalmente diferentes dos moldes nacionais. Portanto, era preciso encontrar uma maneira mais eficaz para resolver os conflitos que pudessem nascer desses contratos transnacionais, respeitando as características de internacionalidade e especificidade dessas relações. E é assim que se desenvolve a arbitragem comercial internacional. (PINTO, 2012)

Sem examinar o mérito da existência se a *lex mercatória* é uma norma de direito natural ou apenas práticas convencionais que são admitidas no direito positivo, nota-se que as práxis comuns do comércio internacional têm especial relevo na busca das decisões adequadas nos litígios de comércio internacional.

Ora, o reconhecimento de uma lei “transnacional” de Comércio Internacional é o ponto principal para a teoria da Arbitragem Internacional conforme GAILLARD (2014). Essa legislação “transnacional” a que se refere é em grande parte a ideia de *lex mercatoria*, ou seja, um conjunto de práticas econômicas que ganham força vinculante.

Enquanto a arbitragem doméstica é legitimada pelo estatuto jurídico posto, a arbitragem do Comércio Internacional repousa sobre a ideia de um direito “não estatal” questionando o critério da *pacta sunt servanda* como critério legitimador das relações internacionais privadas (GAILLARD, 2014). Quando muda-se o âmbito onde o vocábulo “arbitragem” se encontra, muda-se também todo o seu suporte teórico, ainda que permaneça a ideia central de um terceiro imparcial que possa dar uma decisão técnica e uma resposta que a jurisdição estatal talvez não possa dar.

Exemplo dessa ideia de *lex mercatoria* pode ser dado ao lembrar da celebre frase do filósofo francês René David de que "O Brasil é uma ilha de resistência à arbitragem"

(<https://www1.folha.uol.com.br/fsp/1996/3/09/dinheiro/7.html> ; visualizado em 29/08/2018 às 10:30), em meados da década de noventa, pouco antes da legislação pátria em 1996. As relações Comerciais internacionais encontravam-se enfraquecidas uma vez que a falta de segurança das empresas que se encontravam em outras partes do mundo e não poderiam recorrer a arbitragem para resolver eventuais litígios. A legislação vigente no direito privado brasileiro é fruto de uma influência do comércio internacional que sancionaria no sentido de excluir o Brasil de determinados negócios jurídicos plurilocalizados caso não passasse a aceitar a arbitragem, nítido exemplo de *lex mercatoria*.

A arbitragem tributária por sua vez, é frontalmente divergente de todos os outros modelos apresentados. É estritamente limitada a determinados temas e parte da necessidade de segurança jurídica tanto para o Estado que detém interesse arrecadatório, este que possibilita o interesse prestacional da sociedade, contra o interesse legítimo do contribuinte de ser tributado de maneira justa e correta. As arbitragens do Direito Privado e de Direito Comercial Internacional tem por base a liberdade e a autonomia da vontade, já a Arbitragem de Direito Tributário merece uma regulação mais restrita , como bem aponta MELO FILHO(2018):

As normas legais reguladoras da arbitragem tributária, além de suas repercussões na seara tributária (matéria sujeita à reserva de lei complementar), devem definir os seus contornos, assegurando, obrigatoriamente, a independência e a imparcialidade dos árbitros, criando um regime de impedimentos, afastamentos e substituições; pontuando as normas do processo arbitral tributário; fixando um limite temporal para a prolação da sentença arbitral (com eventual prorrogação fundamentada); e tratando de questões acessórias, como os valores e o modo de pagamento de honorários e das despesas dos árbitros e as condições de responsabilização da parte vencida.

A Arbitragem Tributária depende de prévia regulação, sendo a própria matéria regida principalmente pela legalidade conforme já expresso em capítulos anteriores. O decreto-lei 10/2011 de Portugal em seu art. 2º delimita taxativamente os casos que podem ser discutidos em sede de arbitragem tributária, bem como a vinculação dos tribunais arbitrais a um órgão central no seu art. 4º. Regula ainda prazos, valores, formação dos árbitros, etc. Modelo bastante similar é o da Lei nº 108/VIII/2016 de Cabo Verde, que no seu art. 2º delimita a competência para a arbitragem tributária, bem como os valores suscetíveis a este recurso, enquanto o art. 6º da mesma lei vincula a um órgão central os tribunais arbitrais.

Ambos modelos serão analisados posteriormente, uma vez que ficou nítido a possibilidade de arbitragem tributária pelo teste de validade com o ordenamento jurídico pátrio, existe ainda a necessidade da confecção de uma lei que a regule. Para tanto, fica a questão a ser abordada neste capítulo: é possível apropriar-se do modelo de outros países lusófonos?

Ora, estudar a Arbitragem do Direito Privado doméstico demanda uma reflexão diversa da Arbitragem do Comércio Internacional, enquanto a Arbitragem em Matéria Tributária é ainda

diversa daquelas outras: o árbitro tributarista deve partir da análise minuciosa do sistema jurídico, ciente da alta complexidade e dos regimes diferenciados da legislação tributária, buscando uma decisão justa, entretanto nunca *contra legem*, tendo poderes hermenêuticos também mais restritos, reservando a jurisdição estatal a superabilidade da lei. Entretanto, o que se estuda neste trabalho não é a prática diária da arbitragem tributária, mas sim as condições de possibilidade de existência da arbitragem tributária e sua adequação ao sistema brasileiro.

Retorna-se aquela ideia anteriormente dita sobre as fontes da arbitragem, quais sejam: a) norma de conhecimento que permita e torne vinculante a arbitragem; b) norma que regule a competência e o procedimento arbitral; c) a norma do qual se extrai a decisão arbitral.

A partir de então, depois de todo o exposto é possível depreender que no caso do direito privado, seguindo este esquema, assim seriam as fontes; a) no caso pátrio a lei 9.307/96 é a norma de conhecimento que torna possível e faz de sua sentença título executivo judicial (art. 31); b) a convenção de arbitragem realizada entre as partes, conforme o art. 19 da lei de arbitragem; c) a equidade ou as regras de direito que não violem a ordem pública.

Por sua vez, quando se fala em arbitragem do comércio internacional as fontes seriam: a) a *lex mercatorum* como principal fonte, ainda que a exequibilidade careça de aceitação a depender do Estado; b) as próprias câmaras arbitrais possuem sua regulamentação própria quanto ao procedimento e a decisão sobre a jurisdição do árbitro. Pode ser citado o exemplo da Câmara de Comércio Internacional (CCI) de Paris que possui uma Corte Internacional de Arbitragem e possui procedimentos bem amarrados em sua regulamentação do art. 16 ao art. 29; c) a fonte é estabelecida também pela convenção podem ser as leis do foro escolhido, *amiable compositeur* (possibilidade de atenuar cláusulas contratuais sem alterar a economia do contrato), *ex aequo et bono* (total liberdade para o árbitro decidir sobre o que entende por correto e justo), entre diversos outros métodos.

Por tratar-se de assunto vital sobre a própria soberania estatal, a arbitragem tributária por sua vez possui as seguintes fontes: a) A legislação (no caso brasileiro uma Lei Complementar) estatal; b) um regulamento a lei que permite a arbitragem; c) A Constituição e a legislação que define o Sistema Tributário, sendo vedado qualquer forma de decisão por equidade.

Outro modo de diferenciação é a natureza jurídica, uma vez que existe na arbitragem privada a discussão sobre se jurisdicional ou contratual (PINTO, 2012), para a Arbitragem Tributária, não há dúvidas que há natureza jurisdicional no clássico sentido kelseniano de poder para dizer o Direito e pôr fim a um litígio. Isso porque a própria regra de conhecimento que permite o instituto dá as suas decisões o poder de coisa julgada, revendo apenas as questões que fogem aos seus limites.

4.2 DOS MODELOS INTERNACIONAIS EXISTENTES

Conforme visto anteriormente, é necessário diferenciar a ideia de Arbitragem em vários contextos diferentes (Tributária, Privada e Internacional). Será feito por tanto menção ao Modelo Português e ao de Cabo Verde como passível de apropriação, bem como será estudado o Caso BACEN X RFB

4.2.1 Dos modelos lusófonos

Muito embora ainda haja uma celeuma brasileira de resistência a arbitragem tributária, em outros países como Portugal e Cabo Verde, a prática já é consolidada (mais naquele do que neste). Num primeiro momento, já que se propõe a apropriação de uma tradição jurídica, cabe anunciar sua compatibilidade com o nosso ordenamento, ainda que bastante óbvia. Os países lusófonos, o são porque em determinado momento histórico foram colonizados por Portugal e muito embora tornados independentes posteriormente viveram por muito tempo sobre sua influência, inclusive jurídica. A própria estrutura das constituições de Portugal, Cabo Verde e do Brasil são muito parecidas.

A legislação Portuguesa de Arbitragem Tributária teve o fito de reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, produzir maior celeridade e reduzir a pendência dos processos tributários (ESCOBAR, 2017). Entretanto, o movimento surge muito anteriormente a legislação de 2011, uma vez que desde a década de 1960 já existe ampliação da arbitragem para a seara pública através do Decreto-Lei n. 13.355/60. Não se pretende no presente trabalho exaltar o sucesso desses objetivos, uma vez que já há excelentes trabalhos nesse sentido, entretanto merece anotação.

Um primeiro ponto que merece destaque é que normalmente na arbitragem tributária há um órgão central que fica responsável pelo controle dos procedimentos, como por exemplo o convênio entre o Internal Revenue Service e o Centre for Dispute Resolution para cumprimento do Mandatory Tax Treaty Arbitration (acordo de não bitributação entre os EUA, Bélgica, Canadá, Alemanha e França.), o CAAD em Portugal ou o CAT em Cabo Verde. Como será visto adiante, no Brasil existe uma experiência que ocorre no âmbito da AGU.

No caso do decreto-lei nº 10/2011 de Portugal, essa vinculação se dá através do art. 4º, que vincula a administração tributária as decisões arbitrais, bem como vincula os tribunais arbitrais ao CAAD. Os árbitros são escolhidos de entre pessoas de comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público (art. 7º) o critério para auferir essa capacidade encontra-se no n.2 do mesmo artigo, qual seja:

Os árbitros devem ser juristas com pelo menos 10 anos de comprovada experiência profissional na área do direito tributário, designadamente através do exercício de funções públicas, da magistratura, da advocacia, da consultoria e jurisconsultoria, da docência no

ensino superior ou da investigação, de serviço na administração tributária, ou de trabalhos científicos relevantes nesse domínio. (PORTUGAL, 2011)

Os mesmos poderão ser escolhidos pelo contribuinte ou pelo Conselho Deontológico do CAAD (art. 2º).

A competência dos árbitros também é objetiva, pode-se apenas declarar a ilegalidade de a) liquidação de tributos; b) autoliquidação; c) retenção na fonte; d) pagamentos por conta; e) atos de determinação da matéria tributável; f) atos de determinação de matéria “colectável”; g) atos de fixação de valores patrimoniais, vedando-se o uso da equidade (Art. 2º do decreto-lei 10/2011).

Adotou-se o sistema de irrecorribilidade das decisões no caso português, sendo possível apenas dois tipos de recurso, um para o Tribunal Constitucional caso haja vício de constitucionalidade na decisão e um para o Supremo Tribunal Administrativo, nos casos em que a decisão contrarie seus julgados, segundo o art. 25º do decreto-lei 10/2011.

A Arbitragem Tributária em Cabo Verde é realizada no âmbito do CAT (Centro de Arbitragem Tributária) estabelecida por ato conjunto do Ministério de Finanças e da Justiça. Diferente do modelo Português, o tribunal arbitral sempre será composto por três árbitros, um indicado por cada parte e um membro do Conselho Deontológico do CAT (art. 7º da Lei 108/VIII/2016).

Os requisitos mínimos para ser Juiz Arbitral são: a) comprovada experiência em arbitragem; b) ter formação em arbitragem; c) ser licenciado, pós-graduado ou mestre nas áreas de direito, economia, gestão, contabilidade, auditoria e fiscalidade e ter frequentado com a classificação mínima de Bom, o curso de juízes árbitros reconhecido por despacho conjunto dos ministros responsáveis pelas áreas da justiça e das finanças. (Art. 8º da Lei 108/VIII/2016).

Outra relevante diferença é a de que diferente da legislação portuguesa, Cabo Verde define apenas os limites e não as matérias possíveis de serem julgadas por arbitragem, quais sejam: a) as pretensões em que se discuta montantes superiores a dez milhões de escudos nos primeiros cinco anos do vigor da lei; b) montante superior a vinte milhões de escudos superados os cinco anos; c) atos tributários que resultem receitas de titularidade da Comunidade Económica dos Estados da África Ocidental; b) atos que se enquadrem no art. 19º do Código de Benefícios Fiscais (código estabelecido na forma do art. 175º da Constituição de Cabo Verde); e) impostos de importação; f) matérias aduaneiras que dependam da informação de outros países.

Quanto aos recursos, há também a previsão apenas ao Tribunal Constitucional nos casos de decisão que contrarie a Constituição e ao Supremo Tribunal de Justiça quanto as decisões que colidam com sua jurisprudência.

Por todo o exposto percebe-se semelhança quanto ao que é disciplinado pelos diplomas legais: a) quem pode ser árbitro; b) a que órgão a arbitragem está vinculado; c) qual a competência

dos árbitros; e) quais os recursos possíveis; f) os procedimentos, prazos e taxas. Quando se fala de apropriação do instituto no Direito Brasileiro existe a necessidade de uma Legislação Complementar que possibilite e uma lei ordinária que a regule, passando pelos tópicos que foram mencionados, posto a natureza jurídica e as fontes da arbitragem tributária.

4.3. ESTUDO DO CASO BACEN X RECEITA FEDERAL DO BRASIL NO ÂMBITO DA CCAF

Segundo a portaria nº 1.287 de 2007 ficou criada a Câmara de Conciliação e Arbitragem Federal (CCAF) que funciona junto a AGU. A portaria preceitua que as controvérsias de matérias jurídicas entre os órgãos e entidades da Administração Federal será resolvido através de conciliação ou arbitramento no âmbito do CAF. Por meio do parecer AGU/SRG-01/2007, o órgão entendeu que inclusive poderia se tratar de conflitos na seara tributária.

Solicitado a intervenção do CCAF pelos órgãos da Administração Federal, o conciliador, membro da AGU ou da CGU, analisará o conflito concluindo acerca da possibilidade da conciliação. Será realizado portanto uma reunião com os representantes das instituições e havendo acordo o mesmo será homologado pelo Advogado Geral da União. Caso não seja viável a conciliação, será editado parecer que coloca termo à controvérsia após aprovado pelo Advogado Geral da União. Tal decisão é chamado pela portaria de Arbitramento.

Em 2008 foi arbitrado um caso polêmico por meio do Parecer AGU/SRG-01/2008, provocado pela então Ministra Chefe da Casa Civil, onde se discutia a incidência de contribuição previdenciária sobre a cota patronal da remuneração paga ou creditada aos profissionais autônomos que prestam serviços ao Plano de Assistência à Saúde dos servidores do Banco Central. Foi decidido então pela incidência do art. 22, III da Lei 8.212/91, sendo determinado o recolhimento do valor superior a R\$ 26.000.000,00.

Surge então a questão teórica, pode-se dizer que isso foi um procedimento arbitral? Por tratar de questão tributária, houve violação a legislação que ainda não regulou a arbitragem nessa seara?

Para responder a primeira pergunta, vale lembrar as fontes da arbitragem tributária, que se resume a uma lei que a institua, diferentemente da arbitragem privada respaldada em um contrato. A Lei Complementar 73/96 define que é competência da AGU:

- X - fixar a interpretação da Constituição, das leis, dos tratados e demais atos normativos, a ser uniformemente seguida pelos órgãos e entidades da Administração Federal;
- XI - unificar a jurisprudência administrativa, garantir a correta aplicação das leis, prevenir e dirimir as controvérsias entre os órgãos jurídicos da Administração Federal;

Ainda que não diga expressamente que faz parte da competência da AGU fixar interpretação quanto a lei tributária, uma vez que o instrumento usado foi a Lei Complementar (que pode versar sobre matéria tributária), não há a princípio vício formal de constitucionalidade. Tal competência foi regulamentada por meio da portaria e parecer já citado, que permitiu a tentativa de conciliação e eventual arbitramento de matérias onde há litígio entre órgãos da Administração Federal, o que está perfeitamente condizente com a missão institucional do órgão.

Como não chamar de arbitragem, se o que no mundo dos fatos ocorreu foi exatamente aquilo que a legislação portuguesa permite: declarar a ilegalidade e por via lógica a legalidade de determinado ato tributário? Como dizer que não é constitucional, sendo exercido dentro dos limites de competência da AGU?

Há que se mencionar também que a portaria que institui o CCAF possui todos os requisitos de regulamentação já abordados, definindo quem será o árbitro, qual o procedimento, qual a matéria que pode ser levada a discussão, etc.

Deste modo, fica superado o conservadorismo teórico ainda existente no Brasil de que não é viável a arbitragem tributária, uma vez que o sistema jurídico não permite. Não só é possível, como é realizado e há julgado nesse sentido, muito embora faça coisa julgada apenas para os entes da Administração Federal. O que é necessário e o que este trabalho defende é a ampliação do instituto, ainda que no próprio âmbito da AGU, para que o contribuinte que merece uma resposta tecnicamente adequada possa ter acesso também ao instituto.

CONCLUSÃO

O presente trabalho consistiu em um esforço contra o conservadorismo presente na seara da doutrina tributária e administrativa brasileira. Em um primeiro momento foi necessário desconstruir um dos principais mitos sobre a impossibilidade da arbitragem tributária no Brasil, qual seja, a existência de um suposto princípio da supremacia do interesse público, bem como sua indisponibilidade. Restou comprovado ao fim do primeiro capítulo que em um Estado Democrático de Direito, não há interesse indisponível nem supremo *a priori*, ainda que haja posições de privilégios, sob pena de autoritarismo.

Em um segundo momento se fez necessário demonstrar a irracionalidade do atual sistema de cobrança de dívidas tributárias que não garantem a segurança jurídica, nem uma duração razoável do processo, sendo desinteressante tanto para o Fisco, quanto para o contribuinte. Pode-se notar a necessidade de uma reforma de todo o sistema, redemocratizando-o e descentralizando-o. A arbitragem é só um dos meios para isto, ao lado da mediação, da consulta prévia, entre outros modos.

Por fim, foi delimitado aqui que está sendo dado o nome de arbitragem tributária no presente trabalho como procedimento heterocompositivo julgado por um *expert* que não é o juiz, cujo poder emana de uma legislação própria e cuja fonte da decisão só pode ser o sistema jurídico tributário. Foi demonstrado ainda que já há no Brasil uma forma de arbitragem tributária quando se fala em lide entre órgãos da União. O que se faz necessário é democratizar o procedimento.

Por fim, vale ressaltar que o pouco existe ainda na literatura brasileira a respeito do tema, exatamente por isso houve a necessidade de tratar tantos temas colaterais para reforçar a ideia central da possibilidade e aplicabilidade no sistema jurídico brasileiro, bem como suas vantagens, para só após isso começar a explicar em que consiste a arbitragem tributária, qual a sua fonte e como se dá a mesma em outros países lusófonos.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo, Saraiva: 2014.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo: Malheiros, 2016.

ÁVILLA, Humberto. Teoria dos Princípios *da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo, Malheiros: 2015.

BALEEIRO, Aliomar . Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro, Editora Forense: 2011.

BINEBOJM, Gustavo. Uma Teoria do Direito Administrativo. *Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização*. Rio de Janeiro, Renovar: 2014.

CARMONA, Carlos Alberto. Arbitragem e Processo: *um comentário à lei 9.307/96*. São Paulo, Atlas: 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo, Saraiva, 2017.

_____. Direito Tributário *fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo, Saraiva: 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Editora Forense: 2012.

_____. Comentários à Constituição de 188: *sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

DA SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Ed. RT, 1990.

DELGADO, J.A . Reflexões sobre o Processo Administrativo Tributário. In *Processo Administrativo Tributário – Pesquisas Tributárias- nova série nº 5*, sob coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT. 2002.

ESCOBAR, Marcelo Ricardo. Arbitragem Tributária no Brasil. São Paulo, Almedina: 2017.

GAILLARD, Emmanuel. Teoria Jurídica da Arbitragem Tributária. São Paulo, Atlas: 2014.

JUNIOR, Luiz Antônio Scavone. Manual de Arbitragem: *Mediação e Conciliação*. Rio de Janeiro, Forense: 2014.

MELLO, Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, Malheiros: São Paulo, 2009.

MELO FILHO, João Aurino de Melo. Racionalidade legislativa do Processo Tributário: *Desjudicialização e democratização (execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem) como fundamentos de um sistema racional (inteligível, juridicamente harmônico, eficaz, eficiente e ético) de resolução de conflitos tributários*. Salvador, JusPODIVM: 2018.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. O mito da propriedade. São Paulo, Martins Fontes: 2016.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro. Rio de Janeiro, Editora Revista dos Tribunais: 2010.

OLIVEIRA, Geovane Lopes de. **MEDIAÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS NO DIREITO BRASILEIRO: Hipóteses, limites e condições de possibilidade frente à nova sistemática do Código de Processo Civil e da Lei de Mediação**. Dissertação de curso de Pós Graduação em Direito Tributário – Faculdade Damásio. São Paulo: 2017.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. Porto Alegre, Livraria do Advogado. 2014.

PINTO, Ana Luiza Baccarat da Motta, et al. Arbitragem Nacional e Internacional: *os novos debates e a visão dos jovens arbitralistas*. Rio de Janeiro: Elsevier , 2012.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PGFN em números, disponível em : http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf/view; acesso em 29/09/2018.

ROCHA, Sérgio André. Da lei à Decisão: A Segurança Jurídica Tributária Possível na Pós Modernidade. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo, Saraiva: 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. Saraiva: São Paulo, 2012.

SERPA, Lyvia de Moura. Cooperação no Direito Tributário. Rio de Janeiro Lumen Juris: 2017.

SPENGLER, Fabiano Marion; NETO, Theobaldo Spengler. Mediação, conciliação e arbitragem. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2016.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2012.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. CONSULTA (CONS). Acórdão 1618/2018 – PLENÁRIO. Rel. Min. Vital do Rêgo. Sessão 18/07/2018. Disponível em <<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/NUMACORDAO%253A1618%2520ANOACORDAO%253A2018%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc/false/1>>.

YURGEL, Ana Paula Olinto. *Arbitragem Tributária em Portugal: Possibilidade de inserção do instituto no Direito Tributário Brasileiro*. 2014, disponível em <https://www.cma-ie.org.br/noticias/307/2014-10-24/artigo-arbitragem-tributaria-em-portugal-possibilidade-de-insercao-do-instituto-no-direito-tributario-brasileiro>.