



A ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: AVANÇOS E DESAFIOS*

TAX ARBITRATION IN BRAZIL: ADVANCES AND CHALLENGES

Camilla Siqueira Xavier**1

Resumo: A partir de uma leitura contemporânea dos métodos adequados de solução de controvérsias no bojo do processo tributário, o artigo examina, com ênfase na arbitragem, os métodos mais apropriados para garantir o efetivo acesso à justiça que responda aos anseios sociais e, ao mesmo tempo, satisfaça a necessidade de recuperação dos entes federativos dos créditos inscritos em dívida ativa.

Palavras-chaves: Acesso à justiça; Finanças Públicas; Solução de Controvérsias.

Abstract: This article is based on a contemporary reading of the appropriate methods of dispute settlement, within the scope of tax process. During its course the study examines, with emphasis on arbitration, the most appropriate methods to guarantee effective access to justice. At the same time it looks to help the recovery of tax debts.

Keywords: Access to justice; Public finances; Dispute Resolutions.

INTRODUÇÃO

Há um avanço jurisprudencial, doutrinário e legislativo nos últimos anos de forma a admitir a adequabilidade da arbitragem para dirimir controvérsias de direito público. A rigor, cita-se a Lei 8.987/95, a Lei do Estado de Minas Gerais n. 19.477/11, a Lei Federal n. 11.079/04 – Lei das PPP's. A desjudicialização do acesso à justiça é um movimento que ganhou adeptos, inclusive no âmbito do próprio poder judiciário e pode ser explicada a partir da superação do dogma de que o Estado é o detentor do monopólio de jurisdição. Assim, a arbitragem será apresentada como uma maneira adequada para resolver as lides de matéria tributária, de forma alternativa ao poder judiciário, isto é, de maneira complementar ao contencioso administrativo e ao contencioso judicial, podendo representar, inclusive, uma nova forma de impugnar o lançamento do crédito tributário já constituído,

*Artigo submetido em 08 ago. 2018 e aceito para publicação em 22 jan. 2019. Publicado em 30 jan. 2019.

** Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica, Belo Horizonte, Minas Gerais, Brasil.

ou de prevenir o surgimento da controvérsia.²

Sendo assim, a crise de gerenciamento de processos será apresentada para explicar a incapacidade do poder judiciário de resolver de forma especializada os inúmeros conflitos de uma sociedade demandante – e sobretudo, envolvendo o Poder Público que é o principal litigante, segundo o CNJ.³

Assim, o tema problema do presente trabalho se dividirá em três subitens:

- (i) A via arbitral é apropriada para a resolução de disputas envolvendo feitos tributários? Em outras, palavras, à Luz do art. 1º da Lei n. 9.307/96, o crédito tributário seria arbitrável?
- (ii) A arbitragem, uma vez admitida, suprimiria o princípio da inafastabilidade de jurisdição, a que se refere o art. 5º, XXXV da Constituição da República?
- (iii) Para implementar a arbitragem em matéria tributária é necessária edição de lei complementar?

O objetivo geral desta pesquisa é investigar se a arbitragem como forma solucionadora de conflitos é um método adequado para imprimir uma resolução efetiva, célere e satisfatória para pelo menos parte das lides de matéria tributária e, se existem outros métodos tão satisfatórios quanto.

O que se pretende demonstrar como pressupostos teóricos nesta pesquisa é que há métodos muito mais adequados para resolver lides tributárias do que o contencioso administrativo ou o jurisdicional. Além disso, pretende-se, ainda, demonstrar que há formas autocompositivas e heterocompositivas recém-admitidas no direito público que visam construir um processo mais, eficaz, célere e especializado para as demandas que envolvem a tributação.

O marco teórico da presente pesquisa será a admissibilidade e a adequabilidade da arbitragem tributária no Brasil. A demonstração far-se-á através da premissa da superação do dogma da indisponibilidade do crédito tributário. Assim, a partir de Priscila Faricelli de Mendonça tem-se que:

(...) a arbitragem, mecanismo adjudicatório de base consensual, se mostra solução adequada a determinadas controvérsias, pois a especialidade dos árbitros pode ser atrativa tanto ao mérito da decisão quanto ao destino da controvérsia, somando-se ainda os benefícios de notória agilidade do julgamento dos procedimentos arbitrais (...). No entanto, em se tratando de controvérsia tributária, a manta da indisponibilidade do interesse público, pautava barreira inicial a ser superada.⁴

² GODOI; GIANNETTI. Arbitragem e Direito Tributário Brasileiro: A Superação do Dogma da Indisponibilidade do Crédito Tributário. Lisboa: CAAD, 2015, p. 38.

³ BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. Os 100 maiores litigantes. 2011. Disponível em: <www.cnj.jus.br/images/pesquisas-judiciarias/pesquisa_100_maiores_litigantes.pdf> Acesso em: 10 de março de 2018.

⁴ MENDONÇA, Priscila Faricelli. Arbitragem e transação tributárias. 1 ed. São Paulo: Gazeta Jurídica, 2014, p. 212.

A hipótese deste trabalho será a constatação de que é possível, no direito brasileiro, a instituição legal de arbitragem em matéria tributária mediante de alteração, por lei complementar, do Código Tributário Nacional.

O método utilizado para a elaboração desta monografia é o método dedutivo, em que serão descritos os institutos jurídicos, a partir da doutrina para o caso concreto. A metodologia usada no recolhimento das informações contidas ao longo do trabalho foi a doutrina específica, o conteúdo legislativo e jurisprudencial, assim como estatísticas do CNJ – Conselho Nacional de justiça, notícias e dados carreados na internet.

A justificativa do trabalho se dá a partir da constatação da relevância do tema para o sistema jurídico, vez que a crise de gerenciamento de processos representa uma crise de acesso à justiça, haja vista que com o excesso de demandas, associada com a inabilidade para chegar ao resultado útil do procedimento, muitas vezes, imprimem decisões insatisfatórias para ambas as partes (tanto para o Fisco quanto para o Contribuinte). Assim, métodos como a arbitragem e a mediação tributárias representariam um alargamento no diálogo e a promoção da democracia participativa que assola o mundo pós-moderno, uma vez que possibilita a densificação do resultado útil do processo através de um mecanismo mais especializado.

1 A CRISE DE GERENCIAMENTO DE PROCESSOS NO BRASIL

Os países latino-americanos, com ênfase no Brasil, enfrentam uma grave crise de gerenciamento processual no âmbito do Judiciário. A crise de experiência judiciária brasileira (ou crise de gerenciamento de processos), possui raízes históricas, culturais e sociais, sobretudo com o surgimento do Estado de Bem-Estar Social. Após o fim da Segunda Guerra Mundial⁵, com a proliferação dos direitos sociais e coletivos, os tribunais ganharam maior visibilidade e, com isso cresceu exponencialmente o número de demandas com o intuito de implementação desses direitos coletivos, como habitação, saúde e educação, de responsabilidade do Estado.

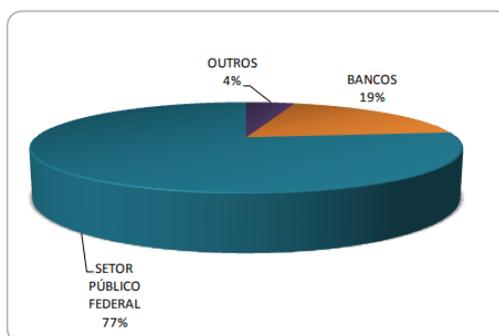
Com o advento da Constituição da República Federativa de 88 e frente a inauguração do Estado Democrático de Direito, ampliou-se ainda mais a gama de direitos de índole democrática, sejam eles coletivos ou individuais, que contrapunha as distorções do regime ditatorial aparentemente superado. Assim, a população desbastada pelas políticas ditatoriais passou a ver no judiciário uma

⁵ Sobre o contexto histórico do avanço do acesso à justiça no Brasil, vide THEODORO JÚNIOR, 2005, p. 3 e 4. Disponível em: <[http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Humberto%20Theodoro%20Júnior\(5\)%20-formatado.pdf](http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Humberto%20Theodoro%20Júnior(5)%20-formatado.pdf)>. Acesso em 04 de fevereiro de 2018.

forma de efetivação do texto constitucional.⁶

Se não bastassem as demandas judiciais advindas da população, estatísticas demonstram que o Poder Público no Brasil é o principal litigante. Segundo pesquisas⁷ realizadas pelo CNJ – Conselho Nacional de Justiça, no ano de 2011, observa-se que a maior parte dos processos administrados pela Justiça Federal originam do setor público Federal, com 77% do total de processos dos 100 maiores litigantes dessa Justiça, enquanto os bancos representam 19%. Observa-se:

Figura 1 – Porcentagem dos maiores litigantes



Fonte: BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Os 100 maiores litigantes. 2011.**

Neste cenário, apenas os processos em que a Fazenda Nacional é parte equivalem a 15,65% do volume total de processos distribuídos no âmbito da Justiça Federal. As mesmas pesquisas revelam que no ranking nacional (apurado a partir da compilação de todos os processos enviados pelos tribunais federais, trabalhistas e estaduais ao CNJ), a Fazenda Nacional é a terceira maior litigante do país, representando um índice de 7,45% do total de processos, ficando atrás, apenas, do INSS (22,33%) e da Caixa Econômica Federal (8,50%).

O volume de processos no Brasil pode, assim, explicar uma parte da crise de gerenciamento de processos. De fato, o processo de democratização do Brasil demonstra a consciência popular em buscar o Judiciário para reconhecer e fazer valer os direitos existentes. No entanto, essa cultura beligerante alcançou limites insustentáveis e precisa ser repensada a fim de buscar soluções para o acesso à justiça.

O aumento exponencial dos litígios nos últimos anos vem gerando uma preocupação com o resultado útil do processo, o termo “resultado útil do processo” aparece 4 (quatro vezes) ao longo do CPC de 2015 e encontra moradia nos capítulos que tratam das tutelas de urgência, de evidência, no procedimento da tutela antecipada requerida em caráter antecedente e no procedimento

⁶ GODOI; GIANNETTI. Arbitragem e Direito Tributário Brasileiro: A Superação do Dogma da Indisponibilidade do Crédito Tributário. Lisboa: CAAD, 2015, p. 38.

⁷ BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. Os 100 maiores litigantes. 2011. Disponível em: <www.cnj.jus.br/images/pesquisas-judiciarias/pesquisa_100_maiores_litigantes.pdf> Acesso em: 10 de março de 2018.

da tutela cautelar requerida em caráter antecedente.

Há, de fato, no CPC de 2015 uma preocupação do legislador com o perecimento do direito frente a morosidade na tutela jurisdicional. E, ao mesmo tempo, percebe-se também um estímulo à solução consensual e de base consensual de litígios, através dos mecanismos como a conciliação, mediação e arbitragem. O art. 359 exemplifica o cuidado do legislador com os MASC – meios adequados de solução de conflitos, aduzindo que: “instalada a audiência, o juiz tentará conciliar as partes, independentemente do emprego anterior de outros métodos de solução consensual de conflitos, como a mediação e a arbitragem”.

A falta de experiência jurídica para dirimir as lides envolvendo matéria tributária traduz em insatisfação coletiva que pode ser explicada pelo elevado índice de recursos que chegam aos tribunais superiores. Levantamentos realizados pelo Supremo Tribunal Federal – STF, em fevereiro de 2018, apontam que as autuações da Corte em processos de matéria tributária representam 11,29% dos recursos, estando atrás, apenas dos recursos envolvendo matéria administrativa e processual penal, que representam 36,62% e 13,08% das autuações, respectivamente.⁸

Do ponto de vista da eficiência arraigada do poder judiciário na resolução de conflitos, cita-se a pesquisa realizada pelo IBGE em 1990 em que demonstrou que 1 (um) a cada 3 (três) brasileiros envolvidos em conflitos optavam por não recorrer ao poder judiciário. Nove anos depois, em 1999, foi realizada semelhante pesquisa pela Vox Populi que demonstrou que aproximadamente 58% dos entrevistados consideravam a Justiça brasileira ineficiente, enquanto apenas 34% a julgavam eficiente⁹. Tais pesquisas demonstram que há um descrédito da população em relação ao judiciário, seja pela morosidade excessiva nos trâmites processuais, seja pela incapacidade técnica em resolver os litígios. No entanto, apesar do descrédito da população no Poder Judiciário brasileiro, há um verdadeiro paradoxo: ele é muito criticado, mas intensamente demandado.¹⁰

Boaventura de Souza Santos¹¹ explica a incredulidade da população no sistema judiciário a partir da morosidade na tomada de decisões e destaca que os principais problemas da morosidade são: a desconfiança na justiça da decisão e o prolongamento de ansiedades e incertezas

⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Pesquisa por Ramo do Direito. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=estatistica&pagina=pesquisaRamoDireito>> Acesso em: 10 de março de 2018.

⁹ PINHEIRO, Armando Castelar. Judiciário, reforma e economia: A visão dos magistrados, Rio de Janeiro, Texto Para Discussão nº 966, 2009. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0966.pdf> Acesso em: 10 de janeiro de 2018.

¹⁰ GIANNETTI, Leonardo Varella. Arbitragem no direito tributário brasileiro: Possibilidade e Procedimentos. 2017. p. 28. Dissertação (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2017. Disponível em: <http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLVa_1.pdf> Acesso em: 03 de dezembro de 2017.

¹¹ Boaventura de Sousa. Para uma revolução democrática da justiça. Coimbra: Almedina, 2014. p. 26. Disponível em: <http://sociologial.dominiotemporario.com/doc/REVOLUCAO_DEMOCRATICA_JUSTICA.pdf>. Acesso em 01 de fevereiro de 2018.

nas partes. O autor utiliza de dados coletados a partir da investigação suplementar da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios e revela: “se 57,8% das pessoas que procuraram apoio para a resolução dos seus problemas apelaram para a justiça comum, 15,9% das pessoas que não recorreram aos tribunais alegaram como razão a morosidade.” As informações e dados obtidos pelo autor demonstram que, de fato, a desconfiança da população brasileira no judiciário se dá devido a morosidade.

A morosidade sistêmica é explicada a partir do volume de trabalho, excesso de burocratização, positivismo e legalismo. Existem várias medidas processuais e de produtividade adotadas pelo Brasil que são de extrema relevância para combater essa morosidade sistêmica, cita-se o estabelecimento de metas pelo próprio judiciário. No entanto, a morosidade não é o único problema da crise de gerenciamento de processos. Para além da quantidade de justiça, deve-se preocupar com a qualidade da justiça, na medida em que nos parâmetros do Estado de Direito Democrático, deve-se pensar em justiça cidadã, com a revolução democrática da justiça a luta deve ser também pela responsabilidade social (qualidade da justiça).¹²

Nesse aspecto, a quantidade e a qualidade de justiça estão diretamente relacionadas, na medida em que o alto volume de processos que enfrenta o judiciário brasileiro muitas vezes obstaculiza decisões qualificadas, haja vista que os múltiplos demandantes pedem por celeridade. Há aqui, um ciclo vicioso que envolve: demanda, tempo e qualidade.

Dados apurados no Relatório Justiça em Números 2015, pelo CNJ¹³ revelam que dos 91,9 milhões que tramitam no primeiro grau de jurisdição, no Brasil, no ano de 2014, apenas foram baixados 24,3 milhões de processos. Esses dados revelam que sua capacidade produtiva anual é de apenas 27% da demanda (casos novos + acervo) imposta ao seu julgamento. Tais números mostram que, para dar vazão ao volume de processos, seria necessário cessar a distribuição por quase 4 anos e, nesse período, baixar anualmente o mesmo número de processos baixados no ano de 2014.

Diante desse cenário, tem-se um judiciário congestionado e, grande parte desse congestionamento é causada pelo próprio Poder Público demandante. Assim, deve-se questionar se os instrumentos de que a administração pública faz uso são eficientes para resolver as controvérsias tributárias e atender as demandas sociais, atingindo níveis satisfatórios. Para responder o questionamento, a autora utiliza de dados colhidos pela INTRANET da CGU¹⁴ comparando o estoque

¹² Boaventura de Sousa. Para uma revolução democrática da justiça. Coimbra: Almedina, 2014. p.27. Disponível em: <http://sociologial.dominiotemporario.com/doc/REVOLUCAO_DEMOCRATICA_JUSTICA.pdf>. Acesso em 01 de fevereiro de 2018.

¹³ Disponível em <<http://www.cnj.jus.br/programas-e-aco-es/politica-nacional-de-priorizacao-do-1-grau-de-juris-dicao/dados-estatisticos-priorizacao>>. Acesso em 10 de março de 2018.

¹⁴ Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/arquivos/2009/212.pdf>>. Acesso em 09 de março de 2018.

total da dívida ativa da união e o valor efetivamente recuperado via cobrança judicial. Os dados demonstram que a dívida ativa da União cresce desde o ano 2000, destaca-se o crescimento de 20,01% entre os anos de 2000 e 2001 e o crescimento de 28% entre os anos de 2004 e 2005.¹⁵

A PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional¹⁶, no ano de 2017 recuperou via cobrança judicial aproximadamente 0,79% do valor total inscrito em dívida ativa e, no site da Fazenda, o número foi exaltado e a recuperação foi considerada inédita, em decorrência da adoção de programas de parcelamento de débitos, como o REFIS. Isso reafirma que mesmo com os mais diversos programas com vistas a regularizar a situação entre o Contribuinte e o Fisco, a efetividade na recuperação de valores é irrisória.

Dada à ineficiência na judicialização dos conflitos, há uma busca incansável pela resolução de conflitos de forma extrajudicial, havendo a expansão para inúmeros campos do direito privado. O embate, em questão é se a utilização de métodos como a arbitragem também pode ser aplicada ao direito público. Segundo números levantados pelo Conselho Arbitral do Estado de São Paulo – CAESP¹⁷, no campo do direito privado (com ênfase no direito empresarial) a atividade vem crescendo cerca de 10% ao ano no Brasil e, atualmente, há cerca de 200 entidades de mediação e arbitragem no País. Deste total, cerca de 77% estão concentradas nas regiões Sul e Sudeste.

De fato, nos últimos anos houve uma propagação da importância dos chamados “métodos adequados de resolução de conflitos” – MASC, ou em inglês, Alternative Dispute Resolution – ADR. Os métodos alternativos para resolução de conflitos são assim conhecidos porque são complementares ao contencioso administrativo e ao contencioso judicial, representando novas formas de impugnar o lançamento do crédito tributário já constituído, ou de prevenir a existência do conflito.¹⁸

A ruptura de paradigma caracterizada pela desjudicialização do conflito tem conquistado espaço no Brasil, como ilustram as alterações legislativas ocorridas em 2015, com destaque para o Novo Código de Processo Civil, a alteração da lei de arbitragem e a regulamentação da mediação pelo CNJ através da edição da Regulamentação nº 125, pelo CNJ.¹⁹

No âmbito do direito administrativo, destaca-se o uso da arbitragem em contratos de concessão e no próprio instrumento licitatório, conforme art. 23 A, da Lei 8.987/95 e art. 11, III, da

¹⁵ MENDONÇA, Priscila Faricelli. Arbitragem e transação tributárias. 1 ed. São Paulo: Gazeta Jurídica, 2014, p. 14

¹⁶ Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/noticias/2017/fevereiro/pgfn-disponibiliza-edicao-2017-do-201cpgfn-em-numeros201d> acesso em 18 de abril de 2018.

¹⁷ Disponível em: <https://www.dci.com.br/legislacao/camaras-arbitrais-devem-crescer-ainda-mais-1.688730>. Acesso em 09 de março de 2018.

¹⁸ GODOI; GIANNETTI. Arbitragem e Direito Tributário Brasileiro: A Superação do Dogma da Indisponibilidade do Crédito Tributário. Lisboa: CAAD, 2015, p.39.

¹⁹ GIANNETTI, Leonardo Varella. Arbitragem no direito tributário brasileiro: Possibilidade e Procedimentos. 2017. p. 16. Dissertação (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2017. Disponível em: <http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLVa_1.pdf> Acesso em: 03 de dezembro de 2017.

Lei 11.079/04, lei de Parcerias Público e Privadas – PPP.²⁰

O uso de métodos alternativos (ao judiciário) para solução de controvérsias, como forma desjudicializante para garantir o acesso à justiça, é defendido, inclusive, no âmbito das Cortes Superiores. O ministro do STF Ricardo Lewandowski²¹ sustenta que os magistrados, após a entrada em vigor do Novo Código de Processo Civil, já estão aptos a incentivar resoluções extrajudiciais de conflito para combate da chamada “cultura beligerante”.

Nesta mesma esteira, Jayme de Oliveira²², presidente da Associação Paulista dos Magistrados – APAMAGIS, aduz que, além de contribuir para a redução exponencial de litígios, o uso dos métodos da *ADR – alternative dispute resolution*, farão com que o conflito seja resolvido por inteiro. Dessa forma, é importante analisar o conflito não como uma disputa de interesses entre contribuinte e fazenda pública, mas, como uma oportunidade.

1.1 A crise do acesso à justiça no Brasil

Fato é que na teoria, o judiciário consiste em uma das formas do indivíduo buscar o acesso à justiça. Nesse sentido, o acesso à justiça se dá a partir da disposição de mecanismos hábeis para a reivindicação de um direito. Sem esses mecanismos a titularidade de um direito terá apenas concepção formal, não se materializa. Ante esse cenário de inaptidão técnica do judiciário para resolução de matérias complexas (sobretudo tributárias), morosidade e desconfiança dos próprios detentores do direito, deve haver novos mecanismos de acesso à justiça que sejam complementares ao judiciário para que o acesso à justiça seja efetivo. Sobre o efetivo acesso à justiça, Bryant Garth e Mauro Cappelletti demonstram em “Access to Justice: The Newest Wave in the Worldwide Movement to Make Rights Effective” que, embora o termo “acesso à justiça” não seja de simples definição, pode servir para focar em dois propósitos básicos do sistema legal de reivindicação de direitos a partir do judiciário: em primeiro lugar o sistema precisa ser acessível para todos e, em segundo lugar, o sistema precisa conduzir a resultados individualmente e socialmente justos.²³

Em relação ao primeiro propósito, a partir do qual o sistema precisa ser acessível a todos, o principal inviabilizador no sistema judiciário brasileiro é a própria morosidade e inaptidão técnica

²⁰ GODOI; GIANNETTI. Arbitragem e Direito Tributário Brasileiro: A Superação do Dogma da Indisponibilidade do Crédito Tributário. Lisboa: CAAD, 2015, p. 38

²¹ Disponível em <https://www.conjur.com.br/2016-jan-30/magistratura-pronta-conciliacao-presidente-stf>, acesso em 29 de janeiro de 2018.

²² Disponível em <https://www.conjur.com.br/2016-jan-30/magistratura-pronta-conciliacao-presidente-stf>, acesso em 29 de janeiro de 2018.

²³ CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. Access to Justice: The Newest Wave in the Worldwide Movement to Make Rights Effective. Netherlands, Buffalo Law Review, 1978. Disponível em: <<https://www.repository.law.indiana.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com.br/&httpsredir=1&article=2140&context=facpub>> Acesso em: 08 de dezembro de 2017, p. 182

devido ao volume de processos, o que impede o judiciário de atuar em tempo hábil e razoável, comprometendo o resultado útil do processo.

Cappelletti e Garth explicam as chamadas “três ondas do movimento do acesso à justiça”. Na década de 60, a primeira onda tem como principal característica a promoção de instrumentos de apoio do sistema judiciário para alcançar as pessoas mais pobres. Já na segunda onda, cita-se as mudanças de paradigma na defesa de interesses coletivos e difusos no judiciário, uma vez que o acesso dos indivíduos através de mecanismos de apoio judiciário não satisfaz de forma plena os anseios coletivos, principalmente por parte de grupos sociais pobres. Na terceira onda de reforma, o movimento de acesso à justiça procura expandir a concepção clássica de resolução judicial de litígios desenvolvendo uma forma mais abrangente de acesso à justiça no qual os próprios tribunais fazem parte de um conjunto integrado de meios de resolução de conflitos, dando espaço à ADR – *alternative dispute resolution*, que podem ser usadas inclusive para prevenir disputas.²⁴

Tratando-se de direito tributário, comumente há situações em que as partes permanecem litigando por quase vinte anos, o que traz insegurança jurídica e influi diretamente no desenvolvimento econômico do país, haja vista que os países mais litigantes sofrem com certa erosão econômica uma vez que a judicialização dos conflitos despendem elevados custos estatais e paraestatais e isso implica diretamente no aumento do custo de bens e serviços produzidos e circulados.²⁵ Dessa forma, acesso à justiça não pode significar estímulo à litigância e não pode se limitar à jurisdição estatal.

Uma controvérsia relevante é se a arbitragem seria expressiva a ponto de diminuir o número de processos que tramitam no judiciário, para responder à crise de gerenciamento de processos. Há quem refute o entendimento da utilização dos MASC como resposta à crise de gerenciamento de processos, aqui cita-se a pesquisadora Paula Costa e Silva²⁶ que aduz que a conciliação, a mediação ou arbitragem, não podem ser vistas como respostas aos anseios de um sistema judiciário em crise. A ascensão e propagação desses métodos não devem ser justificadas apenas nesse preceito, porque comprometeriam a confiança da população, mas a resolução apropriada de disputa deve ser assim propagada por ser boa por si.

²⁴ CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. Access to Justice: The Newest Wave in the Worldwide Movement to Make Rights Effective. Netherlands, Buffalo Law Review, 1978. Disponível em: <<https://www.repository.law.indiana.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com.br/&httpsredir=1&article=2140&context=facpub>> Acesso em: 08 de dezembro de 2017, p. 182.

²⁵ Cita-se que a partir de dados levantados pelo CNJ no Relatório Justiça em números de 2017, as despesas totais do Poder Judiciário correspondem a R\$ 84,8 bilhões em 2016, o que equivale a 1,4% do Produto Interno Bruto (PIB) do País. Para mais informações acesse: <<http://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/85362-despesa-do-judiciario-cresce-mas-o-custo-por-habitante-cai-em-2016>>. Disponível em 10 de março de 2018.

²⁶ COSTA E SILVA, Paula. A nova face da justiça: os meios extrajudiciais de resolução de controvérsias. Coimbra: Coimbra Editora, 2009. p. 35-36.

Portanto, ao se falar em RAD – resolução apropriada de disputas não se deve pensar primeiramente em substituição, porque substituir significa restringir e, restringir poderia obstar o preceito da inafastabilidade de jurisdição assegurada no art. 5º, XXXV da Constituição da República. Ao se pensar em conciliação, mediação e arbitragem enquanto métodos extrajudiciais para resolução de lides, deve-se pensar como novas vias de solução, de forma a expandir o leque do acesso à justiça.

Assim, se em médio prazo esses métodos forem utilizados e atingirem resultados positivos, não ocorrerá porque o sistema judiciário é falho, mas porque esses métodos são eficientes, por si só.

Contudo, em que pese ser controversa a ideia de que a arbitragem irá corroborar para desafogar o Poder Judiciário, conforme dito acima, é inquestionável que a arbitragem será importante para efetivação de soluções dialógicas e legitimadas, haja vista que a sociedade pós-moderna está cada vez mais desejosa de participação nos atos e decisões proferidas pelo Poder Público²⁷. No entanto, há alguns institutos do direito público que precisam ser revisitados para fazer um estudo mais aprofundado sobre a viabilidade da arbitragem no direito tributário. Assim, se faz necessário superar o dogma de que o crédito tributário é absolutamente indisponível.

2 O CRÉDITO TRIBUTÁRIO FRENTE AO PRINCÍPIO DA INDISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO

Embora na atualidade existam métodos muito mais específicos para resolução de lides tributárias como a arbitragem, a implementação desses métodos encontra-se obstaculizada devido por uma interpretação formalista acerca do princípio da indisponibilidade do interesse público que ainda predomina na doutrina administrativista. Segundo lições de José dos Santos Carvalho Filho²⁸, a indisponibilidade do interesse público é um princípio reconhecido que guarda essência axiológica na supremacia do interesse público, haja vista que diante da impossibilidade de equilíbrio entre os interesses, o interesse particular não pode prevalecer sobre o interesse público.

O interesse público, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello²⁹, consiste em um conjunto de interesses que os indivíduos detêm pessoalmente enquanto membros de uma sociedade, enquanto partes de uma coletividade socialmente organizada, pelo simples fato de o serem. Assim, segundo o autor³⁰, o interesse público seria “a dimensão pública dos interesses individuais” (sua faceta coletiva) e, apenas se justificará como instrumento de realização dos interesses das partes que

²⁷ Sobre esse enfoque, interessante conferir o texto de Eurico Bitencourt Netto “Transformações do Estado e a Administração Pública no século XXI” publicado na Revista de Investigações Constitucionais, vol. 4, n 1, em janeiro/abril de 2017.

²⁸ CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 30. ed. Editora Atlas, 2016, p. 36.

²⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 26. ed, São Paulo: Malheiros, 2009, p. 58.

³⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 26. ed, São Paulo: Malheiros, 2009, p. 61.

integram no presente e integrarão no futuro”.

Neste sentido, o papel do Estado, tratando-se de interesse público³¹, seria de representação em relação ao todo. Logo, dizer que o interesse público é exclusivamente interesse do Estado é muito simplista, porque inexistência coincidência necessária entre interesse público e interesse do Estado.

Dessa forma, é comum que o Estado tenha interesses individuais que afigurem o Estado enquanto pessoa que não são interesses públicos, mas interesses individuais similares (e não idênticos) ao interesse individual de qualquer outra pessoa. Assim, o Estado apenas deixará prevalecer os seus próprios interesses individuais quando não sobreponem ao interesse público. Tal circunstância ocorrerá quando a norma de onde escoem os caracterize como instrumentais ao interesse público e seja assim, indissociável ao interesse público.

Nessa esteira, na seara tributária o interesse público seria sinônimo de interesse coletivo e não de interesse fazendário. Sobre a diferença entre o interesse fazendário e o interesse difuso/coletivo, aduz Priscila Faricelli de Mendonça em “Arbitragem e transação tributárias”³²:

O Estado, em determinadas situações, terá interesse envolvido distinto daquele interesse que diz respeito à coletividade que por vezes representa. Ao Estado, não basta, desse modo, ser voltado à satisfação dos seus anseios institucionais e nas diversas esferas em que atua, o bem maior será o melhor atendimento ao interesse da coletividade.³³

Portanto, como bem salienta Priscila Faricelli de Mendonça no trecho acima, é importante distinguir os interesses institucionais do Estado do interesse público coletivo, porque é perfeitamente possível que o interesse coletivo seja a opção pela arbitragem, justamente pela celeridade, por imprimir maior segurança jurídica, especialidade técnica e efeito vinculante que lhe são inerentes, se ajustando perfeitamente a grande parte dos feitos tributários.

Neste cenário, para melhor compreender o interesse público na concepção do direito tributário, se faz necessário analisar a natureza jurídica do crédito tributário. O crédito tributário é materializado pelo lançamento tributário e surge a partir do direito que detém o sujeito ativo da obrigação tributária, seja ele o Estado, a União, o Município ou o Distrito Federal de exigir o tributo do sujeito passivo, seja ele contribuinte, responsável ou terceiro, fazendo surgir a obrigação tributária (de fazer ou de não fazer)³⁴. Nesse sentido o art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal (pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária) e tem a mesma natureza desta.

³¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 26ª ed, São Paulo: Malheiros, 2009, p. 65

³² MENDONÇA, Priscila Faricelli. Arbitragem e transação tributárias. 1 ed. São Paulo: Gazeta Jurídica, 2014, p. 80.

³³ MENDONÇA, Priscila Faricelli. Arbitragem e transação tributárias. 1 ed. São Paulo: Gazeta Jurídica, 2014, p. 32.

³⁴ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Editora Saraiva, 2006, p. 245-246.

Ao definir o tributo, por sua vez, na primeira parte do art. 3º do mesmo diploma legal, o legislador deixa clara a definição de tributo como prestação pecuniária, redundantemente compreendido como prestação pecuniária cobrada em moeda. Assim, tendo em vista a natureza jurídica do tributo, fica visível o caráter de patrimonialidade do crédito tributário. Esse é um dos principais argumentos utilizados pelos arbitralistas³⁵ para ratificar a ideia de que o crédito tributário é sim disponível. Essa corrente doutrinária defende que a indisponibilidade centra-se na ideia de que não cabe ao administrador dispor da fiscalização e da arrecadação do crédito tributário, mas o crédito *per si*, após ocorrido o lançamento torna-se disponível.

Na análise de Priscila Faricelli de Mendonça³⁶, portanto, o que é indisponível é competência tributária outorgada pela Constituição da República aos entes federativos. Assim, não cabe ao administrador, na condição de gestor público e garantidor do bem comum abrir mão dessa atividade arrecadatória que lhe é outorgada, por mero deleite, haja vista que, nos moldes do art. 3º do CTN trata-se de uma atividade vinculada.

Corroborando com essa interpretação de que o crédito tributário *per si* seria disponível (desde que decorra de lei específica), destacam-se os institutos da transação, remissão e anistia previstos nos arts. 156, III e IV e art. 175, II do CTN. A transação e remissão são arroladas como hipóteses de extinção do crédito tributário e, a anistia, como hipótese de exclusão do crédito tributário. Dessa forma, o fundamento de que o crédito tributário é absolutamente indisponível sustentado por Hugo de Brito Machado³⁷ para explicar a inviabilidade da arbitragem em seara tributária cai por terra. Ora, se o próprio CTN legitima esses institutos, como seria o crédito tributário absolutamente indisponível?

A transação tributária, segundo Onofre Alves Batista Júnior³⁸ está sistematizada numa óptica de Direito Administrativo Tributário que, muito embora seja norteadada pelo princípio da tipicidade, de certa forma antagônica à discricionariedade generalizada, não está blindado às possibilidades de soluções extrajudiciais, sejam elas consensuais ou de base consensual.

A premissa de que a cobrança de tributos é uma atividade plenamente vinculada, utilizada por Hugo de Brito Machado³⁹ como um dos argumentos para explicar a inviabilidade da arbitragem em matéria tributária não desconstitui a arbitrabilidade do crédito tributário, uma vez que vinculação

³⁵ MENDONÇA, Priscila Faricelli. Arbitragem e transação tributárias. 1 ed. São Paulo: Gazeta Jurídica, 2014, p. 81.

³⁶ MENDONÇA, Priscila Faricelli. Arbitragem e transação tributárias. 1 ed. São Paulo: Gazeta Jurídica, 2014, p. 80.

³⁷ Para mais informações vide MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte. 2007. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/29434>>. Acesso em: 06/02/18.

³⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Transações Administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 230.

³⁹ Para mais informações vide MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte. 2007. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/29434>>. Acesso em: 06/02/18. p. 115.

não é sinônimo de indisponibilidade absoluta.

A eficiência é um dos sustentáculos da administração pública e é um dever da administração, como tal, admitir a arbitragem como uma das formas a propiciar o acesso à justiça com adequabilidade e celeridade. Nessa esteira, a arbitragem não implicaria em renúncia de direitos e deveres nem por parte do sujeito passivo, tampouco por parte do sujeito ativo, mas uma terceira via de impugnação. Senão vejamos o posicionamento de Leonardo Varella Giannetti e Marciano Seabra de Godoi:

Mesmo com o crédito tributário formalizado, no sistema brasileiro ele é passível de ser combatido, seja na via administrativa – nesse caso por meio de processo instaurado e julgado pela Administração Tributária, seja na via judicial, por meio de medidas processuais próprias, decorrentes do exercício, pelo contribuinte, do respectivo direito de ação. A arbitragem, no caso, será uma terceira via de que o contribuinte poderá lançar mão em substituição à jurisdição estatal, faculdade esta que, sendo escolhida, impedirá (ou restringirá em alguns casos, conforme previsão legal a concomitante ou seguida discussão judicial da matéria fiscal cujo mérito tenha sido enfrentado em um tribunal arbitral).⁴⁰

Assim, propiciar uma terceira via de impugnação do crédito tributário em um contexto de ineficiência dos métodos convencionais (administrativo e judicial), de forma facultativa e dialógica, seria uma forma legitimada de propiciar o acesso à justiça e, possibilitar a segurança jurídica tão maculada na seara fiscal, visto que a sentença arbitral além de qualificada é vinculativa, o que tornaria a rediscussão de mérito algo desnecessário.

Demais disso, o próprio STJ se posicionou⁴¹ no sentido de distinguir o interesse público da possibilidade de o administrador público dispor de direitos patrimoniais com o fim último de pacificação social, para atender aos direitos coletivos. Em resumo, o fato de o interesse público ser relativamente indisponível não quer dizer que os direitos secundários, como está classificado o crédito tributário, não possam ser arbitráveis, haja vista que o interesse da administração pública não se confunde com interesse público. Observa-se:

Nestes termos, resta afirmar que a arbitragem se presta a dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis, o que não significa dizer disponibilidade do interesse público, pois não há qualquer relação entre disponibilidade ou indisponibilidade de direitos patrimoniais e disponibilidade ou indisponibilidade de interesse público. Assim, tratar de direitos disponíveis, ou seja, de direitos patrimoniais, significa valer-se da possibilidade de transferi-los a terceiros, porquanto alienáveis. Sob esse enfoque, saliente-se que dentre os diversos atos praticados pela Administração, para a realização do interesse público primário, destacam-se aqueles em que se dispõe de determinados direitos patrimoniais, pragmáticos, cuja disponibilidade, em nome do bem coletivo, justifica a convenção da cláusula de arbitragem em sede de contrato administrativo. (BRASIL, STJ, 2008)

⁴⁰ GIANNETTI, Leonardo; GODOI, Marciano. A Superação do Dogma da Indisponibilidade do Crédito Tributário. Arbitragem Tributária nº3, CAAD, 2015, p. 38-39.

⁴¹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Mandado de Segurança n. 11.308. Julgado em 09/04/2008 - Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7147580/agravo-regimental-no-mandado-de-seguranca-agrg-no-ms-11308-df-2005-0212763-0/inteiro-teor-12864814?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 02 de fevereiro de 2018.

De tal modo, o direito em disputa não será sempre arbitrável, na medida em que os interesses públicos primários não são disponíveis, porque este esbarra no interesse da coletividade e, de certo modo havendo conflito de interesses possui supremacia sobre o particular. No entanto, no que tange ao interesse público secundário, como é o caso do crédito tributário, este visa o interesse patrimonial do Estado. É claro que os princípios norteadores da administração pública devem ser sempre respeitados, sobretudo no ponto de vista da moralidade e da legalidade, sob pena da sentença arbitral ser anulada.

A dicotomia entre direito público disponível e indisponível passou a ser explicada por Celso Antônio Bandeira de Mello a partir da doutrina italiana, por Renato Alessi⁴². O administrativista italiano passou a se referir ao interesse público primário como sinônimo do interesse público originário, isto é, aquele que visa satisfazer os interesses gerais da coletividade. Assim, a partir de uma leitura do direito brasileiro, pode-se constatar que os interesses primários estão ligados aos objetivos do Estado, arrolados na Carta Maior, notadamente em seu artigo 3º, como objetivos fundamentais da República Federativa, a título de exemplo cita-se a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Os interesses públicos secundários, por outro lado, também chamados de interesses públicos derivados ou instrumentais, estariam ligados à satisfação dos interesses do próprio ente estatal⁴³ e, possuem a característica da patrimonialidade. Os interesses públicos secundários possuem caráter instrumental porque não são fins em si mesmos. Dessa forma, Celso Antônio Bandeira de Mello, aduz a partir da doutrina italiana de Renato Alessi que os interesses secundários do Estado só podem ser sobrepostos quando coincidirem com os interesses primários.

Dessa forma, mesmo que o crédito tributário não fosse visto como instrumental, mas numa perspectiva mais utilitarista, como fim em si mesmo e, sob esse enfoque fosse caracterizado como indisponível, discussões que perpassassem, por exemplo, pelo “*quantum debeatur*” poderiam sim ser arbitráveis. Isso porque, mesmo diante de direitos que *a priori* fossem vistos como indisponíveis, há exceções.

Nessa perspectiva, Marcelo Ricardo Escobar, se valendo dos ensinamentos de Carlos Alberto Carmona, exemplifica a partir do direito de família, em que questões relativas ao estado das pessoas, como filiação, pátrio poder, casamento e alimentos, mesmo que fossem inicialmente concebidas como indisponíveis, não seriam excluídas do plano de arbitragem, porque as

⁴² Conferir ALESSI, Renato. Sistema Institucional del Diritto Amministrativo italiano. Milano: Dott. Antonio Giuffrè Editore, 1953. P. 151-152.

⁴³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 26. ed, São Paulo: Malheiros, 2009, p. 67.

consequências patrimoniais podem ser objeto de solução extrajudicial. No caso dos alimentos, por exemplo, o direito do filho menor receber alimentos é um direito indisponível, mas o “*quantum debeatur*” pode ser objeto de arbitragem.⁴⁴

Ainda que essa discussão acerca da indisponibilidade do direito fosse determinante, por si só, ela não tem o condão de impedir que as partes optem pela arbitragem, para discutir sobre um crédito tributário já constituído pelo lançamento. Pelo contrário, a reprodução dessas verdades construídas, de certa forma, pode afastar o acesso à justiça das partes. O instituto da arbitragem, ao contrário, poderia conferir legitimação a própria prática de pagar tributos que na era da informação seria de algum modo uma proposta para uma sociedade mais participativa.

De fato, a disponibilidade merece destaque no art. 1º da Lei 9.307/96, em que o legislador deixa claro que é necessário que as partes sejam capazes para dirimir o litígio via arbitragem e, que o direito em questão seja patrimonial disponível. Inclusive, o §1º do mesmo diploma legal autoriza a opção pela arbitragem para a administração pública direta e indireta nessas condições. No entanto, verifica-se que a disponibilidade do direito deve ser verificada de maneira contextual com o conflito, por isso, o interesse público deve ser analisado de uma maneira principiológica e não formalista, haja vista que a disponibilidade do crédito tributário apenas ocorrerá nas formas da lei e não de acordo com a livre decisão da administração pública.⁴⁵

Portanto, embora a disponibilidade seja colocada como requisito essencial à adoção de métodos mais adequados, ou alternativos ao judiciário, ela não é por si só um fator determinante. Todavia, o caráter patrimonial e, assim, disponível do crédito tributário, desconstrói a argumentação de inviabilidade da arbitragem pautada exclusivamente na indisponibilidade do interesse público, haja vista que o crédito tributário não é absolutamente indisponível, indisponível é a competência tributária. E, mesmo que se admita como verdade o entendimento formalista que o crédito tributário é absolutamente indisponível – e não é, a adequabilidade da arbitragem deveria ser pautada, caso a caso, a partir dos objetivos em resolver a lide com maior celeridade, especificidade e previsibilidade (segurança jurídica) e não exclusivamente na possibilidade de disposição, haja vista que dispor não significa renunciar. Nesse sentido, se posiciona o ministro Luiz Fux do STF:

ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. PERMISSÃO DE ÁREA PORTUÁRIA. CELEBRAÇÃO DE CLÁUSULA COMPROMISSÓRIA. JUÍZO ARBITRAL. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. POSSIBILIDADE. ATENTADO. Outrossim, a ausência de óbice na estipulação da arbitragem pelo Poder Público encontra supedâneo na doutrina clássica do tema, verbis:(...) Ao optar pela arbitragem o contratante público não está transigindo com o interesse público, nem abrindo mão de instrumentos de defesa de interesses públicos, Está, sim, escolhendo uma forma mais expedita, ou um meio

⁴⁴ ESCOBAR, Marcelo. A arbitragem tributária no Brasil. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2017, p.85.

⁴⁵ GIANNETTI, Leonardo; GODOI, Marciano. A Superação do Dogma da Indisponibilidade do Crédito Tributário. Arbitragem Tributária nº 3, CAAD, 2015, p. 40.

mais hábil, para a defesa do interesse público. Assim como o juiz, no procedimento judicial deve ser imparcial, também o árbitro deve decidir com imparcialidade, O interesse público não se confunde com o mero interesse da Administração ou da Fazenda Pública; o interesse público está na correta aplicação da lei e se confunde com a realização correta da Justiça."(No sentido da conclusão Dalmo Dallari, citado por Arnold Wald, Atlihos Gusmão Carneiro, Miguel Tostes de Alencar e Ruy Janoni Doutrado, em artigo intitulado "Da Validade de Convenção de Arbitragem Pactuada por Sociedade de Economia Mista", publicado na Revista de Direito Bancário do Mercado de Capitais e da Arbitragem, nº 18, ano 5, outubro-dezembro de 2002, à página 418). 14.A aplicabilidade do juízo arbitral em litígios administrativos, quando presentes direitos patrimoniais disponíveis do Estado é fomentada pela lei específica, porquanto mais célere, consoante se colhe do artigo 23 da Lei 8987/95, que dispõe acerca de concessões e permissões de serviços e obras públicas, e prevê em seu inciso XV, dentre as cláusulas essenciais do contrato de concessão de serviço público, as relativas ao "foro e ao modo amigável de solução de divergências contratuais".⁴⁶

Assim, o caráter indisponível do objeto litigioso não irá obstaculizar a arbitragem, ou a solução de conflitos de forma extrajudicial, porque mesmo que reconhecida essa indisponibilidade ela não é absoluta. Há na verdade, uma vedação de se proferir uma decisão baseada em juízos de equidade, mas na arbitragem tributária há de prevalecer sempre a aplicação da lei. Nessa esteira, Leonardo Varella e Marciano Seabra de Godoi ⁴⁷ sustentam que na arbitragem não há uma disposição do crédito tributário uma vez que a sentença arbitral não será fundamentada em juízos de conveniência e oportunidade, mas em lei.

3 DOS MÉTODOS ADEQUADOS PARA SOLUÇÃO DE CONFLITOS NO BRASIL

Conforme explanado no capítulo acima, medidas devem ser tomadas para a desobstrução do sistema judiciário, a fim de solucionar questões como a morosidade e a precariedade técnica das decisões. Nesse sentido, muito se tem debatido no Brasil acerca dos métodos mais adequados para resolução de controvérsia. Para exemplificar, trataremos em linhas gerais três métodos: Conciliação, mediação e arbitragem. Este último método será abordado de forma mais exaustiva. Para melhor ilustrar acerca da distinção desses três métodos, observa-se o fluxograma abaixo:

⁴⁶ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Mandado de Segurança n. 11.308. Julgado em 09/04/2008 - Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7147580/agravo-regimental-no-mandado-de-seguranca-agrg-no-ms-11308-df-2005-0212763-0/inteiro-teor-12864814?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 02 de fevereiro de 2018.

⁴⁷ GIANNETTI, Leonardo; GODOI, Marciano. A Superação do Dogma da Indisponibilidade do Crédito Tributário. Arbitragem Tributária nº3, CAAD, 2015, p. 38-39.

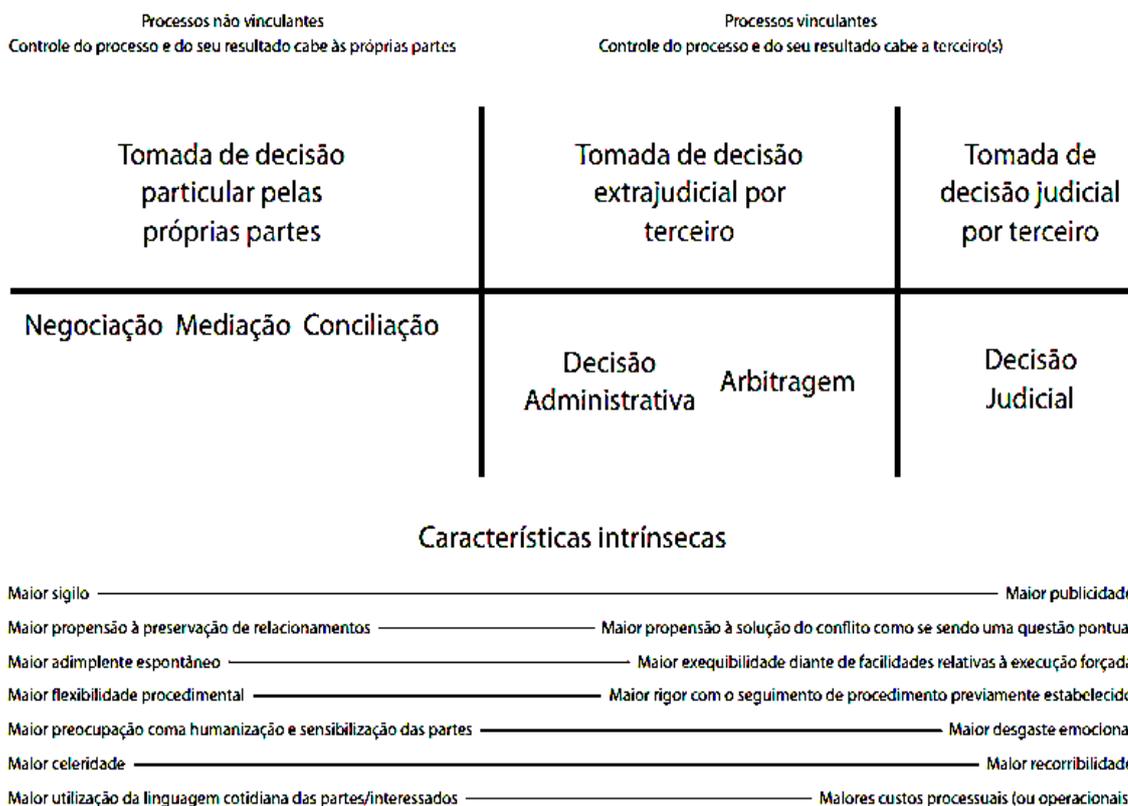


Figura 2 – Distinção de métodos e características
Fonte: Manual de Mediação Judicial, 2016, p. 19.

3.1 A conciliação em linhas gerais

Nos termos do Manual de Mediação Judicial do CNJ, a conciliação é um processo autocompositivo, caracterizado pela não vinculação, confidencialidade e voluntariedade, cujo controle do processo cabe às partes, ou seja, a decisão é tomada pelas próprias partes envolvidas na disputa. Para tanto, as partes contam com o auxílio de um terceiro, imparcial, que utilizará técnicas adequadas para possibilitar um cenário de solução. Por vezes, o principal objetivo da conciliação é chegar a um acordo, razão pela qual entende-se que a conciliação tende a ser mais breve do que a mediação e do que a arbitragem, métodos em que o acordo não é necessariamente o objetivo final.⁴⁸

Neste sentido, dispõe o art. 165, §2º do CPC⁴⁹ que cabe ao conciliador a atuação preferencial em casos em que não houver vínculo anterior entre as partes, podendo sugerir soluções

⁴⁸ BRASIL, Manual de Mediação Judicial, CNJ, 2016, p. 21-22.

⁴⁹ Art. 165. Os tribunais criarão centros judiciários de solução consensual de conflitos, responsáveis pela realização de sessões e audiências de conciliação e mediação e pelo desenvolvimento de programas destinados a auxiliar, orientar e estimular a autocomposição.

§ 2º O conciliador, que atuará preferencialmente nos casos em que não houver vínculo anterior entre as partes, poderá sugerir soluções para o litígio, sendo vedada a utilização de qualquer tipo de constrangimento ou intimidação para que as partes conciliem.

e atuando na construção direta do acordo. Essa é a principal diferença entre a conciliação e a mediação. Portanto, é importante que o conciliador tenha conhecimento jurídico para que esse acordo seja válido. Acrescenta-se que o conciliador não poderá utilizar de meios constrangedores para intimar as partes. De fato, o conciliador possui certo dinamismo ou ativismo, mas deve o fazer preservando sempre o seu caráter imparcial.

3.2 A mediação tributária

A mediação, segundo o Manual de Mediação Judicial do CNJ, é um processo autocompositivo que ganhou força nos últimos três anos. A mediação tem como característica a não vinculação, a tomada de decisões pelas partes e, assim, maior controle quanto ao resultado do processo. Nesses aspectos, a mediação se assemelha muito à conciliação, a maior diferença está centrada na figura do mediador. Enquanto o conciliador detém, de certa forma, um maior ativismo e dinamismo para sugerir soluções, o mediador irá apenas estimular a composição entre as partes, oferecendo um ambiente adequado e utilizando técnicas de pacificação social, para restaurar uma relação pré-existente que tem a característica de perdurar ao longo do tempo. Por esta razão, a mediação é comumente utilizada em processos privados, de direito empresarial e de direito de família, seja para preservar a relação entre as partes, seja para criar um ambiente mais saudável. Diferentemente da mediação (em que será mais indicada quando há um vínculo entre as partes), a conciliação é mais adequada para resolução de questões pontuais em situações mais superficiais em que não há um vínculo anterior entre as partes, como por exemplo no caso de uma simples batida de carro.⁵⁰

No direito público, destaca-se que a Lei de Mediação - Lei nº 13.140/2015, inaugurou a possibilidade de existir a mediação entre órgãos e entidades estatais e entre o Poder Público e o particular, tanto para prevenir como para solucionar conflitos envolvendo o direito público, conforme dispõe o art. 32, II, da Lei 13.140/2015.⁵¹ Em matéria tributária, há a possibilidade de haver mediação apenas e tão somente quando envolver entidades públicas, conforme depreende-se a partir da leitura do art. 38⁵² da lei de mediação.

⁵⁰ BRASIL, 2016, p. 20.

⁵¹ Art. 32. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão criar câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos, no âmbito dos respectivos órgãos da Advocacia Pública, onde houver, com competência para: II - avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de composição, no caso de controvérsia entre particular e pessoa jurídica de direito público;

⁵² Art. 38. Nos casos em que a controvérsia jurídica seja relativa a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a créditos inscritos em dívida ativa da União:

I - não se aplicam as disposições dos incisos II e III do caput do art. 32;

O legislador, assim, optou por não admitir a mediação em disputas envolvendo um sujeito passivo privado para a resolução de controvérsias relativas a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a créditos inscritos em dívida ativa da União, conforme dispõe o art. 38, I da Lei de mediação.

O Código de Processo Civil⁵³ regula a chamada mediação endoprocessual no art. 3º, §3º, dentro do processo, que pode ser realizada tanto no início do processo quanto no curso. Ressalta-se que é dever da parte se manifestar na petição inicial, ou na contestação sobre o interesse na realização da mediação, conforme prevê o art. 319, VII do CPC⁵⁴. No entanto, a chamada mediação extrajudicial (ou extraprocessual), feita pelas câmaras privadas de mediação vem conquistando espaço no direito brasileiro. Todavia, no âmbito tributário, por força da própria lei de mediação é vedado a utilização da mediação como forma de resolução de litígios entre sujeito passivo privado, cujo objeto de discussão sejam créditos administrados pela Secretaria da Receita Federal ou inscritos em dívida ativa da União, tendo como sujeito ativo a Fazenda Nacional. Contudo, essa vedação expressa não alcança as lides envolvendo sujeito passivo privado e Fazendas Públicas estaduais, distritais e municipais, cujos créditos não são administrados pela receita.

Deste modo, entendemos que a mediação poderia ser utilizada para resolução de controvérsias tendo como sujeito passivo o particular e como sujeito ativo as Fazendas Públicas estaduais, distritais e municipais, ou, envolvendo apenas sujeitos públicos, desde que os tributos discutidos não sejam administrados pela Secretaria da Receita Federal e, concomitantemente, havendo lei específica. Quanto ao mérito, necessário que o objeto de discussão seja compatível com as características do procedimento, sempre devendo ser observado caso a caso. Neste caso, destaca-se que a lide em questão deve ser harmonizável com os princípios elencados no art. 2º da Lei Nº 13.140/15, quais sejam: imparcialidade do mediador; isonomia entre as partes; oralidade; informalidade; autonomia da vontade das partes; busca do consenso e boa-fé. Em relação a confidencialidade, tendo em vista o princípio da imparcialidade que é basilar da administração pública, nos moldes do art. 37 da Constituição da República Federativa do Brasil, entendemos ser

II - as empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços em regime de concorrência não poderão exercer a faculdade prevista no art. 37;

III - quando forem partes as pessoas a que alude o caput do art. 36:

a) a submissão do conflito à composição extrajudicial pela Advocacia-Geral da União implica renúncia do direito de recorrer ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

b) a redução ou o cancelamento do crédito dependerá de manifestação conjunta do Advogado-Geral da União e do Ministro de Estado da Fazenda. [...]

⁵³ Art. 3º Não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito. § 3º A conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial.

⁵⁴ Art. 319. A petição inicial indicará:

VII - a opção do autor pela realização ou não de audiência de conciliação ou de mediação.

necessária a mitigação para garantir total publicidade. Assim, o mais coerente seria a publicação desses convênios sejam eles já firmados, sejam eles em processo de elaboração, discussão ou sistematização, no site do CONFAZ. Apesar de entendermos ser perfeitamente cabível e vantajosa a mediação tributária em alguns casos, a doutrina não tende a adentrar neste tema, delimitando, em sua maioria aos institutos da arbitragem e transação tributárias⁵⁵.

Partindo da análise do caso concreto, a título de ilustração, entendemos ser perfeitamente mediável a relação entre estados para elaborações de convênios de ICMS no âmbito do CONFAZ, com vistas a obstar a guerra fiscal. Assim, a relação entre os estados seria protegida e, o mediador teria um papel importante enquanto facilitador da comunicação entre as partes, preservando a autonomia dos estados. Dessa forma, com a ajuda do mediador, os Estados poderiam por si só elaborar os convênios de forma dialógica. O convênio, neste caso, não seria a meta final da mediação, mas a consequência, o bom relacionamento dos estados para evitar a guerra fiscal justificaria a necessidade de um método que preservasse uma relação contínua e duradoura em prol de um objetivo comum.

Assim, mesmo que o convênio não seja firmado, a mediação ainda seria bem-sucedida uma vez que os estados poderiam construir estratégias diversas para frear a guerra fiscal. Nessa análise, mais uma vez é necessário estabelecer a diferença entre a conciliação e a mediação, haja vista que na mediação se busca a preservação de vínculo pré-existente e não meramente a realização de um acordo, ou, no caso do ICMS, um convênio.

Um óbice à admissibilidade da mediação em matéria tributária entre o Poder Público e o Particular, seria eventual relação de desequilíbrio entre as partes, que poderia afastar uma decisão imparcial. Como na mediação, a decisão é tomada pelas próprias partes e, a função do mediador é meramente de facilitar o diálogo, poderia vir a surgir eventual favorecimento ao Poder Público diante do desconhecimento técnico do Particular, caso não estivesse devidamente instruído por um advogado.

Portanto, a razão axiológica para o legislador vedar a utilização da mediação envolvendo sujeito passivo o particular e sujeito ativo Poder Público envolvendo tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal é evitar o desequilíbrio entre as partes. Assim, a mediação se apresenta como um método que se encaixa perfeitamente nos feitos tributários envolvendo exclusivamente as entidades públicas, desde que haja previsão no regulamento do respectivo ente federado. Da mesma forma, o legislador é omissos quanto a possibilidade da

⁵⁵ Aduz Priscila Faricelli de Mendonça em Arbitragem e transação tributárias : “Ademais, sem prejuízo da relevância da mediação e da conciliação, como forma de delimitar o objeto do estudo o mesmo limitar-se-á ao estudo de transação e arbitragem.” (2014, p. 5).

mediação tributária envolvendo sujeito ativo Fazenda Pública Estadual, Distrital e Municipal e sujeito passivo o particular, o que leva a crer que, estando as partes em equilíbrio, devidamente informadas é cabível a mediação como forma consensual, dialógica e inclusiva de resolução de litígios.

3.3 A arbitragem e seus aspectos gerais

No direito brasileiro, a arbitragem é concebida como um método heterocompositivo de resolução de conflitos, extrajudicial e facultativo, em que um ou mais árbitros especialistas na matéria a ser discutida, via de regra eleitos pelas partes, irão resolver a controvérsia. Essa decisão arbitral será vinculativa e se revestirá de título executivo judicial⁵⁶.

No direito tributário, a adoção da arbitragem pode ser positiva porque, ao mesmo tempo em que há facilidades quanto à exequibilidade de sentença arbitral, há também a preservação da autonomia da vontade (autonomia privada), uma vez que as próprias partes elegem os árbitros e ainda, podem estabelecer que eventuais controvérsias sejam dirimidas pela via arbitral antes mesmo de surgido o conflito, através de uma convenção de arbitragem chamada cláusula compromissória.⁵⁷

Assim, diferente dos outros métodos acima tratados, na arbitragem existe a possibilidade de, antes mesmo de surgido o conflito, as partes fazerem a opção por não levar ao judiciário aquela lide⁵⁸. Com efeito, a arbitragem seria interessante para o direito tributário no ponto de vista temporal, uma vez que é possível firmar cláusula compromissória antes do surgimento do litígio, ou o compromisso arbitral depois do efetivo surgimento.⁵⁹

Nessa esteira, a autonomia da vontade (autonomia privada) das partes, na arbitragem, será manifestada através da convenção de arbitragem (gênero) seja através da cláusula compromissória (espécie), seja através do compromisso arbitral (espécie). A cláusula compromissória é definida pelo art. 4º da Lei 9.307/96, da seguinte forma:

Art. 4º A cláusula compromissória é a convenção através da qual as partes em um contrato comprometem-se a submeter à arbitragem os litígios que possam vir a surgir, relativamente a tal contrato.

⁵⁶ Art. 515. São títulos executivos judiciais, cujo cumprimento dar-se-á de acordo com os artigos previstos neste Título: VII - a sentença arbitral;

⁵⁷ GIANNETTI, Leonardo Varella. Arbitragem no direito tributário brasileiro: Possibilidade e Procedimentos. 2017.p. 235. Dissertação (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2017. Disponível em: <http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLVa_1.pdf> Acesso em: 03 de dezembro de 2017

⁵⁸ RENNÓ, Leandro Rigueira Lima. Arbitragem: Uma análise da fase pré-arbitral. Belo Horizonte: Ed, Melhoramentos, 2003, p. 36.

⁵⁹ ESCOBAR, Marcelo. A arbitragem tributária no Brasil. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2017,p. 52.

O §1º do mesmo dispositivo legal determina que a cláusula compromissória seja firmada por escrito, permitindo que seja inserida no próprio contrato, ou em outro documento que se refira expressamente a ela. Observa-se:

§ 1º A cláusula compromissória deve ser estipulada por escrito, podendo estar inserida no próprio contrato ou em documento apartado que a ele se refira.

Portanto, como a cláusula compromissória está via de regra inclusa no contrato, ela é antecedente à lide, já o compromisso arbitral é posterior ao conflito, já existente a lide ela é submetida à arbitragem. Assim, o compromisso arbitral pode ser tanto judicial como extrajudicial. Nesses termos, dispõe a Lei de Arbitragem (Lei 9.307/96):

Art. 9º O compromisso arbitral é a convenção através da qual as partes submetem um litígio à arbitragem de uma ou mais pessoas, podendo ser judicial ou extrajudicial.

§ 1º O compromisso arbitral judicial celebrar-se-á por termo nos autos, perante o juízo ou tribunal, onde tem curso a demanda.

§ 2º O compromisso arbitral extrajudicial será celebrado por escrito particular, assinado por duas testemunhas, ou por instrumento público.

Nos termos do art. 9º, §1º o compromisso arbitral judicial será celebrado nos próprios autos e perante o juízo em que estiver tramitando o feito. Já o compromisso arbitral extrajudicial, nos moldes do §2º será por escrito, assinado por duas testemunhas, ou por instrumento público.

Finda a análise técnica sobre a arbitragem, passemos a analisar sua adequabilidade nos feitos tributários, apresentando suas principais vantagens, desvantagens e desafios legislativos futuros a serem implementados para que de fato, a arbitragem seja aplicada.

4 AS VANTAGENS DA IMPLEMENTAÇÃO DA ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Conforme dados carreados pela Escola de Arbitragem Internacional, de Queen Mary, Universidade de Londres, as oito principais vantagens da arbitragem seriam: (i) exequibilidade dos laudos arbitrais; (ii) flexibilidade procedimental; (iii) possibilidade de escolha de árbitros; (iv) confidencialidade⁶⁰; (v) neutralidade; (vi) definitividade das decisões; (vii) celeridade procedimental e (viii) custo.⁶¹

A *exequibilidade dos laudos arbitrais* interessa, sobretudo, o direito tributário internacional e, embora não seja o principal enfoque deste trabalho, a facilidade em executar um laudo arbitral estrangeiro é de extrema importância para a era globalizada em que as relações tributárias

⁶⁰ Em matéria tributária, importante ressaltar que o art. 2º, §3º da Lei 9.307/96, veda o sigilo. O assunto será tratado em momento específico neste trabalho.

⁶¹ ESCOBAR, Marcelo. A arbitragem tributária no Brasil. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2017, p.53.

entre os países são caracterizadas pela multipolaridade, haja vista que não é raro que empresas tenham ativos em mais de um país. Em pesquisas realizadas pela Escola de Arbitragem Internacional, de Queen Mary, na Universidade de Londres concluiu-se que 57% dos entrevistados executaram o laudo arbitral estrangeiro em menos de um ano, 14% em seis meses e, apenas, 5% dos casos levaram de dois a quatro anos.⁶² Assim, indubitavelmente a característica de celeridade quanto à exequibilidade de laudos arbitrais internacionais interessam e muito o direito tributário pós-moderno, por representar uma facilidade nas relações multipolares.

A *flexibilidade procedimental*, por sua vez, encaixa como uma perfeita moldura para o direito tributário, destaca-se a possibilidade de previsão contratual por meio da cláusula arbitral ou do compromisso arbitral, antes mesmo de iniciada a lide, conforme demonstrado em item 4.3. Acrescenta-se aqui, a possibilidade de customização de regras procedimentais caso a caso, no momento da convenção de arbitragem. Nesse aspecto em termos procedimentais as normas arbitrais seriam mais flexíveis do que as do Código de Processo Civil aplicadas pelo judiciário

No que tange à *possibilidade de seleção dos árbitros*, pode-se dizer que é a característica da arbitragem que mais interessa ao direito tributário e que diferencia o instituto da conciliação e mediação, por exemplo. Aqui, além de decisões serem mais técnicas e qualificadas há um alargamento dos atores decisivos no procedimento.

No sistema judiciário, as partes se submetem a uma distribuição eletrônica dos processos, em que haverá um juízo que à livre distribuição se tornará prevento. Em termos sistêmicos há uma separação interna de varas e nelas, via de regra, há um Juiz Titular e um Juiz Substituto.

Nas entrâncias finais, existe uma separação por ramo do direito e, em cada uma das Varas há magistrados com experiências distintas. É comum, por exemplo, que surja uma oportunidade de transferência de um juiz especializado em direito penal em uma entrância intermediária para uma entrância final, para ocupar uma Vara da Fazenda Pública. Dessa forma, não é surpreendente que as decisões por este juiz proferidas sejam desprovidas de fundamentos técnicos na seara tributária, ou até mesmo tenha conhecimento desatualizado da jurisprudência aplicável ao caso. Isso porque especialização e atualização leva tempo.

A situação é ainda mais delicada nas entrâncias iniciais, em que há uma vara única para todos os ramos do direito. As comarcas menores do estado de São Paulo, por exemplo, contam com cerca de 7.000 feitos por ano para 50.000 eleitores. Dessa forma, humanamente impossível que os magistrados tenham conhecimento técnico específico em cada ramo do direito, para que todas as decisões proferidas sejam qualificadas.⁶³

⁶² ESCOBAR, Marcelo. A arbitragem tributária no Brasil. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2017, p. 54.

⁶³ ESCOBAR, Marcelo. A arbitragem tributária no Brasil. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2017, p. 56.

O art. 13⁶⁴ da Lei de Arbitragem (Lei 9307/96) coloca apenas dois requisitos para nomeação dos árbitros: capacidade e que detenha confiança das partes. Nesses termos, a lei não veda por exemplo a nomeação de árbitro estrangeiro, ou com especialização em outra área que não seja o direito. Por vezes, a especialidade de árbitros em contabilidade, ou mesmo em economia pode ser de grande relevância para discussão das lides tributárias.

A *confidencialidade* no procedimento arbitral é uma característica usual. No entanto, tratando-se de administração pública a confidencialidade deverá ser afastada, em decorrência do art. 37 da Constituição da República, que tem como um dos princípios explícitos a publicidade. Neste sentido, a Lei 13.129, de 2015 incluiu o §3º ao art. 2º da Lei 9.307/96, dispondo:

Art. 2º A arbitragem poderá ser de direito ou de equidade, a critério das partes.
§ 3º A arbitragem que envolva a administração pública será sempre de direito e respeitará o princípio da publicidade. (Incluído pela Lei nº 13.129, de 2015)

Sobre este enfoque, Priscila Faricelli de Mendonça utiliza de ensinamentos de Carlos Alberto Carmona para advertir que no direito tributário a arbitragem deve garantir publicidade e responsividade. Sob essa perspectiva, a autora aduz que a confidencialidade não é um óbice que afastaria a viabilidade da solução arbitral envolvendo Poder Público, sendo apenas uma tendência e não uma característica intrínseca do procedimento. Nessas linhas, Priscila Faricelli de Mendonça e Carlos Alberto Carmona defendem que o sigilo na arbitragem comum pode ser estabelecido entre as partes, mas não há qualquer impedimento de as partes abrirem mão dessa confidencialidade.⁶⁵

Neste caso, a sigilosidade deverá ser afastada por expressa previsão legal, conforme expõe o art. 2º, §3º da Lei de Arbitragem. Assim, via de regra a arbitragem no processo tributário será sempre pública, salvo se presentes algumas das circunstâncias do art. 189 do Código de Processo Civil⁶⁶.

Dessa forma, o fato de a arbitragem ter sido pública não implica nulidade da arbitragem, para tanto, se faz necessária a análise de outros vícios, como o conluio ou o aproveitamento ilícito do instituto por parte do contribuinte.

A *imparcialidade* do procedimento arbitral é outra característica que merece destaque e não deve ser confundida com a *neutralidade*. Em que pese a pesquisa colhida pela Escola de Arbitragem Internacional, de Queen Mary, Universidade de Londres ter colocado como uma das

⁶⁴ Art. 13. Pode ser árbitro qualquer pessoa capaz e que tenha a confiança das partes.

⁶⁵ MENDONÇA, Priscila Faricelli. Arbitragem e transação tributárias. 1 ed. São Paulo: Gazeta Jurídica, 2014, p. 129.

⁶⁶ Art. 189. Os atos processuais são públicos, todavia tramitam em segredo de justiça os processos:
I - em que o exija o interesse público ou social;
II - que versem sobre casamento, separação de corpos, divórcio, separação, união estável, filiação, alimentos e guarda de crianças e adolescentes;
III - em que constem dados protegidos pelo direito constitucional à intimidade;
IV - que versem sobre arbitragem, inclusive sobre cumprimento de carta arbitral, desde que a confidencialidade estipulada na arbitragem seja comprovada perante o juízo.

características a neutralidade, o termo mais correto seria imparcialidade. Ser neutro significa ter comportamento indiferente quanto ao resultado do procedimento, ao passo que ser imparcial significa não favorecer o tratamento para nenhuma das partes, agir de forma igualitária para que a decisão não seja inclinada para nenhum dos lados.⁶⁷

Sobre a análise envolvendo neutralidade x imparcialidade, Selma Lemes⁶⁸ aduz que os conceitos de imparcialidade e neutralidade não são sinônimos, porque não existe árbitro neutro, da mesma forma que não há juiz neutro, ou qualquer outro ser humano neutro. O ser humano é dotado de “convicções religiosas, sociais, políticas, e é por elas influenciado.”

Assim, o melhor termo seria imparcialidade porque significaria procurar a melhor resolução de acordo com o livre convencimento do árbitro (art. 21, § 2º da LA) e, na arbitragem tributária, mediante edição de lei complementar.

O art. 13, §6º da Lei de Arbitragem estabelece que o árbitro deve sempre agir com imparcialidade, independência, competência, diligência e discrição ao desempenhar sua função. De igual modo, o art. 14, §1º do mesmo diploma legal dispõe que é tarefa do próprio árbitro, antes mesmo de aceitar assumir essa função revelar qualquer fato que manifeste dúvida justificada no plano da sua imparcialidade. O art. 21, §2º da LA ratifica a ideia de que a imparcialidade vai além de uma característica, mas é um princípio que assim como o princípio do contraditório, da igualdade das partes e do livre convencimento merecem ser respeitados.

Quanto à *definitividade* das decisões arbitrais é importante deixar claro que a sentença arbitral é irrecorrível e, sendo condenatória, terá força de título executivo judicial, sendo possível o pedido de correção de erro material no prazo de 5 (cinco) dias, bem como o pedido de esclarecimento de possíveis dúvidas, obscuridades, contradições ou mesmo o pedido de complementação judicial, nos moldes do art. 33, §4º da Lei 9.307/96.⁶⁹ A definitividade das decisões pode ser explicada a partir da vinculação que a própria sentença arbitral alcançará tanto ao Fisco quanto ao Contribuinte, de

⁶⁷ ESCOBAR, Marcelo. A arbitragem tributária no Brasil. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2017, p.61.

⁶⁸ No artigo “O Papel do Árbitro” a autora discorre com maiores detalhes as exigências para tornar-se árbitro destaca principalmente o atributo da imparcialidade, diferenciando-a da neutralidade. Disponível em: <http://selmalemes.adv.br/artigos/artigo_juri11.pdf.> Acesso em: 4 de abril de 2018.

⁶⁹ ESCOBAR, Marcelo. A arbitragem tributária no Brasil. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2017, p. 64.

forma que o mérito da decisão não poderá ser revisto pelo judiciário, salvo comprovada anulabilidade, ou seja, violação aos artigos 12,III; 21 §2º; 26 e 32 da LA ⁷⁰.

Em outras palavras, a partir da leitura dos referidos dispositivos legais, conclui-se que a sentença arbitral será anulada em caso de extinção do compromisso arbitral; em caso de violação de procedimento firmado na convenção de arbitragem; na falta dos requisitos obrigatórios da sentença arbitral; em caso de nulidade da própria convenção de arbitragem; na hipótese de sentença proferida por quem não podia ser árbitro; em caso de sentença proferida fora dos limites da convenção de arbitragem; em hipótese de prevaricação, concussão ou corrupção passiva; em caso de descumprimento com o prazo de prolação da sentença em 10 dias e se violados os princípios do contraditório, da igualdade das partes, da imparcialidade do árbitro e de seu livre convencimento.

Assim, a revisão da sentença arbitral feita pelo judiciário apenas ocorrerá em hipóteses de falhas viscerais do procedimento arbitral, nas hipóteses legalmente arroladas. Com efeito, essa característica de vinculatividade seria muito propícia ao direito tributário porque traria segurança jurídica às partes e previsibilidade das relações jurídicas entre Fisco e Contribuinte. Dessa forma, a vinculatividade associada à especialidade dos árbitros tornaria desnecessária a rediscussão do mérito.

Quanto à *celeridade*, não é uma característica específica da arbitragem, mas uma inovação constitucional incluída pela EC 45/2004 no art. 5º, LXXVIII que assegura a todos no âmbito judicial e administrativo a razoável duração do processo.

⁷⁰ Art. 12. Extingue-se o compromisso arbitral:

III - tendo expirado o prazo a que se refere o art. 11, inciso III, desde que a parte interessada tenha notificado o árbitro, ou o presidente do tribunal arbitral, concedendo-lhe o prazo de dez dias para a prolação e apresentação da sentença arbitral.

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

§ 2º Serão, sempre, respeitados no procedimento arbitral os princípios do contraditório, da igualdade das partes, da imparcialidade do árbitro e de seu livre convencimento.

Art. 26. São requisitos obrigatórios da sentença arbitral:

I - o relatório, que conterà os nomes das partes e um resumo do litígio;

II - os fundamentos da decisão, onde serão analisadas as questões de fato e de direito, mencionando-se, expressamente, se os árbitros julgaram por equidade;

III - o dispositivo, em que os árbitros resolverão as questões que lhes forem submetidas e estabelecerão o prazo para o cumprimento da decisão, se for o caso; e

IV - a data e o lugar em que foi proferida.

Parágrafo único. A sentença arbitral será assinada pelo árbitro ou por todos os árbitros. Caberá ao presidente do tribunal arbitral, na hipótese de um ou alguns dos árbitros não poder ou não querer assinar a sentença, certificar tal fato.

Art. 32. É nula a sentença arbitral se:

~~I - for nulo o compromisso;~~

I - for nula a convenção de arbitragem; [\(Redação dada pela Lei nº 13.129, de 2015\)](#) [\(Vigência\)](#)

II - emanou de quem não podia ser árbitro;

III - não contiver os requisitos do art. 26 desta Lei;

IV - for proferida fora dos limites da convenção de arbitragem;

~~V - não decidir todo o litígio submetido à arbitragem;~~ [\(Revogado pela Lei nº 13.129, de 2015\)](#) [\(Vigência\)](#)

VI - comprovado que foi proferida por prevaricação, concussão ou corrupção passiva;

VII - proferida fora do prazo, respeitado o disposto no art. 12, inciso III, desta Lei; e

VIII - forem desrespeitados os princípios de que trata o art. 21, § 2º, desta Lei.

⁷¹ MENDONÇA, Priscila Faricelli. Arbitragem e transação tributárias. 1 ed. São Paulo: Gazeta Jurídica, 2014, p.138.

A partir de dados levantados pelo IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, o tempo médio de duração de um processo de execução fiscal no âmbito da Justiça Federal é de 98 meses, ou seja, 8 anos, 2 meses e 9 dias. Em paralelo, o tempo médio de duração de um processo da mesma espécie dirimido por meio da arbitragem, no âmbito das câmaras arbitrais de maior prestígio do mundo, é de 18 meses. Assim, tem-se que o procedimento arbitral é 5,5 (cinco e meia) vezes mais célere do que o procedimento judicial.⁷²

Por fim, em relação aos *custos* do procedimento arbitral, convém ressaltar que nos últimos vinte anos houve um crescimento. Em estudos relacionados pela Escola de Arbitragem Internacional, de Queen Mary, Universidade de Londres observou-se que 10% do valor total são gastos do procedimento, sendo que metade é para pagamento de honorários advocatícios e outra metade para pagamento de honorários arbitrais e custos das instituições que realizam. Assim, de forma superficial poderia gerar uma falsa impressão de que o procedimento arbitral seria mais oneroso do que o procedimento pela via judiciária, uma vez que custam em média R\$75.210,00 (setenta e cinco mil e duzentos e dez reais), ou aproximadamente 5% do valor da causa.⁷³

No entanto, a análise do custo deve perpassar pela análise do tempo, conforme já dito acima o procedimento arbitral leva aproximadamente 18 meses ao passo que o procedimento judicial leva cerca de 98 meses. Evidente que a morosidade no procedimento judicial acrescerá o custo total, não só do valor, mas como em relação a juros e eventuais correções monetárias. Dessa forma, Marcelo Ricardo Escobar⁷⁴ para explicar que nem sempre o processo judicial será menos oneroso que o procedimento arbitral cita um processo julgado em dezembro de 2015 que, ao final da arbitragem custaria aproximadamente R\$1.372.25,35 (um milhão, trezentos e setenta e dois mil, duzentos e vinte e cinco reais e trinta e cinco centavos) ao passo que esse mesmo processo se dirimido pelo judiciário, após o cálculo de juros e correção monetária custaria aproximadamente R\$2.697.459,18 (dois milhões, seiscentos e noventa e sete mil, quatrocentos e cinquenta e nove reais e dezoito centavos), ou seja, 104% além do que o custo do procedimento arbitral. Se, ainda, fossem aplicados os honorários advocatícios, considerando por exemplo 10% a título de honorários contratuais e 10% a título de honorários de sucumbência, tem-se, aqui, que o procedimento judicial é 135% mais oneroso que o arbitral.⁷⁵

Portanto, feitas essas observações acima, as principais características da arbitragem que interessariam ao direito tributário seria: (i) exequibilidade dos laudos arbitrais; (ii) flexibilidade procedimental; (iii) possibilidade de escolha de árbitros; (iv) neutralidade; (v) definitividade das

⁷² ESCOBAR, Marcelo. A arbitragem tributária no Brasil. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2017, p.65-66.

⁷³ ESCOBAR, Marcelo. A arbitragem tributária no Brasil. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2017, p.68.

⁷⁴ ESCOBAR, Marcelo Ricardo. A Arbitragem Tributária no Brasil, Ed. Almedina, 2015.

⁷⁵ ESCOBAR, Marcelo. A arbitragem tributária no Brasil. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2017, p.69

decisões; (vi) celeridade procedimental e (vii) custo. Sob a abordagem referente as vantagens do procedimento arbitral feito pela Escola de Arbitragem Internacional, de Queen Mary, Universidade de Londres, conforme demonstrado no início deste capítulo, apenas a confidencialidade seria afastada, característica que é prescindível para o instituto, principalmente sob a ótica do direito público.

5 DESAFIOS E AVANÇOS LEGISLATIVOS PARA A ADMISSIBILIDADE DO JUÍZO ARBITRAL

Reconhecida a viabilidade da arbitragem como método adequado para resolução de conflitos envolvendo matéria tributária, o maior desafio é de natureza legislativa: A Lei 9.307/96 é suficiente para regular a relação jurídica estabelecida? Para responder a essa pergunta, primeiro deve-se partir da premissa de que “a sentença arbitral eventualmente favorável ao sujeito passivo da obrigação tributária, acarretará, por consequência, a extinção do crédito tributário.”⁷⁶

No entanto, observa-se que a decisão arbitral favorável ao sujeito passivo não é expressamente arrolada no art. 156 do CTN – Código Tributário Nacional como forma de extinção do crédito tributário. Diante disso, surge outro questionamento: seria possível equiparar o laudo ou a sentença arbitral à decisão administrativa irreformável à luz do art. 165, IX do CTN ou até mesmo à decisão judicial passada em julgado, conforme o art. 165, X do CTN?

A disposição legal contida no inciso IX do art. 156 do CTN é limitada à situação vinculada a determinado processo administrativo fiscal, no âmbito da própria administração pública, perquirido por agente público determinado que exercerá o controle de legalidade administrativo, conforme o devido procedimento legal e regulado por lei própria. Assim, embora hermeneuticamente seja possível a equiparação da sentença arbitral à decisão administrativa irreformável (que não possa mais ser objeto de ação anulatória), essa equiparação não é suficiente para acomodar a sentença arbitral no inciso IX do art. 156 do CTN.

Ainda, a decisão judicial passada em julgado, a que se menciona o inciso X do art. 156 do CTN, não é suficiente para atribuir à sentença arbitral que resolve a lide entre o Fisco e o sujeito passivo a prerrogativa da extinção de crédito tributário. Por mais que o art. 31 da Lei 9.307/96 confira à sentença arbitral o status de título executivo judicial, em termos equiparativos quanto aos seus efeitos, de forma a prescindir de homologação junto judiciário, é evidente a intenção do legislador de

⁷⁶ GIANNETTI, Leonardo Varella. Arbitragem no direito tributário brasileiro: Possibilidade e Procedimentos. 2017.p. 185. Dissertação (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2017. Disponível em: <http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLVa_1.pdf> Acesso em: 03 de dezembro de 2017

se referir no art. X apenas à decisão proferida pelo Poder Judiciário.⁷⁷

Assim, o art. 156, X, do CTN prevê que o crédito tributário será extinto por meio de decisão “judicial” (e não apenas jurisdicional) e “passada em julgado” (e não simplesmente definitiva), razão pela qual o inciso X não faz referência à sentença ou o laudo arbitral definitivo.⁷⁸

Portanto, surge ainda uma nova questão: seria necessária a edição de lei complementar para reconhecer que a sentença arbitral favorável ao sujeito passivo e definitiva teria o condão de extinguir o crédito tributário? De fato, a edição de lei complementar poderia, de certo modo, conferir uniformidade de tratamento à matéria tributária, possibilitando que a lei fosse igualmente aplicada pelos entes da federação, mas para adentrar na necessidade é necessário revisitar a natureza do rol do art. 156 do CTN.

A celeuma que gira em torno do rol do art. 156 do CTN não é pacífica na doutrina. Leonardo Varella Giannetti indica os posicionamentos antagônicos de Eduardo Sabbag e de Luciano Amaro acerca da enumeração dos incisos do referido artigo. Para Eduardo Sabbag o art. 156 é taxativo e, portanto, exaustivo, ou seja, na visão do autor apenas os onze incisos arrolados legitimam a extinção do crédito tributário. Assim, diante de qualquer nova hipótese senão as enumeradas em *numerus apertus* seria necessária a edição de lei complementar afim de incluir novos incisos. Já para Luciano Amaro, o rol do art. 156 não é taxativo, mas sim exemplificativo, haja vista que se a lei pode mais (cita-se o perdão da dívida tributária), também pode menos (regular novas formas de extinção do crédito tributário).

Consubstanciando com o mesmo entendimento de Luciano Amaro, Aliomar Baleeiro aduz que a confusão e a novação, apesar de previstas apenas nos artigos 381 e 360 do Código Civil (não recepcionado como lei complementar) e, mesmo que não enumeradas no art. 156 do CTN também podem afigurar como hipóteses de extinção do crédito tributário.⁷⁹

Assim, Leonardo Varella Giannetti aduz que a edição de lei complementar é desnecessária sob a ruptura do paradigma de que o rol do art. 156 do CTN é taxativo. De fato, a análise que percorre o art. 156 do CTN sob uma textura mais aberta, partindo da justificativa de que esse rol é exemplificativo fundamenta, de certa forma, o entendimento daqueles que sustentam a

⁷⁷ GIANNETTI, Leonardo Varella. Arbitragem no direito tributário brasileiro: Possibilidade e Procedimentos. 2017.p. 187. Dissertação (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2017. Disponível em: <http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLVa_1.pdf> Acesso em: 03 de dezembro de 2017.

⁷⁸ GIANNETTI, Leonardo Varella. Arbitragem no direito tributário brasileiro: Possibilidade e Procedimentos. 2017.p. 189. Dissertação (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2017. Disponível em: <http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLVa_1.pdf> Acesso em: 03 de dezembro de 2017.

⁷⁹ GIANNETTI, Leonardo Varella. Arbitragem no direito tributário brasileiro: Possibilidade e Procedimentos. 2017.p. 190-191. Dissertação (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2017. Disponível em: <http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLVa_1.pdf> Acesso em: 03 de dezembro de 2017.

desnecessidade de edição de lei complementar. Ultrapassada a análise acima, o autor afirma que a Lei 9.307/96 não é suficiente para legitimar um procedimento arbitral envolvendo uma matéria tributária, haja vista que ela não pode ser aplicada automaticamente, pois seria necessária lei ordinária dispondo que a sentença arbitral favorável ao sujeito passivo tem o condão de extinguir o crédito tributário.⁸⁰

Em que pese o entendimento acima possuir fundamentação axiológica, entendemos ser imprescindível a edição de lei complementar para legitimar a extinção do crédito tributário por meio de sentença ou laudo arbitral favorável ao sujeito passivo, haja vista que o art. 146, III é categórico ao dispor que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. A legitimação por meio de lei ordinária poderia trazer insegurança jurídica ao instituto, haja vista que a referida lei seria inconstitucional, por violação expressa do dispositivo legal.

Priscila Faricelli de Mendonça expõe que o CTN não trata de forma pormenorizada sobre processo tributário e tampouco sobre formas de solução das controvérsias tributárias. Acrescenta, ainda, que além de não existir lei complementar sobre regras procedimentais em matéria tributária, o CPC – Código de Processo Civil (lei ordinária) regulamenta as ações judiciais tributárias. Além disso, no que tange à execução fiscal, é a Lei n. 6.830/80 (lei ordinária) que disciplina o procedimento. Ainda, a Constituição da República Federativa do Brasil, através do art. 21, I, é categórica ao determinar que somente a lei federal ordinária irá dispor acerca de normas processuais, salvo raríssimas exceções pontuais que são regulados por meio da lei complementar.⁸¹

No entanto, mesmo reconhecendo que o CTN via de regra não se presta a tratar sobre os aspectos procedimentais envolvendo matéria tributária, a autora afirma ser necessária a edição de lei complementar dispondo sobre a possibilidade de a sentença arbitral extinguir o crédito tributário, endossando o posicionamento de Eduardo Sabbag, o qual entende que as hipóteses de extinção do crédito tributário são taxativas, conforme mencionado acima.

Neste sentido, cumpre esclarecer que endossamos o entendimento seguido pela doutrina majoritária, a qual aduz ser esse rol é taxativo e, inclusive é o posicionamento atual do STF nos autos da ADI 1.917-5/DF, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, em que se discutia a constitucionalidade da Lei Ordinária do Distrito Federal 1.624, de 1º de setembro do ano de 1997 em que considerava a dação em pagamento de bens móveis um meio apto a solver as dívidas das microempresas, das empresas de pequeno porte e das médias empresas, através do fornecimento de materiais destinados a programas do governo do Distrito Federal. De forma unânime, o STF decidiu

⁸⁰ GIANNETTI, Leonardo Varella. Arbitragem no direito tributário brasileiro: Possibilidade e Procedimentos. 2017.p. 205. Dissertação (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2017. Disponível em: <http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLVa_1.pdf> Acesso em: 03 de dezembro de 2017.

⁸¹ MENDONÇA, Priscila Faricelli. Arbitragem e transação tributárias. 1 ed. São Paulo: Gazeta Jurídica, 2014, p. 97.

que a dação em pagamento seria uma forma de criar nova hipótese de extinção do crédito tributário não prevista no art. 156 do CTN. Observa-se:

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

A decisão acima densifica a taxatividade do rol do art. 156 do CTN ao considerar que a dação em pagamento de bens móveis não representa hipótese de extinção do crédito tributário, mas apenas a dação em pagamento de bens imóveis, conforme inciso XI do dispositivo legal. Ressalta-se que o inciso XI foi incluído por meio da lei complementar 104/2001, o que reafirma a necessidade de edição de lei complementar contemplando a sentença arbitral definitiva (não passível de ação anulatória) que seja favorável ao sujeito passivo. Apesar da edição de lei ordinária federal representar o caminho mais curto para que a arbitragem em matéria tributária fosse de fato implementada, em uma visão imediatista, a referida lei poderia ser considerada inconstitucional, podendo, inclusive, descredibilizar à arbitragem tributária.

Ainda, a necessidade de edição de lei complementar vai além da inclusão de nova hipótese de extinção do crédito tributário. Ao levar a lide tributária para esfera da arbitragem, é de suma importância que se suspenda a exigibilidade do crédito tributário até que seja proferida a sentença arbitral, até mesmo para conferir segurança jurídica e evitar o ajuizamento de ações de repetição de indébito tributário, corroborando com a desjudicialização do processo tributário. Assim, endossamos as ideias de Priscila Faricelli de Mendonça⁸² em “Arbitragem e Transação Tributárias” para justificar a necessidade da edição de medida complementar para suspender a exigibilidade do crédito tributário e incluir um novo inciso ao art. 151 do CTN, dispondo expressamente que a convenção de arbitragem deverá suspender a exigibilidade.

Além disso, é importante analisar a necessária reforma do art. 174 do CTN. A instauração do procedimento arbitral para ser eficaz deve interromper o prazo prescricional de cobrança do crédito tributário. Assim, estamos diante de mais uma norma geral de direito tributário: a prescrição. Nessa esteira, imprescindível edição de lei com *status* de complementar, bem como foi feito com a modificação do inciso I conferida pela lei complementar nº 118/2005.⁸³

⁸² MENDONÇA, Priscila Faricelli. Arbitragem e transação tributárias. 1 ed. São Paulo: Gazeta Jurídica, 2014, p. 97.

⁸³ MENDONÇA, Priscila Faricelli. Arbitragem e transação tributárias. 1 ed. São Paulo: Gazeta Jurídica, 2014, p. 99.

Outra questão que merece ser analisada parte do art. 165 do CTN que, diante do pagamento indevido, ou a maior, garante restituição ao contribuinte. Segundo a interpretação de Priscila Faricelli de Mendonça, o art. 165 prevê que a decisão judicial transitada em julgado poderá reconhecer o pagamento indevido do tributo e que o referido dispositivo não atribui o mesmo efeito à decisão administrativa como forma de constituir crédito a favor do contribuinte. Como é sabido, a constituição de créditos de forma coercitiva a favor do contribuinte se sujeita ao sistema de precatórios, conforme aduz o art. 100 da Constituição da República, que é expressa ao determinar que o ofício precatório decorrerá de sentença judiciária. Sob esse enfoque, a autora entende que o art. 165 do CTN também merece ser alterado por meio de lei complementar a fim de contemplar a arbitragem como forma apta a reconhecer o direito a restituição no caso de tributo indevidamente pago ou pago a maior.⁸⁴

Portanto, é necessária a edição da lei complementar para contemplar: (i) a hipótese de sentença ou laudo arbitral a favor do contribuinte extinguir o crédito tributário; (ii) a possibilidade de a convenção de arbitragem ser mecanismo apto a suspender a exigibilidade do crédito tributário, conforme o caso; (iii) a interrupção do prazo prescricional uma vez instaurado o procedimento arbitral; (iv) a possibilidade de a sentença ou o laudo arbitral a favor do contribuinte ser mecanismo apto a expedição de precatório uma vez reconhecido o pagamento indevido ou a maior.

CONCLUSÃO

A arbitragem é um dos métodos mais usuais e apropriados para resolução das mais variadas disputas e existe desde os primórdios da civilização romana, em aproximadamente 754 a.C. A arbitragem firmada por meio do compromisso arbitral representa um método adequado para resolução de lidas tributárias (complementar ao contencioso judicial e ao contencioso administrativo) e, se implementada no Brasil, representará uma terceira via de impugnação do crédito tributário já constituído, além de trazer eficácia na prevenção de litígios, através da cláusula compromissória previamente firmada.

Assim, a arbitragem é uma forma heterocompositiva juridicamente válida e apropriada para solução de litígios em matéria tributária. Para que ela seja, de fato, implementada o primeiro passo é a mudança de mentalidade da cultura beligerante e a superação de certos dogmas de indisponibilidade absoluta do crédito tributário e de estatalização da jurisdição, de forma a dialogar com o interesse público numa perspectiva de direito coletivo, haja vista que a arbitragem é vantajosa tanto para o Contribuinte quanto para o Fisco, porque possibilita uma decisão mais especializada e,

⁸⁴ MENDONÇA, Priscila Faricelli. Arbitragem e transação tributárias. 1 ed. São Paulo: Gazeta Jurídica, 2014, p. 100.

portanto, eficaz. Além disso, a arbitragem pode ser considerada uma forma mais eficiente e democrática para a recuperação do crédito tributário inscrito em dívida ativa.

A jurisdição só pode ser considerada como monopólio do Estado em regimes antidemocráticos e ditatoriais. No direito tributário a arbitragem deveria ser um dos mecanismos hábeis para discussão do crédito tributário, após o lançamento porque representa: (i) a exequibilidade dos laudos arbitrais; (ii) a flexibilidade procedimental; (iii) a possibilidade de escolha de árbitros; (iv) a imparcialidade; (v) a definitividade das decisões; (vi) a celeridade procedimental e (vii) a redução de custos, se comparado com o processo judicial.

Além da mudança de mentalidade, é preciso avanços legislativos. Apesar de, ao longo do tempo o Brasil tenha avançado, e muito na legislação e na jurisprudência – aqui merece todo destaque a Lei n. 9.307/96 –, ainda há o que avançar no ponto de vista da eficácia formal para que a arbitragem tributária aconteça no mundo fático. A edição de lei complementar é de suma importância, não só para (i) conferir viabilidade, como para (ii) prevenir eventuais discussões sobre a nulidade da sentença arbitral, (iii) conferir eficácia e (iv) atribuir uniformidade à matéria, alcançando todos os entes da federação, haja vista que o art. 146, III, a, da CRFB/88 é criterioso ao mencionar que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

A edição de lei complementar pode sim ser um desafio para a implementação da arbitragem, haja vista que precisa de quórum de aprovação de maioria absoluta e iniciativa do legislativo para implementar a proposta de lei complementar. No entanto, este desafio não é um óbice, mediante o diálogo com os mais diferentes setores da sociedade, é possível que chegue até o legislativo.

Assim, a arbitragem tributária merece a devida atenção porque apesar de não ser uma solução direta à crise de gerenciamento de processos, por não ser um mecanismo tão abrangente em termos numéricos – é impossível fazer um mutirão de arbitragem, por exemplo –, é uma resposta à crise de acesso à justiça, porque representa uma forma de impugnar o crédito tributário e efetivar melhor o contraditório através de uma justiça especializada. Dessa forma, a arbitragem tributária merece ser implementada não porque o sistema atual é falho, mas porque ela, por si só, é apropriada e se encaixa perfeitamente no bojo de boa parte das lides tributárias.

Por fim, os demais métodos de solução de controvérsias autocompositivos, como a mediação, não merecem ser excluídos e também possuem seu lugar de destaque. A mediação tributária, é uma alternativa que se encaixa perfeitamente nos feitos envolvendo exclusivamente as entidades públicas, podendo ser eficaz na elaboração de convênios de ICMS entre Estados, no âmbito do CONFAZ. São também mediáveis as lides envolvendo sujeito passivo particular e sujeito ativo Fazenda Pública Estadual, Municipal ou Distrital, cujos tributos não sejam administrados pela Secretaria da Receita Federal. A mediação tributária, em alguns casos, pode imprimir uma decisão

dialógica, participativa e inclusiva aos feitos tributários. Dessa forma, deve-se analisar as características de cada instituto bem como a sua adequação ao caso concreto, mesmo porque não há uma definição estanque da melhor forma de tutelar um direito se não perpassar pela situação individual e concreta.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, p. 245- 246, 2006.

ALESSI, Renato. **Sistema Istitucionale del Diritto Amministrativo italiano**. Milano: Dott. Antonio Giuffrè Editore, 1953.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações Administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BITENCOURT NETO, Eurico. **Transformações do Estado e a Administração Pública no século XXI**. 2017. Disponível em: <<https://revistas.ufpr.br/rinc/article/view/49773>>. Acesso em: 12 de janeiro de 2018.

BRASIL. Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos municípios e do distrito federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, 31 de julho de 2003.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Dados Estatísticos**. Disponível em <<http://www.cnj.jus.br/programas-e-acoas/politica-nacional-de-priorizacao-do-1-grau-de-jurisdicao/dados-estatisticos-priorizacao>>. Acesso em 10 de março de 2018.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Despesa do Judiciário cresce, mas o custo por habitante cai em 2016**. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/85362-despesa-do-judiciario-cresce-mas-o-custo-por-habitante-cai-em-2016>>. Acesso em 10 de março de 2018.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números - 2015**. Disponível em <<http://www.cnj.jus.br/programas-e-acoas/pj-justica-em-numeros>>. Acesso em: 10 de dezembro de 2017.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números - 2016**. Disponível em <<http://www.cnj.jus.br/programas-e-acoas/pj-justica-em-numeros>>. Acesso em: 10 de dezembro de 2017.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2017**. Disponível em <<http://www.cnj.jus.br/programas-e-acoas/pj-justica-em-numeros>> Acesso em: 22 de janeiro de 2018.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Manual de Mediação Judicial**. Disponível em <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/07/f247f5ce60df2774c59d6e2dddbfec54.pdf>> Acesso em: 20 de novembro de 2017.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Os 100 maiores litigantes**. 2011. Disponível em: <www.cnj.jus.br/images/pesquisas-judiciarias/pesquisa_100_maiores_litigantes.pdf> Acesso em: 10 de março de 2018.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL, Controladoria Geral da União. **Dívida ativa**. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/arquivos/2009/212.pdf>>. Acesso em 09 de março de 2018.

Brasil. Decreto-lei nº 1.312, de 15 de fevereiro de 1974. Autoriza o Poder Executivo a dar a garantia do Tesouro Nacional a operações de créditos obtidos no exterior, bem como, a contratar créditos em moeda estrangeira nos limites que especifica, consolida inteiramente a legislação em vigor sobre a matéria e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/De11312.htm>. Acesso em: 09 de março de 2018.

BRASIL. Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre a arbitragem. **Diário Oficial da União**. Brasília, 23 de setembro de 1996.

BRASIL. Lei no 11.079, de 30 de dezembro de 2004. Institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública. **Diário Oficial da União**. Brasília, 30 de dezembro de 2004.

BRASIL. Lei nº 13.140, de 26 de junho de 2015. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública; altera a Lei no 9.469, de 10 de julho de 1997, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; e revoga o § 2º do art. 6º da Lei no 9.469, de 10 de julho de 1997. **Diário Oficial da União**. Brasília, 26 de junho de 2015.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **PGFN disponibiliza edição 2017 do “PGFN em números”**. 2017. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2017/fevereiro/pgfn-disponibiliza-edicao-2017-do-201cpgfn-em-numeros201d>>. Acesso em 18 de abril de 2018.

BRASIL. Senado Federal. Decreto n. 3084, de 5 de novembro de 1898. **Diário Oficial da União**. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoSigen.action?norma=399352&id=14439955&idBinario=15685152&mime=application/rtf>>. Acesso em 23 de abril de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.917-5/DF**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=481954>> Acesso em: 23 de maio de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Pesquisa por Ramo do Direito**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=estatistica&pagina=pesquisaRamoDireito>> Acesso em: 10 de março de 2018.

CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. **Access to Justice: The Newest Wave in the Worldwide Movement to Make Rights Effective**. Netherlands, Buffalo Law Review, 1978. Disponível em:

<<https://www.repository.law.indiana.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com.br/&httpsredir=1&article=2140&context=facpub>> Acesso em: 08 de dezembro de 2017.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 28 ed. Editora Atlas, p.36, 2014.

COSTA E SILVA, Paula. **A nova face da justiça: os meios extrajudiciais de resolução de controvérsias**. Coimbra: Coimbra Editora, 2009.

ESCOBAR, Marcelo. **A arbitragem tributária no Brasil**. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2017.

ESTIGARRÍBIA, Juliana. **Câmaras arbitrais devem crescer ainda mais**. 2018. Disponível em: <<https://www.dci.com.br/legislacao/camaras-arbitrais-devem-crescer-ainda-mais-1.688730>>. Acesso em 09 de março de 2018.

GODOI, Marciano Seabra De; GIANNETTI, Leonardo Varella. A Superação do dogma da indisponibilidade do crédito tributário. **Arbitragem Tributária**, Lisboa, n. 3, p. 38-46, 2015.

GIANNETTI, Leonardo Varella. **Arbitragem no direito tributário brasileiro: Possibilidade e Procedimentos**. 2017. Dissertação (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2017. Disponível em: <http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLVa_1.pdf> Acesso em: 03 de dezembro de 2017.

GRILLO, Brenno. **Magistratura está pronta para a conciliação, diz presidente do Supremo**. 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-jan-30/magistratura-pronta-conciliacao-presidente-stf>>. Acesso em 29 de janeiro de 2018.

LEMES, Selma Ferreira. **O Papel do Árbitro**. Disponível em: <http://selmalemes.adv.br/artigos/artigo_juri11.pdf>. Acesso em: 4 de abril de 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, 2007. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/29434>>. Acesso em: 06/02/18.

MASSARA Lucia; ROHRMANN, Carlos Alberto. Revista da Faculdade de direito Milton campos. **Ministro Amaral Santos no RE n. 56.852**. Disponível em: <https://slidex.tips/queue/revista-da-faculdade-de-direito-7?&queue_id=-1&v=1525699517&u=MjAwLjE0Mi4wLjEx>. Acesso em 07 de maio de 2018.

MATTOS, Mauro Roberto Gomes de. **Contrato administrativo e a lei de arbitragem**. Disponível em: <http://gomesdemattos.com.br/artigos/o_contrato_administrativo_e_a_lei_de_arbitragem.pdf>. Acesso em: 15 de março de 2018.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**, 26^a ed, São Paulo: Malheiros, p. 58-81, 2009.

MENDONÇA, Priscila Faricelli. **Arbitragem e transação tributárias**. 1 ed. São Paulo: Gazeta Jurídica, 2014.

MIGALHAS. **VI Fórum Permanente de Processualistas Cíveis - Enunciados sobre arbitragem.** 2015. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI229415,91041-VI+Forum+Permanente+de+Processualistas+Cíveis+Enunciados+sobre>>. Acesso em 03 de maio de 2018.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Quatro paradigmas de direito administrativo pós-moderno: legitimidade, finalidade, eficiência, resultados.** Belo Horizonte: Fórum, 2008.

PINHEIRO, Armando Castelar. **Judiciário, reforma e economia: A visão dos magistrados,** Rio de Janeiro, Texto Para Discussão nº 966, 2009. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0966.pdf> Acesso em: 10 de janeiro de 2018.

RENNÓ, Leandro Rigueira Lima. **Arbitragem: Uma análise da fase pré-arbitral.** Belo Horizonte: Ed, Melhoramentos, 2003.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **Para uma revolução democrática da justiça.** Coimbra: Almedina, 2014. Disponível em: <http://sociological.dominiotemporario.com/doc/REVOLUCAO_DEMOCRATICA_JUSTICA.pdf>. Acesso em 01 de fevereiro de 2018.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Celeridade e efetividade da prestação jurisdicional. Insuficiência da Reforma das Leis Processuais.** Disponível em: <[http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Humberto%20Theodoro%20Júnior\(5\)%20-formatado.pdf](http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Humberto%20Theodoro%20Júnior(5)%20-formatado.pdf)> Acesso em: 10 de março de 2018.