



**Pró-Reitoria Acadêmica
Mestrado em Direito**

**A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO DIREITO
BRASILEIRO: IMPLEMENTAÇÃO E CONTRIBUIÇÃO
PARA EFETIVAÇÃO DA JUSTIÇA**

**Autor: Emmanuel Teixeira Antunes
Orientador: Prof. Dr. Guilherme Roman Borges**

**Brasília - DF
2023**

EMMANUEL TEIXEIRA ANTUNES

**A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO: IMPLEMENTAÇÃO E
CONTRIBUIÇÃO PARA EFETIVAÇÃO DA JUSTIÇA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito (PPG-DIR) da Universidade Católica de Brasília, como requisito parcial para obtenção do Título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Guilherme Roman Borges.

Brasília
2023

A636a Antunes, Emmanuel Teixeira.

A arbitragem tributária no direito brasileiro : implementação e contribuição para efetivação da justiça / Emmanuel Teixeira Antunes. – 2023.

93 f. : il. ; 30 cm.

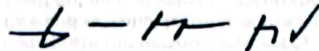
Dissertação (mestrado) – Universidade Católica de Brasília, Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito, 2023.

Orientação: Prof. Dr. Guilherme Roman Borges.

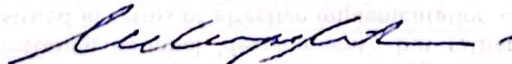
1. Arbitragem tributária. 2. Modelo multiportas. 3. Solução alternativa de conflitos. I. Borges, Guilherme Roman. II. Título.

CDU 34

Dissertação de autoria de EMMANUEL TEIXEIRA ANTUNES, intitulada "A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO: IMPLEMENTAÇÃO E ENSAIO NO CASO DA CSLL", apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito da Universidade Católica de Brasília, em 10 de dezembro de 2023, defendida e aprovada pela banca examinadora abaixo assinada:



Prof. Dr. Guilherme Roman Borges
Orientador
Universidade Católica de Brasília – UCB



Prof. Dr. Deo Campos Dutra
Universidade Católica de Brasília – UCB



Prof. Dr. Rui Carlo Dissenha
Universidade Federal do Paraná - UFPR

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela sua especialidade em transformar circunstâncias. Aos meus filhos, cuja aprazível convivência me impulsionam a experimentar novos desafios. A Alyne, minha esposa, pelo suporte na jornada. A senhora Lu (mãe), por me inculcar a perseverança.

"Os circuitos de consagração são tanto mais poderosos quanto mais longos são, mais complexos e mais escondidos, até mesmo aos próprios olhos dos que neles participam e deles beneficiam" (*Pierre Bourdieu*)

ANTUNES, Emmanuel Teixeira. A Arbitragem tributária no direito brasileiro: implementação e contribuição para efetivação da Justiça. 2023. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Brasília. Brasília: 2023

Resumo:

O ideal de justiça é uma busca incessante. Tal busca verticaliza-se quando cotejado tal ideal com a realidade nacional. Os números impressionam. O empenho do Poder Judiciário é insuficiente em reduzir o volume de trabalho e, em termos de tributação, cuja justificativa legal é custear todo o aparato estatal e suas inúmeras políticas públicas, redundando em uma morosidade que obsta a implementação dessas políticas bem como prejudica a realização/assunção de compromissos em decorrência do arcabouço legal envolvendo arrecadação de tributos, seja pela complexa legislação, seja pela discussão judicial envolvendo a interpretação e aplicação da legislação tributária. Atentar-se para a sobrecarga da via clássica de solução de litígios e buscar soluções, como a arbitragem, é indicar primazia do cumprimento constitucional de uma sociedade mais justa e participativa de fato.

Palavras-chave: arbitragem; modelo multiportas; arbitragem tributária; solução alternativa de conflitos.

ANTUNES, Emmanuel Teixeira. Tax arbitration in Brazilian law: implementation and contribution to the realization of justice. 2023. Dissertation (Master of Laws) – Universidade Católica de Brasília. Brasília: 2023

Resume:

The ideal of justice is a never-ending quest. This quest becomes more vertical when this ideal is compared with the national reality. The statistical numbers are impressive. The Judiciary's efforts are insufficient to reduce its workload and, in terms of taxation, the legal justification for which is to fund the entire state apparatus and its numerous public policies, this results in a slowness that hinders the implementation of these policies as well as jeopardizing the realization/assumption of commitments as a result of the legal framework involving the collection of taxes, whether due to complex legislation or judicial discussions involving the interpretation and application of tax legislation. Paying attention to the overload of the classic means of resolving disputes and seeking solutions, such as arbitration, is an indication of the primacy of constitutional compliance with a fairer and more participatory society.

Keywords: arbitration; multidoor courthouse system; tax arbitration; alternative dispute resolution

LISTA DE SIGLAS

ADI - Ação Declaratória de Inconstitucionalidade
ADR - Alternative Dispute Resolution
ADRA - Alternative Dispute Resolution Administrative
AGU - Advocacia Geral da União
AI - Agravo de Instrumento
Cadin - Cadastro Informativo de Créditos não Quitados
CCAF - Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal
CDA - Certidão de Dívida Ativa
CESA - Centro de Estudos das Sociedades de Advogados
CF/88 - Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CNJ - Conselho Nacional de Justiça
CPC - Código de Processo Civil
CSLL - Contribuição Sobre o Lucro Líquido
CTN - Código Tributário Nacional
ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA - Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
IR - Imposto de Renda
IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
IVA - Imposto sobre Valor Agregado
Marl - Métodos Alternativos de Resolução de Litígios
OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PL - Projeto de Lei
RE - Recurso Extraordinário
SRF - Secretaria da Receita Federal
STF - Supremo Tribunal Federal
STJ - Superior Tribunal de Justiça
TCU - Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
CONTEXTUALIZAÇÃO	1
ASPECTOS METODOLÓGICOS	2
CAPÍTULO 1 - JURISDIÇÃO CLÁSSICA	7
JUSTIÇA EM NÚMEROS	7
CAUSAS DO CONGESTIONAMENTO	12
CAPÍTULO 2 - FORMAS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS	22
ARBITRAGEM	26
ARBITRAGEM NO DIREITO TRIBUTÁRIO	30
<i>Indisponibilidade do interesse público</i>	30
<i>Arbitragem como método eficiente de solução de conflitos</i>	47
<i>Arbitragem Comparada: Experiência Norte Americana</i>	54
<i>Arbitragem Comparada: Experiência Portuguesa</i>	56
<i>Composição Arbitral e a Segurança Jurídica</i>	60
CAPÍTULO 3 - ORÇAMENTO E ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA	66
A FUNÇÃO FINANCEIRA DO ESTADO	66
ARBITRAGEM NO BRASIL	70
ARBITRAGEM EM TRIBUTAÇÕES DE ALTA COMPLEXIDADE	77
CONSIDERAÇÕES FINAIS	84
REFERÊNCIAS	87

INTRODUÇÃO

Neste intróito explicita-se a contextualização do assunto para, ato contínuo, descrever os aspectos metodológicos norteadores deste trabalho.

CONTEXTUALIZAÇÃO

Há muito que se perquire um ideal de justiça. Nessa sanha, perpassando a história, o Estado agigantou-se e avocou para si a vingança. É dizer, ao Estado, por meio de seu Poder Judiciário, foi concedido por convenção evolutiva o direito de julgar, punir, e de fazer as partes se submeterem a sua decisão.

Houve uma multiplicação dos atores, inclusive com a inserção do Estado - que passou a ser parte em diversos tipos de disputas. Nessa toada, o próprio Estado se assoberbou, tornando a solução das disputas uma via-crúcis para os litigantes que, nas palavras de Affonso Fraga¹: [...]”por melhores que sejam as leis e amplas as seguranças da justiça, a dúvida em relação ao êxito da causa, operando como um pesadelo sobre o espírito dos contendores lhes tolhe o sossego indispensável às ocupações ordinárias da vida e, assim, ela por si só justifica a transação como meio de readquirirem a paz perdida”.

Ora, sendo o conflito uma situação aflitiva imanente, pois que decorre das relações intersubjetivas que, num contexto comunitário, sobrelevam e estigmatizam os aspectos sociais daquelas, de sorte que até mesmo o Estado, na condição de sujeito de direitos e deveres, participa, ativamente, do conflito.

Não são uma surpresa que as demandas judiciais são de grande monta. E tal constatação não poderia redundar em outro questionamento que não a eficiência da Justiça. É dizer: os atores e expectadores desse fenômeno (o processo judicial) se debruçam sobre as vicissitudes que permeiam tal processo, bem como buscam compreender o volume, os gargalos, e o tempo de resposta propositiva por parte do Estado Juiz, lançando mão de diversos

¹ Godoy, Arnaldo Sampaio de Moraes. Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

métodos de estudo sobre as inúmeras variáveis que se põem sobre essa temática.

ASPECTOS METODOLÓGICOS

Sob o aspecto metodológico, o presente trabalho está centrado em (i) refletir a crise da via tradicional de solução de conflitos, (ii) a possibilidade de se percorrer por outros métodos de solubilidade de conflitos e (iii) relevar a arbitragem, por oportuno que é, como método alternativo eficaz de solução de conflitos. A partir dessas abordagens, a delimitação deste estudo é pautada pela premissa de uma via de solução de conflitos para além do método clássico estatal, de sorte que a arbitragem revela-se como uma possibilidade que enaltece a participação do cidadão bem como prestigia um processo imparcial, célere e cuja qualificação dos julgadores é condição quintessência que fomenta a confiança e a seriedade de tal método.

Por sua vez, a justificativa para o presente estudo reflete a importância do tema que é ponta de lança no cenário internacional e, dada sua importância para consecução dos fins do Estado, qual seja, o interesse público primário, é premente sua avaliação quanto à oportunidade de implementação para tal desiderato - interesse público - em auxílio, nalguma medida, para o descongestionamento do Poder Judiciário e a satisfação do interesse comum. Tendo o Estado como parte em diversos processos tributários e a necessidade de se custear as despesas públicas, é dizer, por meio de tratamento constitucional próprio que estatui competências tributárias que irão fazer frente às necessidades coletivas, de sorte a se concretizar direitos sociais, enaltecer a dignidade da pessoa humana e fortalecer a democracia, é que as lides contendo questões tributárias não podem ficar à míngua do lapso temporal. Noutro dizer, há que se estabelecer um processo célere, nos termos constitucionais mas que, pelas razões expostas neste trabalho e consabidas pela melhor doutrina, há muito se distanciou do seu mister constitucional, cuja morosidade alija o propósito estatal, esmaece a crença na Justiça, e impede

que os recursos constantes das receitas tributárias cheguem ao seu destino final - quer sejam projetos decorrentes de gestão governamental, quer sejam mandamentos constitucionais que deferem aos entes políticos o recebimento de recursos para a consecução dos fins previstos na Constituição da República, de 1988.

Nessa linha de elucidação, o objeto do presente estudo é acossado pelo plano jurídico e pelo plano fático, extraindo-se, assim, o problema de pesquisa. Portanto, no plano jurídico lança-se mão da metodologia de revisão bibliográfica, cujas discussões permeiam questões tributárias e seus conceitos mais cerrados, vinculados ao interesse público, bem como a indisponibilidade do crédito fiscal e, a par dessas valorações, demonstrar a melhor razão à aplicabilidade de outros métodos para solução de conflitos, dentre muitos, como a arbitragem. Adentrando no plano fático, amparado pela metodologia de verificação de dados, ressoar a falibilidade do sistema atual que clama por uma via alternativa para cumprir os ditames constitucionais e para concretizar plenamente a cidadania e a participação social nas questões estatais, cujos resultado é a coletividade.

O problema da pesquisa consiste, então, em identificar se é aplicável a arbitragem consoante ordenamento jurídico pátrio hodierno, demonstrar a eficácia de tal método para solução de conflitos e se a apropriação de modelo de solução de litígios - arbitragem - contribuirá para a redução do gargalo judicial atual, redundando, por inferência lógica, em melhor atuação do Poder Judiciário, permitindo melhor participação social dos cidadãos nas questões afetas ao Estado e seus corolários óbvios - interesse público primário - e a efetivação plena do acesso à Justiça.

Debruçando-se sobre o problema de pesquisa, não destoia da realidade fático-jurídica que a opção pela via alternativa de solução de conflitos, consubstanciada no modelo arbitral, é uma efetivação do pleno acesso à Justiça. Não apenas isso - o que, por si, justificaria sua adoção - mas agrega-se valor às formas de solução de conflitos, possibilitando a livre escolha pelos interessados, enrobustecendo o senso de uma Justiça moderna no país. E, nesse cotejo entre o cenário atual e o proposto, exsurge a hipótese do trabalho, onde é lançada a crença na oportunidade de se utilizar da arbitragem

para solução de conflitos na seara tributária e, dada sua eficiência em dirimir conflitos de maneira célere, aperfeiçoar a Justiça brasileira como um todo.

Diante desses cotejos, defesas e retóricas, o objetivo geral do presente trabalho consiste em recobrar a constitucionalidade e a legalidade da arbitragem, sem olvidar da necessidade de adaptação pontual da legislação de regência, bem como do aperfeiçoamento do sistema via jurisprudência a fim de espancar dúvidas sobre a viabilidade da arbitragem como uma alternativa excepcional no julgamento de causas tributárias.

O procedimento metodológico perpassou, portanto, a técnica de pesquisa por revisão bibliográfica, delimitação de conceitos, análise de doutrina, bem como todas as questões relacionadas às discussões que permeiam a academia no tocante à arbitragem no direito tributário, sem olvidar das informações relacionadas ao aperfeiçoamento legislativo relacionado à arbitragem, bem como da aplicação prática em determinado imposto da União. Levantou-se o impacto da arbitragem sobre as demandas judiciais, o congestionamento da justiça e os processos judiciais tributários, aferindo seu impacto no grupo das receitas orçamentárias e como isso afeta a gestão pública, descredibiliza a justiça e dificulta o acesso à justiça plena, aduzindo meios para contornar e solucionar o caos processual que se encontra a via jurisdicional clássica.

Assim, a revisão bibliográfica aduziu os principais entendimentos doutrinários, as posições antagônicas, bem como a jurisprudência em casos emblemáticos, fomentando a discussão, clareando a viabilidade da proposta deste trabalho, de sorte que não se encontra sem arrimo, tampouco situa-se em menor corrente, mas amplia, cada vez mais, a eleição da via alternativa como forma eficaz de solução para as vicissitudes do Poder Judiciário, seus desafios e sua incapacidade de solver todas as demandas de uma país de dimensão continental, cuja complexidade normativa e arcabouço fiscal são deveras desafiadores para todos os atores do processo.

Para tal mister, foram aplicados métodos exploratórios (Manoel Macêdo²), quais sejam, investigação documental, bibliográfica, sem desaperceber, dada a relevância, da pesquisa histórica e comparada que contribuíram para a consecução dos objetivos aqui propostos. Não apenas esses, mas também a aplicação de método dialético jungido ao método comparativo conforme apontamentos de Christian Laville e Jean Dionne (1999, p. 48)³, a fim de se extrair qualitativamente a jurisprudência paralela à doutrina, cuja síntese aperfeiçoou e impulsionou o tema proposto.

Portanto, o trabalho foi organizado, didaticamente, em três capítulos, das seguintes formas: o primeiro capítulo destinou-se à introdução, aduzindo o leitor para a contextualização do tema proposto perpassando questões atinentes ao tamanho do Estado e o monopólio da jurisdição estatal clássica, concentrando-se na apresentação do cenário judicial clássico, relevando números manejados pelo próprio Conselho Nacional de Justiça e a dificuldade inerente à resposta judicial célere e eficaz. O segundo capítulo revisa as formas de solução de conflitos e coloca questões à prova quanto à realidade tributária nacional, seus fundamentos e razões de ser como o lastro probatório que refuta/impede a “privatização das questões litigiosas” para fora do arraial judicial clássico. Nesse ponto, questões históricas e construções doutrinárias foram inseridas para que se permitisse o cotejo lógico-jurídico e a inferência quanto aos aspectos constitucionais e legais, de sorte que a reflexão por uma via alternativa ou a permanência pela via judicial clássica fosse apartidária, mas vista sob olhar catedrático. Posteriormente, lançadas as características das vias alternativas, mormente a arbitragem, bem como o resultado da aplicação dessas alternativas noutros países cuja iconoclastia jurídica são referenciadas ou refletidas aqui no Brasil. Sem solução de continuidade, há uma dissecação da arbitragem, que abrange breve histórico, suas peculiaridades, resultados quanto à sua aplicação e a importância de se

² MACÊDO, Manoel Moacir Costa. Metodologia científica aplicada. 2.ed. Brasília-DF: Scala Gráfica e Editora, 2009.

³ LAVILLE, Christian; DIONNE Jean. A construção do saber: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas. Tradução: MONTEIRO, Heloísa; SETTINERI, Francisco. Porto Alegre: Editora Artes, 1999

permitir, ao menos, uma reflexão honesta sobre os possíveis efeitos diretos nos números apresentados pelo próprio Conselho Nacional de Justiça.

O terceiro capítulo discute Estado e arrecadação, com enfoque da predominância do interesse público e suas razões para o atendimento da finalidade do Estado - que não um fim em si mesmo - mas, antes, a realização e satisfação individual de seus súditos para o fomento de um ambiente de desenvolvimento, prosperidade e relevância internacional, sem se demitir de um debruçar sobre a aplicação da arbitragem no direito tributário, inda que breve, para demonstrar as suas flexibilidades e como aquele facilita, com a técnica e possibilidades inerentes ao processo arbitral, um desfecho célere, confiável e participativo aos cidadãos; é dizer: dá oportunidade para que os interessados - e somente eles - decidam sobre sua sorte.

CAPÍTULO 1 - JURISDIÇÃO CLÁSSICA

Não são uma surpresa que as demandas judiciais são de grande monta. E tal constatação não poderia redundar em outro questionamento que não a eficiência da Justiça. Conjecturando: os atores e expectadores desse fenômeno (o processo judicial) se inclinam às vicissitudes que permeiam tal processo, bem como buscam compreender o volume, os gargalos, e o tempo de resposta propositiva por parte do Estado Juiz, lançando mão de diversos métodos de estudo sobre as inúmeras variáveis que se põem sobre essa temática.

JUSTIÇA EM NÚMEROS

Segundo o relatório Justiça em Números, apresentado pelo Conselho Nacional de Justiça - CNJ⁴, temos, dentre outras questões, um taxa de congestionamento elevada e a matéria tributária é ponta de lança quando da análise das principais demandas, seja em varas, seja em demandas de segundo grau, nos seguintes termos:

Os assuntos de Direito Tributário também aparecem com alta frequência na Justiça Estadual no que se refere a crédito tributário inscrito em dívida ativa (execução fiscal) e cobrança de IPTU.

[...]em direito tributário, seguido de outros quatro assuntos de direito previdenciário. O primeiro grau da Justiça Federal, porém, é encabeçado, nas três primeiras posições, pelo Direito Tributário, abrangendo a dívida ativa (execução fiscal).

incrementando o argumento de excesso de demandas pela via tradicional, o mesmo relatório informa aumento da produtividade dos magistrados com o conseqüente aumento da carga de trabalho em todos os ramos de justiça, veja:

⁴ <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/09/justica-em-numeros-2023-010923.pdf>

O Índice de Produtividade dos Magistrados (IPM) aumentou em 10,7%. Ao todo, foram baixados 1.787 processos por magistrado ou magistrada em 2022, uma média de 7,1 casos solucionados por dia útil do ano, sem descontar períodos de férias e recessos.

A carga de trabalho da magistratura teve aumento de 4,7% em 2022, o que representa um volume médio de 6.747 processos, com crescimento em todos os ramos de Justiça.

Na Justiça Eleitoral, cuja sazonalidade impacta nos índices, na comparação em relação ao quadriênio 2018-2022, houve um incremento de 35,2%. (Fonte: Justiça em Números)

Prosseguindo, há ainda um registro pontual incipiente que tem elevado os números de demandas ao Poder Judiciário: a virtualização. O processo eletrônico é uma realidade inarredável, cujo volume incrementa ano a ano e desafia magistrados e servidores da justiça na satisfação dos direitos vindicados.

Tal forma de judicialização - virtual/eletrônica - tem sido benéfica em relação ao tempo de espera. Além de ser uma forma mais célere, carrega também o benefício da economicidade haja vista a grande quantidade de insumos poupados para a consecução do mister judicial. E não se pode deixar de mencionar que a amplitude de acesso ao Poder Judiciário também é relevante, haja vista a possibilidade de contatos e contratos remotos, onde um cliente encontra-se num estado da federação e o advogado noutro estado ou, até mesmo, noutro país. Perceba: não há fronteiras quanto às possibilidades de ajuizamento de ações que, dada sua versatilidade (virtual) são peticionadas em qualquer lugar, dia e horário. Tanto que o relatório demonstra a seguinte realidade:

A tramitação eletrônica é uma realidade em 86% das ações em andamento. Somente quatro tribunais brasileiros possuem mais de 40% de processos físicos pendentes de solução definitiva: TJMSP (42,7%), TJES (46,8%), TRF3 (68,8%) e TJSP (72,4%).

O alto nível de casos novos eletrônicos é verificado tanto no primeiro grau de jurisdição, com 98,3%, quanto no segundo grau, com 98,7%.

Os processos eletrônicos têm, em média, tempo de tramitação reduzido em cerca de um terço na comparação com o período dos processos físicos.

Dos processos que ainda tramitam na Justiça, **os processados na forma física aguardam, em média, quase 11 anos para a conclusão**, enquanto as ações que tramitam em sistemas eletrônicos têm duração média de 3 anos e meio. (Grifei)

Enfrentando o desafio, o CNJ tem como "Meta 3" estimular a conciliação, ou seja, métodos alternativos de solução de conflitos. Assim, pretende o CNJ por meio dessa meta estimular a conciliação, ou seja, métodos alternativos de solução de conflitos, tanto na Justiça Estadual como na Justiça Federal, de sorte a significar um aumento em um ponto percentual em relação ao ano de 2022 (na Justiça Estadual), e aumentar em 8% para o índice de conciliação junto à Justiça Federal. É dizer, há um empenho, um movimento que busca estimular e conscientizar os litigantes a decidirem o "desenrolar" de seus conflitos, bem como alcançar por meio dessas práticas conciliatórias a redução do volume que congestionava a Justiça como um todo e macula seu mister - distanciamento do mandamento constitucional, permitindo, a partir dessas práticas, a aculturação de um novo modelo paradigmático de solução de controvérsias, alçando o cidadão a um efetivo partícipe do processo⁵.

Aliás, nessa esteira expectante, há, talvez, uma das mais almeçadas reduções, qual seja, a famigerada taxa de congestionamento⁶, constante da Meta 5:

Meta 5 – Reduzir a taxa de congestionamento, exceto execuções fiscais (STJ, TST, Justiça Estadual, Justiça Federal, [...])

- Superior Tribunal de Justiça: Reduzir em 0,5 ponto percentual a taxa de congestionamento, até 31/12/2023.

- Justiça Federal: Reduzir em 0,5 ponto percentual a taxa de congestionamento líquida⁷, exceto execuções fiscais, em relação a 2022. Cláusula de barreira: 43%.

- Justiça Estadual: Reduzir em 0,5 ponto percentual a taxa de congestionamento líquida de processo de conhecimento, em relação a 2022. Cláusula de barreira: 56%.

Observe que dentre as Metas Nacionais para o Judiciário Brasileiro alcançar em 2023, há que se aduzir os seguintes:

A taxa de congestionamento do Poder Judiciário oscilou entre 70,6% no ano de 2009 e 73,4% em 2016. A partir desse ano, a taxa caiu gradativamente até atingir o menor índice da série histórica no ano de 2019, com taxa de 68,7%. Em 2020, em razão da pandemia causada pela covid-19, a taxa voltou a subir, sendo que, tanto em 2021 quanto em 2022,

⁵ Metas Nacionais 2023. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/01/metas-nacionais-aprovadas-no-16o-enpj.pdf>

⁶ A taxa de congestionamento mede o percentual de processos que ficaram represados sem solução, comparativamente ao total tramitado no período de um ano. Quanto maior o índice, maior a dificuldade do tribunal em lidar com seu estoque de processos.

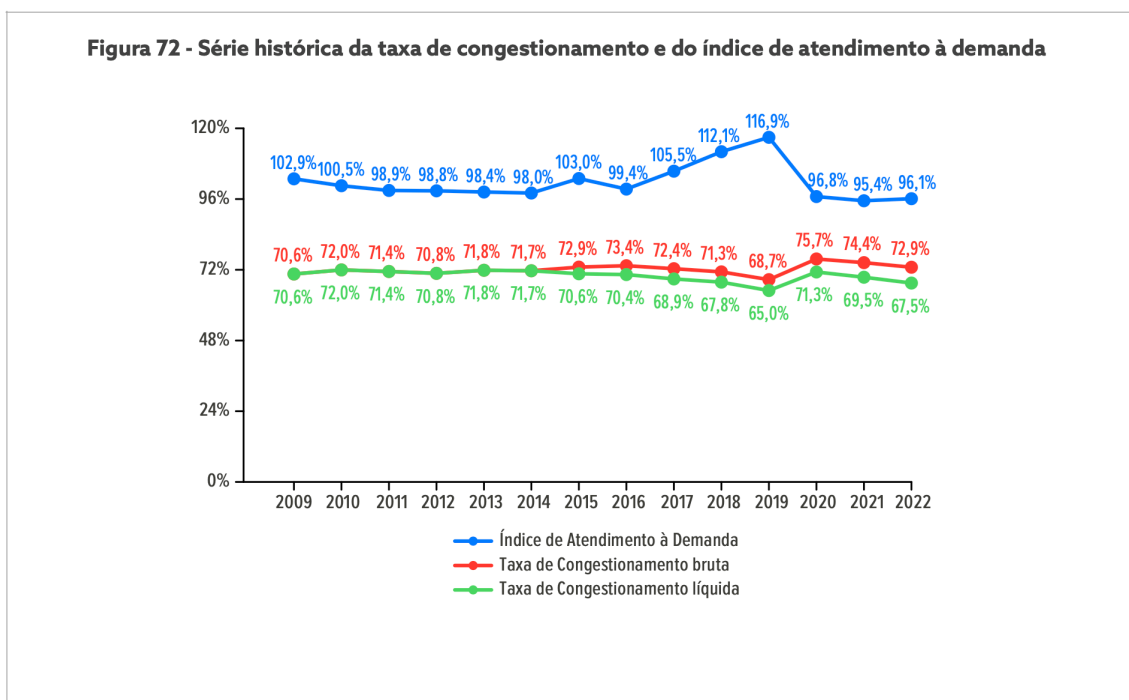
⁷ A taxa de congestionamento líquida, por sua vez, é calculada retirando do acervo os processos suspensos, sobrestados ou em arquivo provisório. Nem todos os processos em tramitação estão aptos a serem baixados. É o caso, p.ex., das execuções penais, que precisam permanecer no acervo enquanto o cumprimento da pena estiver em andamento.

já houve redução na taxa de congestionamento na ordem de 1,6 ponto percentual entre 2021 e 2022, finalizando o ano com um congestionamento mensurado em 72,9%.

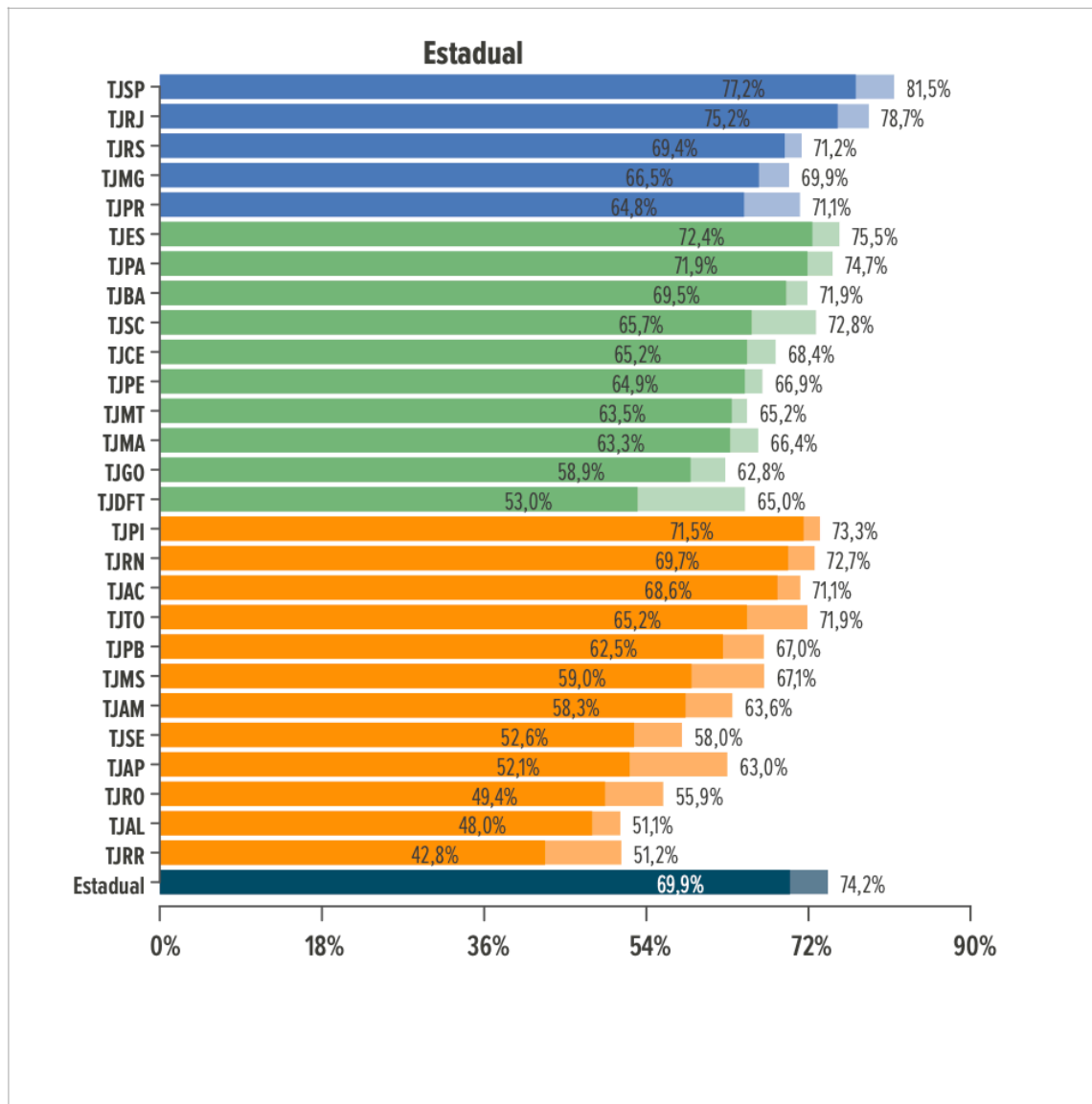
Em regra, todos os segmentos de justiça conseguiram reduzir suas taxas de congestionamento, com registro de queda em 1,9 ponto percentual na Justiça Estadual; 0,9 ponto percentual na Justiça Federal; 0,9 ponto percentual entre os Tribunais Superiores.

Os segmentos de Justiça mais impactados pelo volume de processos suspensos são a Justiça Federal, com redução na taxa de congestionamento bruta para líquida em 12,6 pontos percentuais[.]...

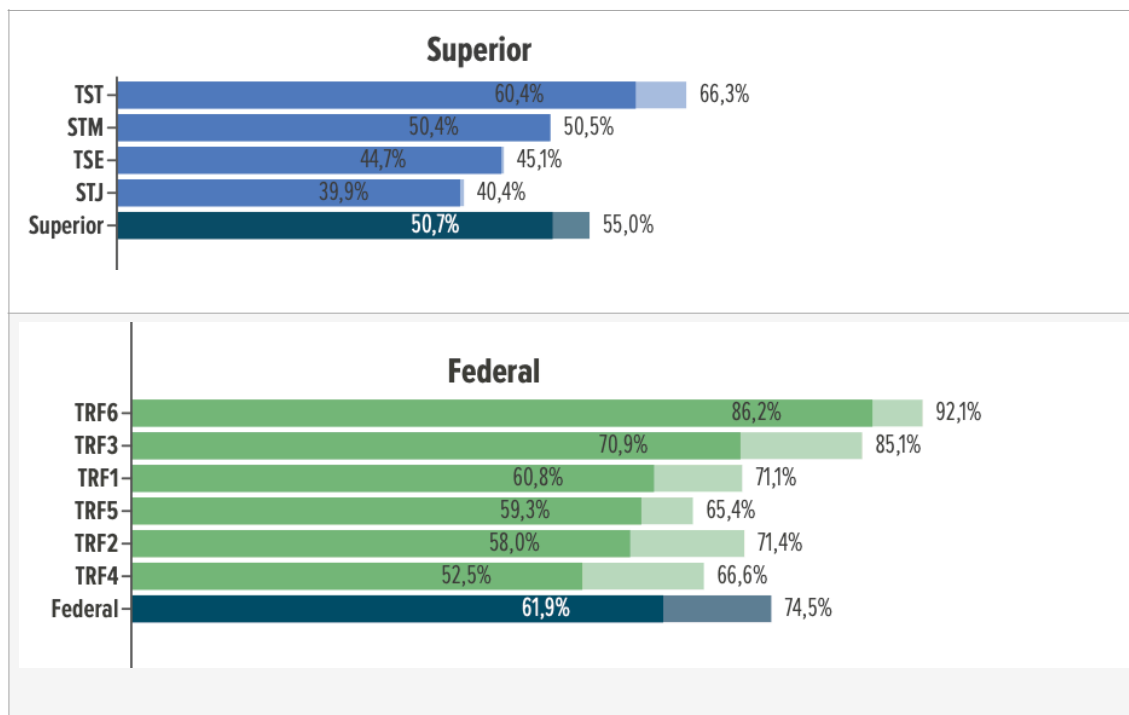
Apenas à guisa de ilustração e verificação do quadro caótico relacionado ao modelo único (clássico) de acesso à Justiça, vale a pena colacionar os dados gráficos relativos ao ano de 2022 (constantes das "Metas Nacionais"), bem como informações relacionadas à série histórica dessas demandas judiciais e o gargalo decorrente do volume excessivo relacionado apenas a um modelo de solução de conflitos:



Fonte: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/01/metas-nacionais-aprovadas-no-16o-enpj.pdf>.



Fonte: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/01/metas-nacionais-aprovadas-no-16o-enpj.pdf>



Fonte: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/01/metas-nacionais-aprovadas-no-16o-enpj.pdf>

CAUSAS DO CONGESTIONAMENTO

Há uma dificuldade inerente ao volume de processos, cuja remissão à ineficiência da Justiça não nos parece a mais acertada - pelo menos como única e exclusiva causa, principalmente quando se leva em conta o modelo tradicional culturalmente arraigado, bem como a tímida reeducação quanto às formas (modelo multiportas) de acesso à Justiça. Aliás, enfrentando o cerne deste trabalho, há que se relevar a complexidade da tributação nacional que, inexoravelmente, impele a jurisdição tradicional à zizânia irreparável. Nesse sentido, os números alertam para a insuficiência da via clássica, de sorte que o modelo multiportas mostra-se oportuno.

Contudo, há alguns que insistem em afirmar, como Alves (*Apud* Marrara⁸), que a morosidade do Judiciário não resulta significativamente do

⁸ Marrara, Thiago; Torelli, João Otávio Pinto. Arbitragem e Administração Pública – Considerações sobre propostas de alteração da legislação. R. de Dir. Público da Economia – RDPE | Belo Horizonte, ano 12, n. 46, p. 223-248, abr./jun. 2014. Acesso em: 8 set. 2023

cumprimento de prazos legais, do sistema recursal ou das garantias de defesa do executado, tampouco do grau de complexidade das atividades administrativas requeridas. Fundamentalmente, trata-se de um resultado da cultura organizacional burocrática e formalista, associada a um modelo de gerenciamento processual ultrapassado.

Para atrair investimentos e parceiros privados, o Poder Público precisa demonstrar que soluciona conflitos em tempo razoável e, da mesma forma, possui, *v.g.*, uma legislação tributária que é de pronto manuseio por interessados que buscam negócios com o país. Não é viável, neste novo mundo, uma legislação que dificulte o entendimento de quaisquer interessados em negociar com o nosso país, a despeito de uma quantidade de países que já se utilizam, *p.ex.*, do IVA, facilitando a abordagem para os investidores que desejam operacionalizar com determinado país, sem ter que, em decorrência dessa facilidade, concentrar-se todo seu recurso humano num arcabouço labiríntico da tributação de cada país.

Se assim não o fosse, não teríamos uma dificuldade na resolução dos litígios tributários; e esses não conseguiriam demandar um lapso de tempo tão extenso produzindo aflição aos atores, seja pela morosidade em si, seja pela sentença, onde tais atores apresentam seus apontamentos, suas razões e, passivamente, aguardam pela manifestação judicial. É dizer, as questões materiais alicerçadas ao emaranhado legislativo corroboram para tal complexidade. Se, *v.g.*, entre 1988 e 2018 tivemos dezesseis emendas constitucionais tributárias, além de outras 390.726 normas infraconstitucionais sobre impostos, como atribuir culpa exclusiva ao Poder Judiciário de dar vazão às infundáveis demandas que surgem a cada publicação de nova lei?

Some-se a essas peculiaridades, a elevada quantidade de obrigações acessórias, penalidades, recursos, correções de dívidas fiscais e os inúmeros programas de regularização tributária produzidos pelos entes políticos. A via contenciosa é inevitável, por mais nefasta e nocauteante que seja, promovendo, ao fim, todo tipo de resultado e, lamentavelmente, beneficiando o mau pagador de impostos em detrimento daquele que age de boa-fé⁹.

⁹ Ivankio, Isabella; Bittebir, Lucas Manoel Gouveia. A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL: ENTRAVES E PERSPECTIVAS. Periódico Gralha Azul. Edição 2 out/nov. 2020

Por isso, atribuir à jurisdição tradicional a responsabilidade pelo abismo circunstancial é, no mínimo, uma litania de incoerências. Como bem aponta Ives Gandra¹⁰, o sistema tributário nacional é de uma singularidade aviltante:

“No Brasil, temos, sobre a circulação de bens e serviços, a incidência de variados tributos (IPI, ICMS, ISS, COFINS, PIS, CIDES) além dos impostos regulatórios de importação e exportação.

Uma simplificação neste sentido seria interessante. Talvez a criação de um IVA nacional pertencente à Federação, com a incorporação do IPI, ICMS e ISS - como propus ao tempo da revisão constitucional de 1993 - e partilhado entre a União, Estados e municípios pudesse ser a solução.

Alemanha e Portugal têm no IVA, no Imposto de Renda e no tributo das corporações mais de 90% de sua receita. Nada justifica no Brasil tal complexidade, com 12 impostos, no sistema, com esferas de tributação autônomas (União, Estados e Municípios) e, muitas vezes, superposição de incidências, como no IPI, ICMS, COFINS, PIS, estes últimos tributos incidentes também sobre operações sujeitas ao ISS.”

Nessa esteira, importante relevar o problema relacionado ao pacto federativo e a distribuição da arrecadação fiscal. É que, na forma consignada em nosso pacto federativo, explicitado na CF/88, fica evidente que a União detém a maior parcela de todas as receitas auferidas. Exemplificando, temos que:

[...] Talvez a carência e maior necessidade de receitas por parte dos Estados e Municípios justifique o impacto potencializado das execuções fiscais justamente no âmbito da Justiça Estadual, que concentra 85% do total de processos, enquanto a Justiça Federal responde por apenas 15%¹¹.

A par dessas informações, Machado ainda expõe que a tributação sobre bens e serviços constitui a maior parcela do total de arrecadação (44,74%), sendo que a média praticada no Brasil não encontra precedentes pela média dos países que integram a Organização para a Cooperação e

¹⁰ Martins, Ives Gandra da Silva. O sistema Tributário Brasileiro: uma análise crítica. Em: Shoueri, Luís Eduardo; Bianco, Joao Francisco (coords.); Castro, Leonardo Freitas de Moraes e; Duarte Filho; Paulo César Teixeira (orgs). Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

¹¹ Machado, Carlos Henrique. Modelo multiportas no direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021. Pags. 233

Desenvolvimento Econômico-OCDE. É dizer: o Brasil¹² tributa o desenvolvimento - diretamente relacionado aos bens e serviços - e, na contramão dos países integrantes da OCDE, tributa pouco a renda.

Justificando a celeuma tributária, Machado¹³ aduz o seguinte:

Os números indicam que uma grande parte da tributação brasileira está sobretudo concentrada no imposto indireto, notabilizado pela utilização das técnicas de substituição tributária e pelo autolançamento dos tributos, que contribuem para o avanço da litigância. Nesses recintos, em especial, sobreleva-se a utilidade e a adequação das técnicas concertadas de resolução dos litígios tributários, em razão de seu tratamento especializado para algumas espécies de disputas, além dos predicados para afastar as incertezas normativas.

Conquanto haja um sentimento cômico do direito de pagar tributos - mormente seu financiamento dos serviços postos aos cidadãos - fato que a complexidade é geradora de litigância, cujo resultado derradeiro é um verdadeiro estoque de execuções fiscais retidas/suspensas por ações cujo lapso temporal é incerto, sendo certo apenas a morosidade com que se aguarda um desfecho e o levantamento de numerário a fazer frente às demandas infinitas da sociedade. Ricardo Lobo Torres (*Apud* Machado¹⁴) confirma essa asserção:

O relacionamento entre liberdade e tributo é dramático, pois vive sob o signo da bipolaridade: o tributo é garantia de liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la.

Exigir que o judiciário dê conta de toda essa complexidade por meio de uma única porta é utópico. A bem da verdade, procrastina mandamento constitucional e depõe contra o direito adjetivo que, sob luzes da ribalta, alocou o processo sob a ótica constitucionalista mas que, na prática, caminha em sentido oposto. Isso, óbvio, sem levar em conta as outras tantas demandas (a exemplo de ramos do Direito Civil e Direito do Consumidor).

¹² O Brasil ainda não integra a OCDE. Embora tenha sido convidado para iniciar as negociações formais em janeiro de 2022. A OCDE é um fórum que discute e promove as melhores práticas em políticas públicas, cuja composição é de trinta e oito países, incluindo alguns emergentes como México, Chile e Colômbia, que se comprometem a adotar tais práticas e têm ambientes de negócios vistos como mais amigáveis ao empreendedorismo e aos negócios internacionais. Para adentrar ao fórum, são necessárias: mudanças na legislação, na política e nas práticas adotadas para alinhá-los com os padrões e melhores práticas da OCDE.

¹³ Machado, Carlos Henrique. *Op. Cit.*

¹⁴ *Ibidem*

Oportuno ressaltar que um modelo multiportas não precisa de lei, mas de gestão pública eficiente. Ora, pessoas capazes são aptas a transigir e, nesse caso, a responsabilidade paira sobre elas de sorte que sua transação não afastará a apreciação pelo Poder Judiciário por uma questão de ressalva constitucional.

Nessa senda, vale a pena recordar o modelo incipiente, mas de sucesso que decorreu de boa gestão pública e tornou despicienda lei para regulamentá-lo: trata-se da plataforma "[consumidor.gov.br](https://www.consumidor.gov.br)"¹⁵. A adesão é completamente livre, de sorte que os interessados em aderir serão avaliados com "score" relativo à taxa de sucesso e boas práticas. É essa liberdade em aderir que refletirá a seriedade, p.ex., dos regulados e seu comprometimento com os cidadãos e com as melhores práticas de consumo, permitindo a avaliação dos serviços e a sua necessidade ou não para o consumidor.

Na plataforma, há acesso a dados relativos ao número de demandas, bem como índice de resolubilidade. O monitoramento é feito pela Secretaria Nacional do Consumidor - órgão integrante ao Ministério da Justiça e Segurança Pública - bem como pelos Procons (estaduais e municipais), além dos Ministérios Públicos, Defensorias Públicas e toda a sociedade.

Embora neófito, a ferramenta possibilita altíssimos índices de resolubilidade, reduzindo disputas via Poder Judiciário, ou seja, é uma evidência de que o modelo/sistema multiportas, embora não elimine a busca pela via tradicional, impacta diretamente no quantitativo de demandas que se enveredariam pela via clássica. Sem rodeios: nesse modelo há um índice elevado de satisfação sem a presença da litigiosidade judicial que tanto desgasta e subtrai o tempo dos cidadãos.

Em breve digressão, cabe aqui relevar a importância do tempo. É que para o presente momento da história constitucional, e dada a dignidade da pessoa humana contraposta à imposição estatal daquilo que seria melhor sob a ótica do Estado versus a ótica do cidadão, a teoria do desvio produtivo¹⁶ dá a

¹⁵ disponível em: <https://www.consumidor.gov.br/pages/conteudo/sobre-servico>

¹⁶ TJDF: Jurisprudência. Disponível em: https://www.tjdft.jus.br/consultas/jurisprudencia/jurisprudencia-em-temas/cdc-na-visao-do-tjdft-1/principios-do-cdc/copy2_of_aplicabilidade-do-cdc-as-relacoes-juridicas-entre-entidade-de-previdencia-privada-e-seus-participantes#:~:text=Tema atualizado em 31/5,ensaja indenização por danos morais. Acesso em: 4 set. 2023

tônica premente quanto à importância em se indenizar o tempo despendido desnecessariamente. Verticalizando a questão, o tempo perdido por um consumidor para fazer reconhecer e valer seu direito perante o fornecedor, importam em abusividade e são passíveis de ensejar dano moral. O que dizer, então, de demandas tributárias que o fator tempo, ante erros materiais, v.g., do Fisco, pode resultar em má saúde financeira dos contribuintes e, por que não, do próprio Estado com a postergação da arrecadação exitosa?

Conforme informações do site consumidor.gov.br, "atualmente, 80% das reclamações registradas no Consumidor.gov.br são solucionadas pelas empresas, que respondem as demandas dos consumidores em um prazo médio de sete dias".

Não se exige esforço para constatar que a forma desjudicializada de demandas corre celeremente, madura e com alto grau de comprometimento entre os litigantes, onde esses são os responsáveis pelo sucesso de suas desavenças.

A simplicidade da plataforma, exigindo informação de alguns dados e a forma como se dá a interação em sua página inicial, permite que o cidadão possa encontrar a empresa (desde que previamente cadastrada na plataforma - principalmente o setor regulado, como energia, telefonia, bancário, financeiro, prestadores de saúde como planos de saúde, água, dentre outros) e redigir, de maneira informal, suas reclamações para, então, fazer o seu pedido diretamente à empresa que está causando-lhe um infortúnio.

A empresa, em posse de informações do consumidor, ciente de suas reclamações e com intento de manter suas relações com a sociedade e os consumidores, com base em suas negociações exitosas (índice de resolubilidade) responde ao consumidor e soluciona o caso em até sete dias, recebendo ao final das tratativas uma pontuação, decorrente de avaliação posta na plataforma, pelo consumidor; avaliação essa que será transformada em dados que alimentarão o sistema de monitoramento da plataforma.

Corroborando a ideia de boa gestão, a criação da plataforma guarda relação com o disposto no artigo 4º inciso V da Lei 8.078/1990 e artigo 7º, incisos I, II e III do Decreto 7.963/2013, ou seja, uma ideia de melhor atender à

sociedade, especificamente, às demandas dos consumidores sem ter que passar pelo árduo caminho da legislação.

Ora, boas práticas numa sociedade que tem a sua disposição um magnífico aparato tecnológico reclamam soluções ágeis, céleres e desburocratizadas. Nesse sentido, importante concepção lecionada por Reis e Lara¹⁷, cuja reflexão é apropriada para os dias atuais e o intento de fomento às formas alternativas de solução de conflitos:

O fato de os advogados atuantes no contencioso especializado disporem de conhecimento prático das situações com maior ou menor probabilidade de acordo é, ao mesmo tempo, boa e má notícia para os formuladores de política pública que repetidamente buscam incrementar a autocomposição. A boa notícia é que um tipo de conhecimento útil para tal objetivo, mas de difícil acesso para o elaborador da lei, revela-se já existente, acumulado na forma do que as ciências sociais chamam de conhecimento tácito; e pode ser empregado pelo poder público, como, aliás, já foi feito quando deu relativo poder às partes para decidirem a respeito da viabilidade ou não de audiência de conciliação. A má notícia é que fica refutada a ideia, largamente pregada na doutrina, de que o insucesso da conciliação no Brasil se devia a nada mais do que uma “cultura da sentença”, na célebre formulação de Watanabe (2005), que culpava um suposto despreparo dos advogados brasileiros para a autocomposição pelos seus baixos índices no Brasil. A culpa seria do ensino jurídico, excessivamente focado no litígio. Cambi (2015, p. 878) chega a falar na necessidade de “campanhas de conscientização popular e de educação para o exercício da cidadania”, a fim de que a audiência de conciliação do CPC/2015 se tornasse efetiva, sob pena de se tornar letra morta para um povo que não sabe utilizá-la. Ora, os dados indicam justamente o contrário: não é o povo que precisa que o Estado o conscientize e o eduque sobre a autocomposição. É o Estado que precisa que o povo o conscientize e o eduque, visto que já detém um conhecimento mais refinado sobre as possibilidades e os percalços para a conciliação. Isso sugere que há pouco espaço remanescente para soluções fáceis como “conscientizar” a população sobre a possibilidade de conciliação. Se o poder público deseja a consecução desse objetivo de política pública, terá de fazer um esforço maior e implantar medidas mais substanciais, que de fato modifiquem os incentivos existentes para os litigantes e alterem a situação material, por eles objetivamente constatada, de baixa probabilidade de acordo.

Conquanto haja diversos estudos e apontamentos à “ineficiência” da via tradicional, uma questão é clara (parafraseando Affonso Fraga): a Justiça, dadas as suas características (endógenas e exógenas), é morosa e impinge um sentimento agônico aos litigantes, mormente pelos resultados, muitas vezes, conflitantes que, a partir da cultura em suas várias nuances (beligerante, comercial, implacável, indômita e etc) tende a corroer os instrumentos

¹⁷ Reis, H. F., & Lara, F. T.. (2022). Um estudo empírico dos fatores preditivos da autocomposição. Revista Direito FGV, 18(2), e2221. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rdgv/a/J9TPhXZQqF7P5nnXSctxJvC/>

processuais que deveriam nortear um desfecho eficaz, principalmente no quesito tempo.

Há que se sobrelevar que o conflito tributário possui origem em dois fatos: a autoliquidação, consubstanciada no lançamento por homologação e a utilização excessiva de conceitos jurídicos indeterminados. Nesse sentido, veja lição de Luciano Gomes Filippo (*Apud* Piscitelli¹⁸):

Evidentemente, a utilização dos *Marl* (Métodos Alternativos de Resolução de Litígios) se torna vital nos sistemas onde a litigiosidade é alta. Nesse sentido, Ferreiro Lapatza, em excelente artigo sobre o tema, identifica os principais motivos da alta litigiosidade em matéria fiscal nos dias de hoje. O sistema tributário atual é excessivamente minucioso, prolixo, casuístico e obscuro, abrangendo inúmeros regimes ou normas especiais, o que força os contribuintes e seus assessores a buscarem a aplicação da lei mais favorável, promovendo o surgimento de lacunas, contradições e interpretações díspares.

Mas não é só isso. Há duas grandes tendências mundiais em matéria tributária que desenvolvem poderosamente o litígio: o sistema baseado na autoliquidação e a utilização passiva de conceitos indeterminados, como a aplicação de presunções e ficções.

No caso da utilização de conceitos indeterminados, o aspecto diferencial da litigiosidade gerada na interpretação dos textos legais tributários se refere ao fato de que, muitas vezes, ambas as partes - Administração e contribuinte - sustentam interpretação que pode ser considerada legítima. Além disso, sabe-se que as leis fiscais, através do uso de presunções e ficções, quantificam o montantes devido a partir de uma série de elementos irrealis, virtuais, uma verdadeira fabricação de fatos que atribui ao contribuinte o ônus de provar que determinado fato não é verdadeiro. Muitas vezes, essa prova é produzida por meio de um processo litigioso.

Interessante é que o autor informa que nos países onde há a maior quantidade de impostos sob o autolancamento é onde os métodos alternativos de resolução de litígios são mais disseminados, a fim de, justamente, conter a litigiosidade.

Na esteira desse entrave e frustração, sensato alinhar-se à proposição de Machado¹⁹, o qual afirma que o modelo de pacificação social no Estado de Direito está inserto, é completamente centralizado à estrutura pública que o configura; de igual modo, a estrutura monista e obrigatória de solução de controvérsias se integraliza ao aparelho judiciário que não despreza, frise-se, a separação dos Poderes. Contudo, esse desenho/modelo não tem conseguido dar uma resposta satisfatória, não sendo suficiente para conter os avanços e

¹⁸ Tathiane Piscitelli. *Op.Cit*

¹⁹ Machado, Carlos Henrique. *Modelo multiportas no direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021. Pags. 73

complexidades das diversas disputas das sociedades contemporâneas, reclamando por um sistema alternativo ao tradicional sistema judicial clássico estatal. Essa reivindicação, no Brasil, embora tímida, vem se alargando e ganhando, cada vez mais, adeptos não pelo apelo em si, mas em decorrência da obviedade inerente à sobrecarga em que se encontra a via tradicional, ou seja, os resultados jungidos em diversos estudos que lançam mão de um modelo multiportas têm-se mostrado mais eficazes, céleres e não destoam do ideal de justiça.

Estirando aquela estalante conjuntura, há que se mencionar a evolução do binômio público-privado cuja linha divisória encontra-se cada vez mais tênue. A sua concepção - exaltação do público sobre o privado - perde espaço ante o intenso avanço tecnológico que, no bojo de uma globalização apical, verte conhecimento irrestrito e amplo a um sem número de indivíduos que, em posse daquele, atuam como proponentes de situações que não reclamam por um movimento do Estado. É dizer, a dinâmica das relações sociais, tão intensa e volúvel, torna o binômio público-privado antiquado ou, no mínimo, desgastado pelas demandas céleres do florescente social - à margem de qualquer predominância "*standard*".

Albergando essa ideia, Machado²⁰ expõe esse dinâmico contexto cotejando a realidade posta por meio da globalização, tecnologia, informática e realidade digital, cuja síntese é a remodelação orgânica das estruturas jurídico-normativas, acompanhada de um processo de desestatização ou redução do Estado, tornando-o necessário apenas ao busílis, permitindo atribuições aos particulares-interessados, não mais erigindo o Estado a um papel de único provedor das necessidades e utilidades públicas essenciais, fomentando a sociedade como um todo no partilhar dessas incumbências, alçando-o (o Estado) a um papel mais de fiscalizador/regulador que fornecedor de bens e serviços. Ou seja, o autor chama os cidadãos a participarem efetivamente do múnus público, alicerçando a democracia participativa.

Clarividente que as mudanças globais impelem uma nova ordem mundial. E ao se tratar de adequações frente aos novos avanços - notadamente o mundo virtual - reclama, naturalmente, um manejo diferenciado

²⁰ Machado, Carlos Henrique. *Op.Cit.*, págs.80/81

posto à disposição de todos os atores que compõem essa nova realidade dimensional.

A par dessas inferências, é de se esperar, obviamente, uma sobreposição - não mais delineada entre público e privado - não hierárquica entre os conceitos, resultando em um tratamento que se dará de acordo com a demanda, marginalizando (sem elidir) a figura exclusiva do Estado. É dizer: conceder oportunidade de pacificação paralela ao *iter* estatal tradicional. Aliás, tal proposta não é apenas reflexiva mas uma reclamação social que almeja outros métodos não estatais de resolução de conflitos, como resultante de uma sociedade que está em constante atualização, requerendo, assim, uma maior flexibilidade para a solução de disputas.

CAPÍTULO 2 - FORMAS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS

Consabido que litígios são conflitos relativos a interesses juridicamente relevantes. Em inglês, os litígios são referidos como *disputes*. A atuação da jurisdição, na modalidade contenciosa, pressupõe um litígio. O Poder Judiciário não é órgão de consulta ou aconselhamento das partes - ressalvadas as particularidades referentes à Justiça Eleitoral. Sendo os titulares dos direitos litigiosos, essas pessoas terão condições de definir de que modo atuarão para resolvê-lo e, se houver processo, elas se posicionarão como partes²¹. Assim, diante do conflito, há duas formas dicotômicas e antagônicas de se buscar a pacificação social: heterocomposição ou autocomposição. A heterocomposição consubstancia-se na figura de partes e um terceiro alheio às partes, para efetivamente submeter uma das partes à vontade do Estado-juiz que dirá o direito, satisfazendo a uma, frustrando a outra. Noutro extremo temos a autocomposição, onde as partes fazem concessões recíprocas a fim de se apaziguar os ânimos, restabelecendo, ao cabo, a harmonia contratual.

Como bem leciona Gustavo Osna²²: "Compreendendo esse cenário, nota-se que a decisão proferida em sede jurisdicional representa um exemplo emblemático de meio heterocompositivo de resolução de disputas. Afinal, no instante em que determinada demanda é inserida na administração judiciária, o seu acertamento caberá a um terceiro estranho à causa; a disputa é entre "A" e "B", mas nenhum deles (e sim "C") será responsável pela sua decisão". Lado outro, acrescenta o mesmo autor, "considerando que a disputa se opera entre "A" e "B", seria preferível que eles próprios chegassem a um resultado capaz de encerrá-la. Deixa-se de confiar na decisão de um terceiro, deslocando a responsabilidade pelo acertamento do conflito para os próprios sujeitos que o compõem".

²¹ Vitorelli, Edilson. Tipologia dos litígios: um novo ponto de partida para a tutela coletiva. Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro no 77, jul./set. 2020. Disponível em: https://www.mprj.mp.br/documents/20184/1904662/Edilson_Vitorelli.pdf. Acesso em: 4 set. 2023.

²² OSNA, Gustavo. O "acordo de não persecução cível" no direito brasileiro: primeiras considerações. A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional, Belo Horizonte, ano 22, n. 87, p. 99-106, jan./mar. 2022. DOI: 10.21056/aec.v22i87.1468.

Perceba que essas formas possuem espécies em suas imanências, de sorte que são tipos da autocomposição a mediação e a conciliação. E mais: para o autor, essa forma última é acertadamente dialética, madura e virtuosa. Assevera que essa segunda porta revela uma maturidade e, por que não, demonstra uma sociedade mais propensa ao diálogo. Assim, pode-se inferir que um estímulo a autocomposição gera maior harmonia no meio social, cujo percurso é virtuoso, de sorte que tal escolha reflete uma mudança paradigmática, cujo desfecho poderia ser um impacto positivo em toda a disposição social atual. Conseqüentemente, haveria uma percepção diferente dos sujeitos de um conflito, onde, independentemente do resultado, o fato de terem participado, *ab initio*, da escolha de como solucionariam determinado impasse e que, mesmo havendo a sucumbência da parte, a razão de ser daquela disputa posta ao diálogo e compreensão, enobreceria, em última instância, a própria sociedade.

Sem adentrar na virtude defendida pelo autor, certo que esse arranjo contém celeridade, haja vista os próprios envolvidos na seara belicosa poderem reduzir um acordo que os libere da angústia conflitiva. Há volição dirigida à pacificação, mesmo concedendo, um dos atores, parcela de seu direito, buscando a todo custo a perenidade harmoniosa da paz social.

De outro modo, a composição por terceiro (heterocomposição) não constitui exclusividade da justiça estatal pois que nessa forma de resolução de conflitos há a possibilidade de decisão por terceiro não estatal, como se dá, p.ex., com a arbitragem.

Há ainda quem defenda²³ um dissenso quando lança-se mão da autonomia das partes no contexto de solução alternativa de litígios. Ou seja, há uma análise sobre dupla conotação: (i) a compreensão de as próprias partes interessadas poderem buscar a solução de suas querelas, por meio do livre consentimento; e (ii) há também a ideia de que as partes escolhem o direito aplicável. Mas há que se consignar a inviabilidade do último, mormente no direito pátrio, onde não alcançou corrente majoritária, embora tal possibilidade seja bem aceita pela doutrina estrangeira de tradição *common law*.

²³ Oliveira, Fernando Henrique Fernandes de. O Brasil na arbitragem comercial internacional: Teoria, História e Instituições Contemporâneas. Dissertação de mestrado apresentada na UCB. Brasília, 2012. Acesso em: 05 set. 2023. Disponível em: <https://bdttd.ucb.br:8443/jspui/handle/123456789/268>

Com maestria, Arnaldo Sampaio²⁴ endereça a premência da instituição de outras formas de solução de disputas:

“Era importante recompor a isonomia perdida com esse caos tributário decorrente da litigiosidade. Por isso, insistimos na importância de se tomar em consideração a conduta do contribuinte e suas atitudes reveladoras de boa-fé e de confiança, na garantia de segurança jurídica e na proteção de dados e informações do contribuinte. E, assim, firmadas as premissas centrais, afastar da transação tributária o administrador inidôneo e levar em consideração, para qualquer composição ou conciliação tributária, a situação fiscal e a conduta de cada contribuinte, dentro de critérios previamente entabulados.

Nesse sentido, urge abrir o contencioso administrativo para que se permita opções ao contribuinte a fim de discutir o débito fiscal, pautado pela celeridade e consensualidade, buscando reduzir os custos do Estado com a gestão dessa dívidas, agilizar a recuperação dos valores e, o mais importante, instituir políticas públicas orientadas à redução da conflitividade tributária, geralmente baseada numa litigiosidade decorrente de meios inadequados e processualmente complexos para uma fiscalidade de massa.”

Em busca do “acesso à justiça” constante também em nossa CF/88, exsurge o Sistema Multiportas (*multidoor courthouse*). Nesse sistema, desenvolvido por Frank Sander,²⁵ busca-se mitigar o congestionamento judicial, de modo que a figura do juiz passaria a ser não apenas o julgamento tradicional, mas também a triagem a apontar, com base no caso em concreto, qual o modelo de solução de conflitos mais adequado para cada caso, fiscalizando, assim, o litígio que entrou por outra porta. Assim, temos que nessa ideia dinâmica de escolha por qual porta melhor se adequaria determinado litígio, evidenciam-se pelo menos três métodos principais, quais sejam: a conciliação, a mediação e a arbitragem.

Os defensores desse sistema aduzem que, a priori, todos os três métodos de resolução de conflitos poderiam ser utilizados em litígios tributários. Mas há ressalva quanto às especificidades tributárias, sua complexidade, e, nesse sentido, desponta-se a arbitragem, dado o forte amparo estritamente legal desse ramo do direito, mostrando-se a mais eficiente dentre àquelas outras formas.

²⁴ Godoy, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Op.Cit.*

²⁵ Ivankio, Isabella; Bittebir, Lucas Manoel Gouveia. A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL: ENTRAVES E PERSPECTIVAS. Periódico Gralha Azul. Edição 2 out/nov. 2020

Nesse esteio, a arbitragem soa mais próxima do acesso à justiça e redonda em medidas mais justas de arrecadação, o que leva à redução da desigualdade mediante aplicação esmerada de recursos em ações que buscam tal desiderato.

Nessa toada, Carlos Henrique Machado²⁶ assevera que o modelo multipartas espalhou-se, e sua utilização despertou a reflexão quanto a outras formas de solução de controvérsias, estabelecendo, ainda que timidamente, um avanço gradual e firme.

É dizer, o neoconstitucionalismo, valorizando ainda mais a dignidade da pessoa humana, e tendo a adesão cada vez maior de Estados constitucionais, enxerga não mais o Poder Judiciário como única e exclusiva via para acesso efetivo à justiça, de modo que outros modelos para resolução das disputas jurídicas mitigaram, em alguma medida, essa ideia de jurisdição exercida apenas pelo Poder Judiciário. Lado outro, beneficentemente, há uma busca maior por um aparelho multifacetado de justiça que não se apequena ante a jurisdição e até mesmo a teoria geral do processo - porque a elas se integram - como a autotutela (ou autodefesa, tutela privada), a autocomposição e a heterocomposição. Ou seja, na atualidade, há uma força atrativa, inclusive de interesses legítimos pela indústria resultante da massificação dos conflitos, onde todos querem participar das decisões que lhes afetam.

Um adendo cabe como alerta ao uso da autotutela. É que sua utilização é deveras limitada. A bem da verdade, pode-se enquadrar, inclusive, em ilícito penal. Mas há, excepcionalmente, a possibilidade de seu manejo quando, p.ex., a desavença envolve um ente político e uma pessoa jurídica de direito privado. Nesse sentido, é notório que a Administração Fazendária poderá lançar mão da autotutela e o faz, sem titubeios, quando lança o nome de algum devedor no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados - Cadin; ou, similarmente, quando não emite certidão e regularidade fiscal ante a não regularização de situação fiscal junto ao Fisco de débitos que não estejam com sua exigibilidade suspensa e tantos outros exemplos, como a possibilidade de protesto de títulos executivos inadimplidos (Certidão de Dívida Ativa - CDA).

²⁶ Machado, Carlos Henrique. *Op.Cit.*, págs.113/114

Na esteira desses argumentos, verifica-se que as formas alternativas às disputas são realidade inafastável. Não há mais como retroceder, tampouco sufocar o modelo multiportas. A uma, porque ele corre em paralelo à via tradicional, não afetando negativamente a utilização daquela; a duas, porque encontra-se, de alguma forma, ínsito à autodeterminação, o que permite aos indivíduos a livre escolha de como decidir seu próprio destino, desde que amparados e guiados pela boa-fé em suas relações.

Em suma, Machado cita Heleno Taveira Torres cuja observação mostra-se pertinente, inclusive pela adoção, no ordenamento jurídico pátrio, dessas medidas alternativas aos modelos clássicos/tradicionais de pacificação social, ainda que timidamente, mas que caminha com a firmeza necessária para a comprovação de sua eficácia, ampliando os procedimentos administrativos de transação e arbitragem, ou de conciliação judicial a todas as matérias que permitam a solução de controvérsias por provas inequívocas, ou seja, a adoção de um modelo multiportas que atue conjuntamente à jurisdição clássica, aperfeiçoando o acesso à justiça.

ARBITRAGEM

A arbitragem é um método consensual de resolução de litígios, consubstanciado na volição das partes, pois que inerente ao direito natural, o que permite elidir a jurisdição estatal, evidenciando verdadeira desjudicialização da lide. Nesse sentido, temos que “[...] atualmente presenciase a revitalização de métodos de resolução de conflitos, alternativos aos tradicionais, destacadamente da arbitragem, a partir de um autêntico resgate histórico, mediante a ratificação de tratados e a inserção do instituto na maioria dos sistemas jurídicos nacionais, promovendo-se o seu aprimoramento de

sorte a atender àqueles que procuram resolver de modo rápido e eficiente as contendas nas quais estejam envolvidos”²⁷.

De acordo com o autor, difícil estabelecer a cronologia exata de sua utilização. Porém, não é de se admirar que tal forma perpassou milênios haja vista a estreita relação entre os conflitos e as formas de se alcançar a pacificação, de modo que, mesmo não identificada num *codex*, não se exige esforço neural para inferir que seu uso, inda que sob outra nomenclatura, não sistematizada ou, até mesmo, próxima ao que se tem hodiernamente, é uma possibilidade concreta.

Segundo o mesmo autor, é remetido ao pós-guerra o incremento significativo de práticas comerciais internacionais cuja composição já se dava por meio da arbitragem - primeiro, pelas administrações públicas, depois, pelos próprios atores do cenário comercial internacional.

Em que pesem as múltiplas possibilidades quando da utilização da arbitragem, no Brasil é utilizada com maior frequência para julgamento de causas de maior complexidade, mormente aquelas empresariais, como leciona Tarsila Ribeiro²⁸:

De seu turno, a arbitragem ocorre quando as partes, de maneira consensual, decidem submeter a decisão do conflito a um terceiro imparcial e de confiança, a quem caberá decidir sobre a questão. Trata-se de instrumento de heterocomposição de conflitos, em que se outorga ao árbitro o poder de decidir a demanda de forma impositiva, tal como uma sentença judicial. Cabe esclarecer que a arbitragem é comumente **utilizada para resolver demandas de maior complexidade**, as quais exigem um conhecimento técnico específico. No Brasil, a arbitragem é regulamentada pela Lei nº 9.307, de 23.09.1996, a qual limita sua utilização aos direitos patrimoniais disponíveis. (*Grifei*).

Embora não seja uma decisão judicial *stricto sensu*, tem-se que a arbitragem desempenha um desiderato público judicial, em que, de posse da decisão do árbitro, consubstancia-se em título executivo judicial, e garante as partes, promovendo fé-pública necessária à validação, bem como chancela a sua utilização. Nesse sentido, cirúrgica a elucidação colacionada pelo autor²⁹:

²⁷ BUZZI Marco Aurélio Gastaldi. A arbitragem na União Europeia, nos Estados Unidos da América e no Mercosul. In: RIBEIRO, Paulo Dias de Moura; FROTA, Cristiane de Medeiros Brito Chaves (coord.). 25 anos de diálogos jurídicos: coletânea do Seminário de Verão de Coimbra. Belo Horizonte: Fórum, 2022.p. 135-156

²⁸ Fernandes, Tarsila Ribeiro Marques. Transação tributária: o direito brasileiro e a eficácia da recuperação do crédito público à luz do modelo norte-americano. Curitiba: Juruá, 2014.

²⁹ BUZZI Marco Aurélio Gastaldi. *Op. Cit.*

Sustenta Pinto Monteiro (2013, p. 3) que a arbitragem é contratual na sua origem, privada na sua natureza – pois o tribunal arbitral é criado e constituído por particulares e desprovido de poderes de autoridade – jurisdicional na sua função, na medida em que o árbitro exerce a função jurisdicional, julgando litígios – o que aproxima a arbitragem do padrão judicial tradicional – e, por fim, a arbitragem é pública em seu resultado, sendo esta, aliás, a grande diferença entre a arbitragem e os outros meios de resolução alternativa de litígios, em razão da equiparação pública da decisão arbitral como título executivo judicial, fenómeno, diga-se de passagem, verificado tanto no ordenamento português quanto no brasileiro por expressa manifestação legislativa.

Nos termos da legislação, temos que a arbitragem possui duas peculiaridades: o compromisso arbitral e a cláusula compromissória. Assim, vale a pena aduzir alguns trechos da lei de arbitragem (Lei nº 9.307/08):

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.

Sem engasgos, infere-se pelo artigo citado que a cláusula compromissória é prévia à existência de um conflito, ou seja, sua estipulação configura termos de um contrato cuja adesão é voluntária.

Verticalizando suas características, temos que a lei designou idôneo manejo quando da resistência por uma das partes pactuantes do compromisso arbitral:

Art. 7º Existindo cláusula compromissória e havendo resistência quanto à instituição da arbitragem, poderá a parte interessada requerer a citação da outra parte para comparecer em juízo a fim de lavrar-se o compromisso, designando o juiz audiência especial para tal fim.

Caso um dos pactuantes se furte ao acordado, poderá a parte que se sentir lesada buscar o Poder Judiciário para que a parte renitente seja compelida à cumprir a cláusula compromissória. É dizer: uma vez manifesta a vontade das partes quanto à instituição da arbitragem no bojo de determinada relação contratual, será dada a oportunidade para a parte compromissada requerer ao Poder Judiciário que opere no sentido estipulado pelas partes.

Noutro giro, a lei também preleciona o compromisso arbitral, conforme se verifica nos seguintes:

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.

O compromisso arbitral, diferentemente da cláusula arbitral, procede-se após o ajuizamento da demanda. É dizer: a vontade das partes precede à jurisdição estatal. Buzzi, afirma o seguinte:

O compromisso arbitral somente é formalizado entre as partes após o ajuizamento da demanda. No processo civil brasileiro (art. 267, inc. VII, do Código de Processo Civil brasileiro), deve ser juntado aos autos da ação judicial para que esta possa ser extinta pelo magistrado, sem o julgamento do mérito da causa.

A prejudicialidade do processo judicial se justifica na medida em que o compromisso arbitral manifesta claramente a vontade inequívoca das partes de renunciarem à tutela da prestação jurisdicional estatal.

Quando se fala da arbitragem em Direito Público, verifica-se que a lei de arbitragem quedou silente quanto a sua utilização pelos entes públicos. Contudo, como leciona Rafael Oliveira³⁰, a lei de arbitragem passou por alterações, vejamos:

"Todavia, a Lei nº 13.129/2015 alterou a Lei de Arbitragem para estabelecer, de forma expressa, que a Administração Pública, direta e indireta, por meio da autoridade competente para realização de acordos e transações, poderá estabelecer convenção de arbitragem de direito (e não por equidade) para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis, respeitado o princípio da publicidade (art. 1º, §§1º e 2º e art. 2º, §3º, da Lei nº 9.307/1996).

Não é por acaso que o próprio Código de Processo Civil - Lei nº 13.105/15 (CPC), reconheceu como pilar principiológico outras formas de solução de litígios que atribuisse, primeiramente, aos litigantes do processo a possibilidade de solucionarem, em comum acordo ou por meio de concessões recíprocas, por meio de simples chancela do Estado-Juiz sobre tal acordo; e, em segundo lugar, a elevação dos atores como "ponta de lança" da sociedade. Noutro dizer, os atores processuais podem, se assim desejarem, abrir mão do Estado-Juiz e por meio de mútuo acordo, por convicções que nutrem o interesse em contratar e, ao fim, de solucionar eventuais desavenças, escolher métodos de solução que não o tradicional.

³⁰ OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. Arbitragem nos contratos da Administração Pública. Revista Brasileira de Alternative Dispute Resolution – RBADR, Belo Horizonte, ano 01, n. 01, p. 101-123, jan./jun. 2019.

ARBITRAGEM NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A celeuma persiste e não faltam argumentos para a indisponibilidade do interesse público, que serve como estrado para a indisponibilidade do crédito tributário. Com essa premissa, tem-se aversão à possibilidade de aplicação da arbitragem em contencioso tributário. Os argumentos serão detidamente analisados.

Indisponibilidade do interesse público

A questão da dicotomia público-privado agiganta-se impedindo a aplicação da arbitragem quando em seara tributária. Nesse sentido, há dissenso robusto entre os defensores do interesse público ser impassível de juízo de valor por um particular, como, p.ex., a ilustração de Celso Antônio Bandeira de Melo (Curso de direito administrativo, pág.732³¹) que é profícua em demonstrar resistência/incompatibilidade da arbitragem com assuntos de caráter publicista, senão vejamos:

Como passagem simbólica a respeito dos preconceitos enfrentados pela matéria, é importante trazer à tona o entendimento de doutrinadores consagrados, ao tratarem da arbitragem no âmbito de concessões públicas: “novidade lamentável e, ao nosso ver, grosseiramente constitucional é o disposto no art. 23-A, também incluído pela referida Lei nº 11.196. De acordo com ele, conflitos decorrentes ou relacionados ao contrato podem ser solvidos por mecanismos privados, inclusive por arbitragem, que deverá ser efetuada no Brasil e em língua portuguesa. É inadmissível que se possa afastar o Poder Judiciário quando em pauta interesses indisponíveis, como o são os relativos ao serviço público, para que particulares decidam sobre matéria que se constitui em *res extra commercium* e que passa, então, muito ao largo da força decisória deles. É da mais solar evidência que particulares jamais teriam qualificação jurídica para solver questões relativas a interesses públicos, quais as que se põem em um contrato de concessão de serviço público. Chega a ser grotesco imaginar-se que o entendimento revelado em decisão proferida por sujeito privado possa se sobrepor à inteligência proveniente de uma autoridade pública no exercício da própria competência. Disparate de um tão desabrido teor só poderia ser concebido no dia em que se reputasse normal que os motoristas multassem os guardas de trânsito, que os contribuintes lançassem tributos sobre o Estado e os cobrassem executivamente ou em

³¹ *Apud* Carlos Henrique Machado, pág. 127 e 128.

que os torcedores, nos estádios de futebol, colocassem ordem nas forças da polícia, dissolvendo algum ajuntamento delas.

A despeito do peso doutrinário *sub examine* tem-se que a resistência vem sendo gradativamente superada. Há uma inclinação da doutrina, respaldada pela evolução social que impulsiona em menor ou maior grau o Direito, o que revela um decaimento da primazia absoluta do interesse público sobre o privado, mormente com o advento da Lei nº 13.129/15.

En passant, a Lei nº 13.129/15 - que amplia o âmbito de aplicação da arbitragem e dispõe sobre a escolha dos árbitros quando as partes recorrem a órgão arbitral, a interrupção da prescrição pela instituição da arbitragem, a concessão de tutelas cautelares e de urgência nos casos de arbitragem, a carta arbitral e a sentença arbitral - informa, logo em seus primeiros artigos os seguintes:

Art. 1º
 § 1º A administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis.
 § 2º A autoridade ou o órgão competente da administração pública direta para a celebração de convenção de arbitragem é a mesma para a realização de acordos ou transações.” (NR)

A par da lei supra, há denso normativo suportando o uso da arbitragem pela Administração Pública, cujo registro é de longa data, perceba³²:

- Constituição/1824 (art. 160);
- Código Comercial/1850;
- Decreto nº 3.084/1898;
- Código Civil/1916 (arts. 1.037/1.048);
- DL nº 2.300/1986 (art. 45);
- Código de Processo Civil/1973 (arts. 1.072/1.102);
- CF/88 (art. 114, §1º);
- Lei nº 9.307/1996 (Lei de Arbitragem);
- Código Civil/2002 (arts. 851/853);
- Código de Processo Civil/2015 (art. 3º, §1º)
- Lei nº 5.662/1971, art. 5º, parágrafo único
- Lei nº 8.987/1995, art. 5º art. 23-A,
- Lei nº 9.472/1997, art. 93, XV;
- Lei nº 9.478/1997, art. 43, X;
- Lei nº 10.233/2001, art. 35, XVI;
- Lei nº 11.079/2004, art. 11, III.

Contrariamente à incompatibilidade do instituto da arbitragem e o interesse público, temos que nos ater a duas questões sensíveis:

³² OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Op.Cit.*

- a) indisponibilidade do crédito fiscal e
- b) Conteúdo inflexível de interesse público

Quanto à indisponibilidade do crédito fiscal, cabe debelar tal defesa com base no próprio interesse público primário (discutido *a posteriori*). Explico: a aplicação da arbitragem tributária não pode ferir o interesse público porque infundada essa premissa. Nesse sentido, a ex-ministra do Supremo Tribunal Federal, Ellen Gracie, enfrentou a possibilidade de transação envolvendo o Estado, mitigando os efeitos que irradiam de maneira cerrada da “indisponibilidade do crédito fiscal” em decorrência do interesse público primário que norteia a atuação estatal e sua supremacia sobre os interesses privados e, com maestria singular, revela que tal argumento não resistirá a própria lógica tributária, senão vejamos:

Poder público. Transação. Validade. Em regra, os bens e o interesse público, são indisponíveis, porque pertencem à coletividade. É, por isso, o Administrador, mero gestor da coisa pública, não tem disponibilidade sobre os interesses confiados à sua guarda e realização. Todavia, há casos em que o princípio da indisponibilidade do interesse público deve ser atenuado, mormente quando se tem em vista que a solução adotada pela Administração é a que melhor atenderá à últimação deste interesse.

Perceba que o excerto traz concepções que, se levadas a ferro e fogo para seara tributária, não subsistirão.

E não apenas esse. À guisa de exemplo, veja-se a possibilidade legal de remissão do crédito tributário:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
 I - o pagamento;
 II - a compensação;
III - a transação;
IV - remissão;
 V - a prescrição e a decadência; (*Grifei*).

E, no trato seguinte, temos:

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:
 I - à situação econômica do sujeito passivo;
 II - ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;
 III - à diminuta importância do crédito tributário;
 V - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
 V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Perceba como há possibilidade de se abrir mão, circunstancialmente, do interesse público primário, ou melhor, do substrato que suporta tal interesse quando as circunstâncias assim o recomendarem. Nas palavras de Schoueri³³ (*Apud Piscitelli et al*), temos o seguinte paralelo que afasta a fundamentação de indisponibilidade do crédito tributário em seara arbitral:

Nessa linha, Schoueri afirma que “quanto ao dogma da indisponibilidade do crédito tributário, cumpre lembrar que também ele se dobra à lei. Nesse sentido, destaca que se há permissivo legal para a remissão do crédito, não há justificativa para se afastar a arbitragem na seara tributária. Pondera que “o limite será constatar que a decisão da administração pelo caminho da arbitragem não se dê sem os controles da legalidade: cabe ao legislador descrever as circunstâncias em que caberia a arbitragem. Itens como valor da causa, complexidade da questão, ineditismo do tema ou jurisprudência vacilante poderiam ser critérios para que a decisão da administração se desse motivadamente.”

E não apenas isso, mas se consideramos a arrecadação como medida idônea de consecução do interesse público primário - isto é, financiamento dos objetivos coletivos - há diversas normas tributárias que, em alguma medida dispõem de tais recursos, fruto da arrecadação, cuja justificativa é precisamente o interesse público primário, senão vejamos:

A União dispõe de meios para a concessão de incentivos fiscais cuja finalidade é assegurar, por exemplo, acesso a determinado bem/serviço. Na esteira desse procedimento a União abre mão de receita tributária em busca do pleno atendimento de mandamento constitucional. *Prima facie*, é inegavelmente uma renúncia de receita parcial/total de recurso público cujo premissa instituidora perpassava pela indisponibilidade do crédito fiscal. Mas que, quando inserido na interpretação sistêmica da Constituição da República, reflete o atendimento do verdadeiro caráter constitucional, qual seja: o interesse público.

Em crítica àquela última posição (conteúdo inflexível do interesse público), temos que:

“[...] a causa dessa defesa remonta Rousseau, cuja teoria era de que a vontade geral seria SEMPRE RETA e tenderia para a utilidade pública, de sorte que tais ilações consubstanciariam o fundamento da lei justa e eficaz.” Godoy, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação Tributária - Introdução à Justiça Social Consensual*. Belo Horizonte: Fórum, 2010. Coleção Fórum de Direito Tributário;

³³ Bossa, Gisele Barra; Vasconcelos, Mônica Pereira Coelho de. *Arbitragem Tributária e a Reconstrução do Interesse Público*. *Op.Cit*

E não param por aí. A instituição, previsão e arrecadação de tributos, dentro da política fiscal parecem, em algumas circunstâncias, mitigar a ideia irreprochável do interesse público mas que não se sustentam ante a política fiscal. Há algumas atitudes fisiológicas que são corriqueiras na política nacional que, nas palavras de Carlos Pinto Coelho Motta (Apud Ives Gandra Martins³⁴), ainda que proibidas pelo texto constitucional, persistem as indevidas e demagógicas isenções tributárias que são verificadas, v.g., quanto ao Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU municipal que, se levado “a ferro e fogo” deveria ser rechaçado prontamente. Porém, não é o que acontece e isso se dá, justamente, pela política fiscal que é norteadada pelo interesse público primário, mesmo que tal interesse, cujo substrato informativo é o de que o Estado não pode abrir mão de suas prerrogativas, e, por isso, deveria exercer toda a sua extensão de competência tributária - o que não o demite da eficiência na arrecadação, possibilita a mitigação em nome da política fiscal.

Noutro dizer, a construção desse dogma foi feito com base na Revolução Francesa, reduzindo-a a um grupo de lugares comuns, especialmente ao grupo dos institutos do Direito Administrativo. Nesse sentido, Alexis de Tocqueville foi o primeiro a denunciar o dogma, orientando que da forma como apresentada na Revolução Francesa manteria os contornos do direito administrativo do regime absolutista dos *Bourbon* - uma vez que a centralização administrativa era obra do antigo regime, não da Revolução.

Corroborando tal ideia, há quem afirme³⁵ que tal “supremacia do interesse público” advém do Direito de origem romano-germânica e, noutro extremo, do direito anglo-saxão. Nesse terreno, o romano-germânico submetia-se à imperatividade da atuação administrativa, donde os atos administrativos extraíam sua força de validade de uma autoridade qualificada. Já o modelo anglo-saxão possui um viés muito mais inclinado à contenção de eventuais atos autoritários que sua configuração conceitual.

³⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva; Nascimento, Carlos Valder do. Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal. 6ª edição, São Paulo : Saraiva, 2012

³⁵ Neto, Carlos Augusto Daniel. Meios Alternativos de composição de conflitos e sua incidência no âmbito da persecução do crédito tributário. Thomson Reuters Brasil Conteúdo e Tecnologia Ltda. 2019

Para além disso, o autor prossegue citando Sarmento (*Apud Neto*), para quem a *ratio* do interesse público fundamenta-se em duas premissas axiológicas: organicismo e utilitarismo. A par dessas, a primeira aponta que o indivíduo é parte de um todo social-orgânico, e só haverá um platô de bem-estar com a concretização do bem-estar comum, aliando-se, assim, ao próprio fundamento de existência da figura do Estado. No outro conceito (utilitarismo), embora não se desprenda da ideia de bem-estar comum, a sua essência reside na maximização desse bem-estar. É dizer, quanto maior o número de pessoas alcançadas por uma determinada, *v.g.*, política pública, mais se evidencia o interesse público.

Fato que nem a defesa do modelo organicista, tampouco o modelo utilitarista se sustentaram. Calcados em bases filosóficas e jurídicas, não se mantiveram quando postos à prova no *iter* de suas aplicações. O organicismo foi posto em xeque ao ser imposto como solução por parte de governos totalitários, donde a felicidade coletiva a todo custo sufocou completamente a autonomia privada e conferiu celeridade à supressão de liberdades por regimes totalitários. Noutra passo, o utilitarismo não resistiu à prova quando da evolução do próprio Direito e a sua receptividade, por parte de democracias constitucionais, concernente à primazia da dignidade da pessoa humana, cuja excelência sobrepujava, em muito, a ideia de se maximizar direitos coletivos “à torta e à direita” como se tal fé pudesse alçar o ser humano indistintamente. Ou seja, a maximização de direitos coletivos não precede - ao menos não como regra - à primazia de direitos e liberdades individuais como núcleo de uma sociedade.

Nesse sentido, a defesa contra a transação (*lato sensu*) não deveria prosperar. A uma, porque a vontade geral e a legalidade foram formulados contra um Estado Absoluto; a duas, porque a legalidade se pôs frente ao poder pessoal e arbitrário, o ideal de um governo por e em virtude da lei.

Ademais, há que se considerar, com seriedade, a evolução do Direito, não como escudo para interesses pessoais circunstanciais, mas como uma verdade inarredável que impulsiona a sociedade - numa figura de retroalimentação positiva. Aliás, outro argumento não merece guarida que não

a evolução do Direito. Nesse sentido, Tarsila Ribeiro³⁶ aduz o seguinte argumento:

[...]Não se pode ignorar a evolução da Administração Pública consensual, isto é, aquela que busca resolver os conflitos de forma amigável, deixando de lado a postura autoritária e a cultura do litígio. Trata-se de uma forma de democracia participativa, em que a Administração permite que os administrados participem do processo de decisão, de forma a que se alcance o consenso.

Para Ari Sundfeld³⁷, o Princípio do Interesse Público "Não configura o que a doutrina costuma denominar de princípio-regra. Trata-se de um princípio-valor, que encarna uma ideia comum a todo o sistema normativo que compõe o Direito Administrativo. Sua função não é a de prescrever condutas, mas sim apontar um traço característico daquele conjunto de normas, contribuindo para sua compreensão e posterior interpretação".

Perceba que o argumento colacionado discerne a dicotomia público-privado, sem olvidar que ambas possuem suas peculiaridades, mas não ao ponto de afastar determinada solução que, em última análise, irá adornar o bem comum, atendendo, perfeitamente ao interesse público primário. Ou seja, é difícil sustentar o argumento de incompatibilidade entre o interesse público e a aplicação do método alternativo de disputa consubstanciado na arbitragem.

Em tom de reforço, a própria atuação da Administração Pública por meio de contratos de parceria, acordos de cooperação técnica sinalizam para um atuar pluralista sem dispor, necessariamente, do interesse público. Em reforço, o atuar da Administração Pública, nos dizeres de Rafael Oliveira³⁸, não se limitam singularmente a um interesse público individual, tampouco a um interesse privado individual, justamente por conta da pluralidade/diversidade posta à prova perante a Administração Pública, cujos interesses colidirão em diversos momentos, mas que, no caso concreto, sacrificarão um em detrimento de outro:

Contudo a interpretação adequada do referido princípio demonstra a compatibilidade da arbitragem nas relações jurídicas estatais.

³⁶ Fernandes, Tarsila Ribeiro Marques. *Op.Cit.*

³⁷ Sundfeld, C. A., & Câmara, J. A. (2008). o Cabimento da Arbitragem nos Contratos Administrativos. *Revista De Direito Administrativo*, 248, 117–126. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/41529>

³⁸ Oliveira, Rafael Carvalho Resende. *Op.Cit.*

No âmbito de uma sociedade plural e democrática, é natural a existência de interesses públicos diversos e, eventualmente, colidentes, cuja aplicação depende da ponderação de interesses, o que justifica a disposição de determinados interesses em detrimento de outros.

Desta forma, o processo de interpretação e aplicação das normas jurídicas pelos agentes públicos envolve, em certa medida, disposição de interesses públicos.

E isso se dá porque, em verdade, nunca existiu um único “interesse público” nem, tampouco, um interesse privado, concebidos abstratamente e de forma cerrada. Muito ao contrário, em uma sociedade pluralista, existem diversos interesses públicos e privados em constante conexão, de modo que, naturalmente, poderão emergir eventuais conflitos entre interesses considerados públicos (ex.: a criação de uma hidrelétrica e a necessidade de desmatamento de área florestal de conservação permanente), entre interesses denominados privados (ex.: o direito à intimidade e o direito à liberdade de expressão) e entre interesses públicos e privados (ex.: a servidão administrativa de passagem estabelecida em imóvel particular para utilização de ambulâncias de determinado nosocômio público).

Adentrar nessa seara é invocar apedrejamento. Isso se dá em razão da construção histórica que apoia o interesse público e a própria forma de ser do Estado. Mas discuti-lo continua sendo a razão da ciência, o que impele a citação de uma análise deveras imparcial, mas submetida integralmente aos ditames constitucionais no que toca “os direitos fundamentais”, nas palavras de Marçal Justen Filho (*Apud Arnaldo Sampaio Godoy*)³⁹:

[...] O interesse público prevaleceria sobre todos os demais interesses. [...] Essa orientação apresenta a virtude de acentuar a natureza publicíssima do regime de direito administrativo e a necessidade de dissociar as finalidades buscadas pelo Estado da conveniência dos eventuais governantes. Mas a tese apresenta inconvenientes práticos e defeitos teóricos, que exigem o seu aperfeiçoamento. Sob o enfoque prático, a história brasileira evidencia que a supremacia e a indisponibilidade do interesse público têm sido invocadas, com frequência, para justificar atos incompatíveis com a ordem constitucional democrática. É necessário, por isso, encontrar solução mais satisfatória e mais adequada em face da Constituição de 1988. Em uma abordagem teórica, reputa-se que a Constituição de 1988 assegurou a prevalência dos direitos fundamentais antes e acima do chamado interesse público. Mais ainda, existe “interesse público”, sem considerar o problema frequente da pluralidade de interesses públicos entre si contrapostos.

Sem olvidar, há uma observação quanto a essa evolução da Administração Pública, onde Gustavo Justino de Oliveira (*Apud Tarsila Ribeiro, pág. 105*)⁴⁰ exemplifica essa evolução, senão vejamos:

Almeja-se uma nova interação entre o cidadão e a Administração, por meio do aperfeiçoamento do canal de diálogo e transações múltiplas das partes, de tal forma a propiciar maior estabilidade nas relações entre Estado e sociedade e por fim a litígios que, em regra, arrastam-se por anos

³⁹ Godoy, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Op.Cit.*

⁴⁰ *ibidem*, pág. 105

até o pronunciamento do Poder Judiciário. Ao longo desse tempo, não raro, o atendimento ao interesse público é postergado e a Administração é condenada a indenizar os danos causados ao particular por violação ao compromisso negocial assumido.

É nesse cenário que o processo administrativo se insere, possibilitando uma atuação transparente da gestão administrativa apta à intervenção do cidadão na tomada de decisão, que poderá atingi-lo.

A atribuição de poder normativo ao Executivo tende a conferir eficiência necessária à dinâmica da Administração Pública. Muitas vezes, sejam por questões de juízo técnico como de conveniência e oportunidade, a Administração Pública (inclusive a tributária) pode necessitar de uma “área de manobra” que a legalidade formal e estática não permite.

Dissecando o interesse público primário *versus* secundário, temos que este último possui assento nas questões patrimoniais do Estado, sendo, dessa forma, passível de disposição. Aliás, por definição - a fim de separar o “joio do trigo” - de Diogo de Figueiredo Neto (*Apud* Ivanko)⁴¹:

[...]são disponíveis os direitos “que tenham expressão patrimonial que possam ser quantificados monetariamente e estejam no comércio”

Atualmente possuímos autorizações legislativas para tal proceder, assim como o próprio Código Tributário Nacional já dispõe, também, dessas autorizações. Destarte, o interesse público que se mostra indisponível é aquele referente, p.ex., à competência tributária, mas não aquele relacionado ao crédito tributário em si, cujo assento se dá no interesse público secundário, senão vejamos:

Vale dizer, ademais, que toda relação tributária opera *ex lege* e, por conta disso, todo ato de cobrança, instituição e arrecadação de tributos deve ser acompanhada por lei prévia que a autorize. Todas essas ações da Administração Pública são, de maneira irrefutável, intransferíveis e irrenunciáveis e, nesta medida, indisponíveis. A indisponibilidade é atacável, em verdade, quando se trata do crédito tributário propriamente dito. Ele já fora instituído por algum ente tributante mediante legislação prévia, possuindo então a competência para cobrá-lo e arrecadá-lo. Essa atuação fazendária não restará prejudicada, podendo ser o crédito tributário já constituído, eventualmente, ser parcelado ou perdoado. De qualquer modo, a disposição que se examina recai tão somente sobre a quantia pecuniária envolvida na relação, não afetando a competência dos entes federativos na instituição, arrecadação e cobrança do tributo. Estas considerações reforçam a necessidade da separação doutrinária entre interesse público primário e secundário, demonstrando na prática que este último pode ser negociado, enquanto aquele se reveste de indisponibilidade.

⁴¹ Ivankio, Isabella; Bittebir, Lucas Manoel Gouveia. A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL: ENTRAVES E PERSPECTIVAS. Periódico Galha Azul. Edição 2 out/nov. 2020

Vale dizer, na visão da autora incorre-se numa incoerência defender que somente cabe a arbitragem em controvérsias cujo objeto seja transigível, haja vista outras matérias que estão afetas ao Estado serem permitidas de delegação - Poder de polícia (Repercussão Geral – Tema 532⁴²), senão vejamos:

[...]2. O poder de polícia significa toda e qualquer ação restritiva do Estado em relação aos direitos individuais. Em sentido estrito, poder de polícia caracteriza uma atividade administrativa, que consubstancia verdadeira prerrogativa conferida aos agentes da Administração, consistente no poder de delimitar a liberdade e a propriedade. 3. A teoria do ciclo de polícia demonstra que o poder de polícia se desenvolve em quatro fases, cada uma correspondendo a um modo de atuação estatal: (i) a ordem de polícia, (ii) o consentimento de polícia, (iii) a fiscalização de polícia e (iv) a sanção de polícia. 4. A extensão de regras do regime de direito público a pessoas jurídicas de direito privado integrantes da Administração Pública indireta, desde que prestem serviços públicos de atuação própria do Estado e em regime não concorrencial é admissível pela jurisprudência da Corte.

Perceba que o poder de polícia fundamenta-se no princípio da supremacia do interesse público sobre o privado. É dizer, ocorre uma relevância do Estado frente ao cidadão em decorrência do interesse público primário, donde se verifica uma limitação da liberdade e da propriedade dos particulares em benefício do interesse público.

Complementando a defesa de sua utilização, Rafael Oliveira⁴³ assevera:

A utilização da arbitragem, por certo, produziria consequências positivas para as partes contratantes, especialmente por permitir que as disputas contratuais, que envolvem interesses disponíveis, sejam solucionadas por meio de juízos técnicos, oriundos de árbitros escolhidos pelas partes, e em espaço reduzido de tempo.

Em nossa opinião, a previsão genérica da utilização da arbitragem por pessoas capazes, constante da redação originária da Lei de Arbitragem, já legitimava, portanto, a adoção do instituto pela Administração. De qualquer forma, em razão da celeuma sobre o tema, inclusive nos órgãos de controle, é oportuna a alteração promovida pela Lei nº 13.129/2015, que permite, de forma categórica, a arbitragem na Administração Pública, conferindo segurança jurídica à questão.

Arregimentando os argumentos, temos ainda julgado importante no sentido da possibilidade da arbitragem, veja:

⁴² Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/servicos/dje/listarDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&numero=633782&classe=RE#>. Acesso em: 7 out. 2023

⁴³ Oliveira, Rafael Carvalho Resende. *Op.Cit.*

RE 1.043.313, rel. Min. Dias Toffoli, j. 10/12/2020, Tema 939 da Repercussão Geral: “**É constitucional a flexibilização da legalidade tributária** constante do § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04, no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal”. (Grifei).

O *leading case* do julgado concerne ao item *b*, conteúdo inflexível do interesse público, o que, *per si*, já não mais se sustenta a ponto de reforçar incompatibilidade entre a arbitragem e o direito tributário. Ademais, essa decisão no Supremo Tribunal Federal - STF, aguçou críticas quanto à segurança jurídica, perceba:

"O argumento de que o princípio da legalidade pode ser modulado a partir dos critérios definidos na própria legislação aumenta significativamente a insegurança jurídica dos contribuintes que estão sujeitos, uma vez mais, aos critérios de conveniência do Poder Executivo em afronta ao princípio da estrita legalidade tributária, o qual não deveria ser mitigado, flexibilizado ou modulado em quaisquer circunstâncias, sendo que o reconhecimento da possibilidade de incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas financeiras das empresas no percentual total de 4,65% acaba por aumentar, ainda mais, a repugnante a carga tributária dos contribuintes."⁴⁴

Ao que parece, muito mais se bifurca o interesse público e privado com base em uma tradição romanística. Em contraste, há traços doutrinários ao longo da história da República que simplesmente omitiram ou não discerniram tal dicotomia - tratados como vontade geral (interesse público), há que se aduzir o seguinte⁴⁵:

[...]esta ideia essencial (legalidade) é articulada politicamente em virtude do dogma rousseauiano da vontade geral (...) de uma aspiração vaga, de uma pura concepção metafísica, o princípio da legalidade passa a ser por obra desta doutrina um mecanismo político preciso."

Godoy⁴⁶, insistindo na despicienda dicotomia, cita Oswaldo Aranha com a seguinte defesa:

⁴⁴ disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-dez-10/executivo-alterar-aliquotas-piscofins-decreto-decide-stf>

⁴⁵ García de Enterría, Eduardo. *Revolución Frances y Administración contemporânea*. Madrid: civetas, 1994 - *Apud* Godoy, Arnaldo Sampaio de Moraes.

⁴⁶ Godoy, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Op.Cit.*

Oswaldo Aranha de Mello vinculava os interesses gerais diretamente a interesse do particular, afirmando que a efetivação de providências de interesse geral tutela, contudo, indiretamente o interesse individual.

Em suma, a arbitragem é reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal como constitucional e, como salienta Rafael Oliveira⁴⁷ "O STF, em precedente anterior à Constituição (caso Lage)⁴⁸, admitiu a arbitragem em relações fazendárias; giro outro, o Superior Tribunal de Justiça restringiu/temperou a utilização da arbitragem quando se tratar de contratos celebrados por empresas estatais, por meio de ajustes específicos, admitindo a utilização da arbitragem nos respectivos contratos. Por fim, o Tribunal de Contas da União, em algumas oportunidades, afirmou que a utilização da arbitragem nos contratos administrativos sem previsão legal específica, violaria o princípio da indisponibilidade do interesse público".

Conquanto reconhecida, inclusive, pelo STF, há ainda doutrina - vale a pena aduzir dissensos teóricos - que argumenta pela inconstitucionalidade arbitral em decorrência da coerência horizontal, apontada por Renato Carlos Cunha (*Apud* Dal Piva), cuja relação, para o autor, é a impossibilidade de vinculação aos precedentes no âmbito da arbitragem, mormente pela questão da hierarquia entre instâncias.

Note-se, em sua concepção, a força dos precedentes é regida por um sistema verticalizado, cujo alcance irradia efeitos horizontais, submetendo-se os juízes de primeira instância àquele precedente específico. Mas tal raciocínio não prospera, conforme se verifica, sem rodeios:

⁴⁷ OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Op.Cit.*

⁴⁸ O caso Lage é histórico na jurisprudência do STF e valida a defesa em prol da arbitragem junto a Administração Pública. O caso, discutido no AI nº 52.181/Guanabara e relatado pelo então Ministro Bilac Pinto, em 1973, desmistifica visão convencional que refutaria a flexibilização no trato da coisa pública. Em síntese, o espólio de Henrique e de Renaud Lage ajuizou ação em face da União para a cobrança de indenização que foi fixada por um juízo arbitral, em pleno vigor do conceito de interesse público. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional impugnou a sentença arbitral afirmando "que não cumpriria a decisão do arbitramento", de sorte que aquela situação não se tratava de um tribunal de exceção. A Procuradoria-Geral da República, por meio de Parecer, opinou pela inadmissibilidade do arbitramento. A União insistia na hipótese de nulidade do juízo arbitral. Bilac Pinto cravou pela constitucionalidade e legalidade do juízo arbitral, de sorte que esse caso sedimentou entendimento de que em nosso modelo jurídico seria possível o regime de arbitragem, ainda que em nicho específico da Administração Pública, renunciando, assim, de forma embrionária, o modelo hodierno consubstanciado na Câmara de Conciliação e arbitragem da Administração Federal - CCAF.

[...]os precedentes judiciais devem vincular os árbitros, pois, ainda que o árbitro não faça parte do Judiciário e que não guarde qualquer espécie de hierarquia com seus membros e muito menos por qualquer vinculação horizontal, que sequer existe em razão de se tratar de entidades distintas, o árbitro está vinculado aos precedentes porque exerce a arbitragem de direito e este – o Direito brasileiro –, por sua vez, contém em seu repertório os precedentes judiciais vinculantes, conforme querem os artigos 926 e 927 do CPC.

Os artigos abaixo, em coalizão, denotam a necessidade do padrão, em nome da segurança jurídica. Uma decisão emanada em última instância não pode ser pro forma. Antes, há que irradiar efeitos, colocando uma pá de cal em celeuma específica, canalizando as demais decisões e sentenças que venham a lançar dúvida ou mesmo enveredar por dissensos que foram o motivo da provocação de órgão superior. Perceba:

Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

§ 1º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante.

§ 2º Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

§ 1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo.

§ 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

§ 5º Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores.

Nessa toada, vale a pena colacionar defesa perpetrada pelo autor⁴⁹, no sentido de ser descabida a alegação de inconstitucionalidade da arbitragem em decorrência de ausência de coerência horizontal, senão vejamos:

Nesse sentido, tomamos mão das ideias empreendidas por Guilherme Rizzo Amaral:

Para encontrar o fundamento da vinculação do árbitro aos precedentes, é preciso atentar para o fato de que o poder do árbitro origina-se da autonomia de vontade das partes, de modo que está o árbitro vinculado também à lei (*rectius*, ao direito) escolhida pelas partes. Quando tal escolha não é expressa, deve o árbitro calcar sua decisão nas regras de conflito das leis. Em nenhuma hipótese, contudo, pode o árbitro trair a confiança e a expectativa das partes quanto ao direito aplicável [...].

A ideia de que o árbitro poderia aplicar ordenamento jurídico distinto daquele aplicado pelo juiz deve ser vista como extravagante, na medida em que confunde diferentes sistemas de resolução de conflito (judicial e arbitral) com diferentes ordens jurídicas.

Suficiente a razão do argumento para indicar que, ao fim, o que querem as partes é que os árbitros sejam harmoniosos ao melhor direito, o que não os demite de “olhar para cima”, decidindo, não por equidade, mas conforme orientação e determinação constante dos precedentes e, repise-se, isso não decorre apenas da lei, mas da justa expectativa das partes, bem como do melhor direito.

Por fim, levando em consideração a hierarquia das normas no direito pátrio, donde se verifica a Constituição da República de 1988 consubstanciando o topo dessa hierarquia, nela (CF/88) há que se extrair o seu mandamento a respeito das normas tributárias. E nesse esteio, temos o seguinte:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
(*Grifei*)

O mandamento oriundo da CF/88 é no sentido de, por meio de lei complementar, se estabelecerem normas gerais em matéria de legislação tributária.

⁴⁹ Dal Piva, Abner Eberle. Op.Cit.

Embora tal razão não seja suficiente para reclamar por legislação tributária - mais legislação/excesso legislativo - contorna com adornos mais palatáveis aos defensores da edição de lei para tanto (arbitragem tributária) e para aqueles que julgam suficientes o arcabouço legislativo atual. Na dúvida - e visando espancá-la, parece razoável a edição de lei, satisfazendo-se, assim, a ambos os grupos, afugentando-se a divergência.

Apenas em grau de reforço, Ivankio⁵⁰ colaciona o seguinte:

“normas ‘gerais’ não são apenas as ‘genéricas’, mas sim normas que valem para todos: estabelecer normas gerais sobre a legislação tributária implica em definir em lei complementar os parâmetros nacionais das respectivas materialidades, aplicáveis, indiscriminadamente, à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal”

Se a prudência orienta tal estabelecimento (normas gerais), parece-nos acertada a observação no CTN, de tais normas gerais relacionadas à arbitragem em seara tributária, muito embora, repise-se, o texto constante do CTN já identifique, em colimação com a Lei de Arbitragem e o novo CPC, senão vejamos:

CTN, Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
 I - o pagamento;
 [...]

 IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
 X - a decisão judicial passada em julgado.

Da interação legal que contribui a boa interpretação, temos o seguinte:

Lei 9.307/96, Art. 31. A sentença arbitral produz, entre as partes e seus sucessores, os mesmos efeitos da sentença proferida pelos órgãos do Poder Judiciário e, sendo condenatória, constitui título executivo.

E, por fim, o arremate na lei de regência processual, veja-se:

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

 VII - a sentença arbitral;

Perceba que pelos excertos legais, não poderiam pairar dúvidas acerca da previsão em lei que dê substrato lícito à aplicação da Lei de Arbitragem ao

⁵⁰ Ivankio, Isabella; Bittebir, Lucas Manoel Gouveia. A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL: ENTRAVES E PERSPECTIVAS. Periódico Gralha Azul. Edição 2 out/nov. 2020

direito público - mormente questões afetas ao interesse público como a alegada seara tributária.

A melhor interpretação já autoriza tal possibilidade, mas, a fim de alijar todo questionamento suscitado em indisponibilidade do interesse público e a arbitragem, mais do mesmo, previsão na lei tributária principal seria, então, suficiente para por fim às discussões. Ou, como justifica Ivankio⁵¹:

Todavia, não se pode menosprezar as peculiaridades do Direito Tributário, fortemente atrelado ao Princípio da Legalidade. No entendimento de Paulo de Barros Carvalho, o referido princípio é “norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos”. Sacha Calmon Navarro Coelho, por sua vez, defende que a legalidade do Direito Tributário é ainda mais rígida que a do Direito Penal, pois neste último ainda se permite que o juiz fixe uma sanção conforme o caso concreto, moldando a dosimetria da pena dentro dos moldes estabelecidos por lei; já no Direito Tributário não ocorre tal discricionariedade.

Ainda assim, o Princípio da Legalidade não deve ser entendido como uma necessidade de precisão cirúrgica dos conceitos, de tal modo a não restar liberdade interpretativa aos aplicadores do direito.

Da mesma sorte, a autora afirma que há alterações que favoreceriam a aplicação da arbitragem sem que se suscitassem discussões improdutivas, da seguinte forma:

- (i) a instauração da arbitragem tributária seja causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário;
- (ii) que a sentença arbitral possa, efetivamente, extinguir o crédito tributário;
- (iii) em sendo instaurada a arbitragem tributária, que haja a interrupção do prazo prescricional; e, por fim,
- (iv) que haja previsão permitindo a possibilidade de reconhecer o indébito tributário pela via da sentença arbitral.

Não apenas essas, mas há autores que defendem no mesmo viés, a exemplo de Machado⁵², para quem o nosso Código Tributário Nacional faculta, expressamente, aos sujeitos da relação jurídico-tributária transacionarem e que a lei indicará a autoridade competente para tal autorização de transação em cada caso.

O mesmo autor informa, à guisa de exemplificação da mitigação da indisponibilidade do interesse público e da atividade plenamente vinculada constante do CTN, quando leciona a respeito da transação nos juizados especiais federais em campo tributário, ainda que excepcionalmente. É dizer,

⁵¹ Ivankio, Isabella; Bittebir, Lucas Manoel Gouveia. *Op. Cit*

⁵² Machado, Hugo de Brito. Transação e Arbitragem no âmbito tributário. REVISTA FÓRUM DE DIREITO TRIBUTÁRIO - RFDT, ano 2007. Belo Horizonte: Fórum

os entes públicos (União, autarquias, fundações e empresas públicas) poderiam livremente transacionar para resolver controvérsia, inda que tributária, o que implica reconhecer a possibilidade de anulatórias de lançamento, relativas à apreensão de mercadorias, desde que obedecidas as regras de processamento naquele tipo de justiça, a exemplo do limite de ações até o valor de sessenta salários mínimos⁵³.

Alem de prevista em lei, a hipótese de transação ou, noutro dizer, mitigação do interesse público que vincula a temática tributária e, via de regra, funciona como uma limitação a instituição da arbitragem nesse campo, as transações são comumente utilizadas pela própria Procuradoria da Fazenda Nacional como forma de se alcançar receitas que não foram devidamente adimplias e que, por meio de um processo judicial se abre espaço para uma negociação, possibilitando ao devedor tributário participar efetivamente da forma em que dar-se-á o pagamento ou, até mesmo, uma suspensão do processo para proposta de pagamento diferido, parcelado, dentre tantas outras estratégias adotadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional no intuito de manter a estimativa de receitas constante de lei orçamentária dentro de uma métrica que não gere prejuízo apto a comprometer as despesas do Estado relacionadas às suas políticas públicas.

Contudo, há da parte do sobredito autor uma ressalva pedagógica para que tal instituto não seja apto a cuidar de questões tributárias, embora não discorra sobre os impedimentos ou aplique uma “modelagem/ensaio” sobre a sua não utilização, o nó górdio gira em torno da famigerada “indisponibilidade do direito público” que, na linha de defesa apresentada pelo autor, aduz o direito da Fazenda Pública se valer dessa indisponibilidade, inviabilizando, assim, a possibilidade de utilização da arbitragem.

⁵³ Lei nº 10.259/01, art. 3º.

Arbitragem como método eficiente de solução de conflitos

Para Bossa e Vasconcellos⁵⁴, há que se ponderar sobre questões primárias como o favorecimento de contribuintes recalcitrantes cuja astúcia (malícia) endereça rigor legal sobre o contribuinte que honra suas obrigações tributárias (*moral hazard - risco moral*). Com efeito, as autoras defendem o seguinte:

Tecnicamente, a Lei de Arbitragem (Lei nº 13.125/09) autoriza o poder público a submeter seus litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis à arbitragem e as discussões sobre a indisponibilidade do crédito tributário nos parecem superadas, visto que o Código Tributário Nacional têm dispositivos permitindo a transação, remissão, anistia e parcelamentos.

A questão em pauta não deveria ser a indisponibilidade do crédito tributário, mas quais renúncias fiscais são balizadas pelo princípio da eficiência e geram contrapartidas financeiras positivas ao Estado brasileiro e, conseqüentemente, a sociedade como um todo e quais são nocivas às contas públicas, impactam negativamente a arrecadação futura e comportamento dos contribuintes. A disponibilidade do crédito tributário, leia-se, renúncias fiscais, não comprometem por si só o interesse público.

A defesa das autoras para a aplicação do procedimento arbitral em seara tributária perpassa, inclusive, pela sugestão de inserção no CTN, de inciso referente à força de decisão arbitral como causa de extinção do crédito tributário, uma vez que o artigo 156 do CTN não aduz previsão expressa nesse sentido, senão vejamos:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

- I - o pagamento;
- II - a compensação;
- III - a transação;
- IV - remissão;
- V - a prescrição e a decadência;
- VI - a conversão de depósito em renda;
- VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;
- VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;
- IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
- X - a decisão judicial passada em julgado.
- XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei

⁵⁴ Bossa, Gisele Barra; Vasconcelos, Mônica Pereira Coelho de. Arbitragem Tributária e a Reconstrução do Interesse Público. *In* Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa. Coordenação Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. Revista dos Tribunais. Thomson Reuters. 2ª Edição rev., atua. e ampl. - São Paulo, Thomson Reuters Brasil, 2019.

Ora, em vista do alcançado pela lei de arbitragem e seu compasso com a atualidade, mais moderna, infere-se a premência de se alterar, com muito mais razão, o CTN, dentro do espectro do interesse público primário que, consabido, relaciona-se com a satisfação de necessidades coletivas como a justiça, segurança e bem-estar.

A questão é como defrontar-se com tal interesse e não se erguer ante a ausência de corolário óbvio decorrente do descompasso entre as decisões e os anseios dos litigantes que aguardam (agônicos) o desfecho estatal? Noutra dizer: se um despautério macula a jurisdição estatal (não se está a atribuir culpa ao Poder Judiciário, mormente por justificativas óbvias como cultura litigiosa, dimensão continental, dentre tantas outras já discutidas no capítulo 1), mas que deveriam, por essas mesmas justificativas, produzir um estreitamento do gargalo que redundasse em satisfação pessoal dos contribuintes, num processo ágil, célere e eficiente, e que não subtraísse tempo e recursos para compelir a marcha processual para se amoldar a um tempo razoável.

A constatação do quadro de ineficiência ante o volume colossal de processos reflete na maior realização de concursos públicos federais e estaduais, com fito a fazer frente às demandas que se achegam ao Poder Judiciário, mesmo não sendo tal estratégia a melhor ou a mais recomendada. A uma, porque é crescente o nível de insatisfação da população relacionada à má qualidade da prestação dos serviços públicos - ineficiência, desídia, corrupção e outros fatores; a duas, porque o dispêndio para tal desiderato mostra-se “natimorto”, por não conter a quantidade de processos que desembocam no Judiciário, além de elevarem as despesas públicas com o funcionalismo público, redundando, inevitavelmente, em mais carga tributária e consequente resiliência dos contribuintes quanto a essa majoração, tornando essa estratégia um ciclo vicioso⁵⁵.

⁵⁵ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. A transação em matéria tributária. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. doi:10.11606/D.2.2017.tde-03042017-140125. Acesso em: Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03042017-140125/pt-br.php> . Acesso em: 5 set. 2023

Heleno Torres⁵⁶ destaca, com maestria, a questão do princípio jurídico e técnico da praticabilidade ou praticidade da tributação, cujo norte/alvo deveria ser uma abrangência para outros meios de solução de controvérsias, jungindo essa ideia à eficiência administrativa que envolve, por óbvio, a eficiência da administração tributária, como bem previsto no texto constitucional (CF/88, art. 37). E mais: *Adam Smith*, em 1776, apregoava a ideia de uma lastro (certeza) e a praticabilidade dos tributos como meio de igualdade e segurança e tal assertiva não é álea, muito pelo contrário. A finalidade é justamente a arrecadação por parte do Estado sem reduzir os recursos dos seus contribuintes.

É nesse sentido que o autor releva à importância em se dar nome devido às práticas administrativas e manter uma linha (*ratio*) congruente para que não se aumentasse, indiscriminadamente, os tributos como meio de solução para as demandas sociais, sem sopesar o arbítrio da medida e o peso dela sobre a parcela de riqueza dos seus contribuintes, a fim de evitar a tributação estatal um fim em si mesmo - mormente pagamento de folha de pessoal - mas, diametralmente oposta, desempenhar um equilíbrio que alcance uma justiça distributiva com o apoio dos seus, evidenciando, assim, uma legitimação da captura de recursos compulsórios dos cidadãos.

É dizer, Heleno Tavares amarra a praticabilidade tributária e a eficiência administrativa à estrita legalidade. E não é possível falar em eficiência sem que ela permeie todo o *iter* administrativo tributário e sem subsumir casos e mais casos litigiosos à solução célere e eficaz, a despeito da morosidade do Poder Legislativo. A praticabilidade da tributação requer celeridade para a solução de conflitos, sendo mal visto o excesso legislativo, elastecendo a burocracia, personificando a não resolubilidade e estigmatizando os Poderes.

Conquanto, prossegue o autor, tenhamos presenciado avanços, sejam aqueles inerentes à própria expansão da *internet* e sua multiforme aplicação (aplicativos diversos) bem como a criação de tributos que simplifiquem o escopo social (impostos que são inteligíveis pelos seus cidadãos, como o

⁵⁶ TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação Judicial como Medidas Alternativas para Resolução de Conflitos entre Administração e Contribuintes - simplificação e eficiência administrativa. REVISTA FÓRUM DE DIREITO TRIBUTÁRIO - RFDT, ano 2003, n. 2, p. página inicial-página final, mar. 2003. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/v2/revista/P142/E10614/19580>. Acesso em: 4 set. 2023

Simples Nacional) ainda pende a premente necessidade de se simplificar o acesso à Justiça - não apenas a tradicional, tornando o processo tributário mais acessível e participativo, permitindo aos cidadãos a escolha da forma como dar-se-á o julgamento de suas causas, reduzindo, assim, o gargalo judicial clássico.

Aliás, tramita no Senado Federal o Projeto de Lei - PL - nº 2485, de 2022, que dispõe sobre a mediação tributária na União, de iniciativa do Senador Rodrigo Pacheco (PSD/MG)⁵⁷. Justifica o PL, dentre outras, modernização dos processos administrativo e tributário, com foco na desburocratização, na desjudicialização e na transparência.

E mais: vale mencionar, nesse contexto, a existência do Projeto de Lei 4468/2020, de iniciativa da Senadora Daniella Ribeiro⁵⁸, que trata da arbitragem tributária como método disponível à solução de conflitos, bem como o Projeto de Lei 4257/2019, de iniciativa do Senador Antonio Anastasia, que, dentre outros aspectos, altera a lei de execuções fiscais para prever a arbitragem tributária.

Consoante matéria publicada pelo Senado Federal, verifica-se a primazia do manejo outro, que não jurisdição estatal tradicional e, tal constatação se deve em relação aos números que afetam a eficiência do Poder Judiciário, senão vejamos:

São medidas essenciais para desafogar o Judiciário, que tem nos processos de execução fiscal o grande gargalo. Essa espécie de contencioso representa, aproximadamente, 35% do total de casos pendentes e 65% das execuções pendentes no Poder Judiciário. Mais sintomático ainda é que a taxa de congestionamento das execuções fiscais em 2021 foi de 90%, ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram em 2021, apenas 10 foram baixados. O percentual é 15,8 pontos superior à taxa de congestionamento em toda a Justiça (74,2%).

A medida, enquanto proposta original nos termos do PL em epígrafe, visa desburocratizar e dar vazão às demandas dos contribuintes, colocando os atores desse processo em pé de igualdade, sem olvidar de perquirir o interesse público, perceba:

⁵⁷Agência Senado. <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/05/02/cae-aprova-possibilidade-de-mediacao-tributaria-na-cobranca-de-impostos>

⁵⁸ Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/144536>. Acesso em: 8 set. 2023

A mediação é cabível em âmbito administrativo e judicial como meio de prevenção consensual de conflitos entre o devedor e a União, representada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. A mediação pode ser requerida não apenas pelo devedor, mas também pela Fazenda Nacional.

Nos dois casos, a autoridade indicará quem será o mediador, e o devedor pode rejeitar a indicação por até duas vezes. Caso ainda discorde das indicações, pode desistir da mediação.

O devedor não precisa estar representado por terceiro, por exemplo, por advogado, tornando o processo mais barato. O lado do governo será representado pelo auditor fiscal da SRF e em âmbito judicial pelo procurador da Fazenda Nacional.

A fim de espancar a dúvida, haverá, nos termos do PL, uma equivalência de forças que prestigiará a atuação do cidadão de maneira mais próxima do Estado - o qual lhe deveria ser subserviente no sentido da boa prestação do serviço público - de forma que o administrado possa adimplir o débito, eximir-se da multa e promover o devido aporte para o sucesso coletivo, ou seja, um sistema que favoreça a interação social efetiva, cujo desiderato é o interesse público primário.

Longe de exaurir os argumentos favoráveis, vale a pena aduzir importante excerto concernente a necessidade de se buscar vias alternativas que rompam com o método belicoso. Nesse sentido⁵⁹:

[...] em junho de 1996, o Banco Mundial publicou o Documento Técnico nº 319, intitulado de O Setor Judiciário na América Latina e no Caribe - Elementos para Reforma, em que é feito um diagnóstico do Poder Judiciário dos países analisados e discutidos os elementos necessários para assegurar um poder justo e eficiente. Em relação ao acesso à justiça, que foi tido como um dos maiores problemas da reforma do Judiciário, o referido documento indicou os meios alternativos de resolução de conflitos como um caminho viável e hábil.

[...] o Poder Judiciário brasileiro assumiu um compromisso, na I Reunião de Cúpula Ibero-Americana de Presidentes dos Tribunais de Justiça e dos Supremos Tribunais Federais, realizada em Caracas, em Março de 1998, de promover mecanismos alternativos de resolução de conflitos, no intuito de garantir o acesso oportuno do cidadão à justiça. Do referido compromisso, constou ainda, cláusula em que o Brasil se compromete a educar, tanto os cidadãos quanto os demais participantes, para a negociação dos conflitos.

Perceba que há um movimento de conscientização e de metamorfose cultural quanto ao espírito beligerante, com fito a guarnecer os cidadãos e liberar recursos em tempo célere para o cumprimento das demandas sociais de responsabilidade do Estado. É para tal que se assinou o II Pacto

⁵⁹ Fernandes, Tarsila Ribeiro Marques. *Op.Cit.*

Republicano de Estado por um Sistema de Justiça mais acessível, ágil e efetivo, entre os três poderes da República, no ano de 2009.

Machado⁶⁰ fez duras críticas à forma (preciosismo do Direito) e sua função no trato do destinatário das normas: o cidadão. Nesse sentido, veja:

Já na década de 1960, Vitor Faveiro advertia sobre o problema do valor jurídico relacionado à *forma* dos atos e dos fatos que compõem o objeto de incidência das normas tributárias, em detrimento da necessária relevância do *valor probatório* dos meios normalmente admitidos para a demonstração da verdade judicial e administrativa, tanto em sentido processual quanto substantivo. Não é de hoje, portanto, que se percebe uma certa nocividade na prevalência do *tecnicismo* sobre o *humanismo*.

Assim, a "fadiga moral" do Estado já reflete na credibilidade depositada pela sociedade. A famigerada descrença⁶¹ que reforça a despicienda necessidade de um Estado cada vez maior, mais pujante, com um sem número de servidores, não emerge infundada. Apenas para ilustrar, somente 40% da população confia no Poder Judiciário. Congresso Nacional e partidos políticos seguem como as instituições menos confiáveis. Quatro em cada dez brasileiros depositam confiança no Poder Judiciário. Atrás do Poder Judiciário está a confiança nas igrejas evangélicas, nas emissoras de TV, nos sindicatos e nas redes sociais. São consideradas menos confiáveis do que o Poder Judiciário as instituições de representação política, como a presidência da República, o Congresso Nacional e os partidos políticos.

Tal reflexo revela um ínsito sentimento coletivo de que o Estado está a destempo com suas imposições (deveres dos cidadãos) quanto ao seu financiamento, cujo mister - interesse público - vem demonstrando uma evolução comatosa: áreas básicas como saneamento, segurança e saúde passam ao largo das promessas constitucionais, quiçá de uma (*res*)pública, há muito digladiada sem qualquer reverberação que de modo responsivo alterasse a realidade social. Ao contrário: os serviços ditos "essenciais" vão na contramão das expectativas dos cidadãos, de sorte que seu direito - pagador de impostos - não possui densidade prática tangível, o que é um lamento só, senão vejamos:

⁶⁰ Machado, Carlos Henrique. Op.Cit.

⁶¹ ICJBrasil. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/30922>. Acesso em: 6 out. 2023

Existe um sentimento internalizado pelos cidadãos brasileiros, com efeitos nefastos para o desenvolvimento socioeconômico, de que o Estado apenas existe para se auto-sustentar, sem qualquer preocupação verdadeira com os anseios populares. Os gastos com recursos de pessoal e benefícios previdenciários e assistenciais correspondem no Brasil a uma parcela bastante expressiva do volume total das despesas primárias, numa nação que figura entre as principais economias do mundo, mas que é ainda carente de serviços públicos essenciais, de primeira necessidade, como o saneamento básico. Trata-se da consolidação de um modelo de constitucionalismo com viés elitista e patrimonialista, ainda não superado pela promessa republicana, alocando as classes dominantes nas estruturas institucionais dos poderes. Ao mesmo tempo, a desejada e aguardada reforma tributária, de viés material e processual, flerta com a ordem jurídica brasileira há algumas décadas, perpassando o discurso político de todos os últimos governos democráticos, sem lograr êxito algum⁶².

A bem da verdade, a questão da vontade geral - verdadeira utopia - tem tomado conta do Estado como um respaldo legal para a invasão do patrimônio do contribuinte, fomentando, em última análise, nessa cadeia de efeitos colaterais, a elisão e/ou evasão fiscal.

Não se está, frise-se, a justificar qualquer prática ilícita. Tampouco aceitá-las como *ultima ratio* do manejo empresarial. Antes, quer-se elucidar a complexidade desse sistema cuja legislação não é voltada para o cidadão, mas para o Estado. Há uma inversão e um descompasso alarmantes que caracterizam um Estado estagnado e retrógrado, tanto em preceitos e concepções de um neoconstitucionalismo, quanto no trato dispensado àquele que vem antes mesmo do Estado: o cidadão.

Novamente, Machado colaciona esse pífio cenário nacional citando doutrina espanhola da seguinte forma:

A doutrina espanhola, há algum tempo, vem defendendo o diálogo e a possibilidade de negócios tipicamente privados nos redutos do direito fiscal, a partir do reconhecimento de que a "administração já não se encontra hoje numa posição de permanente antagonismo e superioridade frente ao indivíduo, que deixa de ser súdito para converter-se em cidadão", sem deixar de reconhecer, naturalmente, a posição de efetiva superioridade que a administração tributária exerce como a fiel guardadora dos interesses públicos, em consequência da função outorgada pelo ordenamento jurídico.

Perceba que, mais uma vez, o cerne explicita a relevância do cidadão e a possibilidade desse último imiscuir nos assuntos fiscais de maneira efetiva, trazendo à lúmen o real sentido de um devido processo legal, alçando-o à condição de ator desse processo público.

⁶² ibidem.

Entender, previamente, a função de garantidor do interesse público outorgada ao Estado e sua função financeira são um imperativo cognoscível do panorama fiscal brasileiro.

Arbitragem Comparada: Experiência Norte Americana

A arbitragem é forma consensual adotada em diversos países. À guisa de exemplificação e contextualização, relevante aduzir a experiência norte-americana no modelo multiportas, a partir da arbitragem, sem, contudo - frise-se, proceder a um estudo de direito comparado. A uma, porque não se busca, no presente trabalho, um rigor científico apto a ensejar um direito comparado. A duas, porque para tal intento - comparar experiências alienígenas ao Brasil - basear-se-ia numa aplicação de métodos funcionalistas e analíticos⁶³, buscando-se uma microcomparação entre o que há de relevante nesses sistemas estrangeiros com o Brasil.

Nos Estados Unidos da América a arbitragem é chamada de *Alternative Dispute Resolution* (ADR) - Resolução Alternativa de Disputas⁶⁴.

A história norte americana de uso da arbitragem - por ora, ADR - começou em 1990, por meio do fomento à cooperação, estimulada pelo governo federal. A alternativa consubstanciada na ADR buscava conciliar e direcionar conflitos contra o governo e, também, pelo governo, lançando mão de um modelo multiportas.

Cronologicamente, os avanços para fomento e utilização da ADR foram céleres. De 1990 até 1996 já se configuravam marcos para a implementação efetiva da ADR, passando a modalidade, inclusive, a ter lei de regência específica quando da aprovação pelo Congresso americano, da Lei de Resolução de Disputas Administrativas (ADRA), cujo objetivo era estimular a

⁶³ Campos Dutra (*Apud* Piscitelli, Tatiana, página 278): tais conceitos configuram um trabalho em uma escala , centrando as atenções em leis específicas, em termos selecionados ou em problemas determinados.

⁶⁴ Disponível em: <https://adr.gov/>

utilização da ADR pelas agências do Estado, desvencilhando-se da via tradicional de solução de conflitos, e determinando especificidade quanto à temática e o nível de especialização requerida para tratamento das disputas a nível especial.

Em 1998, por meio de uma ordem, o então presidente, Bill Clinton, exigiu que cada agência estatal federal desenvolvesse políticas de promoção da utilização da ADR, criando, para tal mister, grupos de trabalho entre agências, de modo a impelir a troca de informações entre aquelas agências bem como o desenvolvimento de um “*background*” que pudesse dar suporte às demandas e às especificidades no manejo da ADR.

Segundo a página oficial da ADR, atualmente as agências federais norte-americanas utilizam-se da ADR para o tratamento de diversos tipos de disputas, incluindo disputas externas, avaliando, de maneira positiva, a disseminação e implementação do projeto/instrumento de solução de disputas, como registrado no próprio site:

Hoje, as agências federais usam o ADR como uma ferramenta valiosa para prevenir e resolver um amplo espectro de conflitos internos e externos. O resultado é um governo federal mais pró-ativo, eficaz, colaborativo e transparente; uma força de trabalho federal mais produtiva e satisfeita; um processo de aquisição mais eficiente; e uma perspectiva de resolução de problemas para uma miríade de conflitos, todos os quais melhoram o funcionamento e a acessibilidade do governo e beneficiam diretamente o público. (Tradução livre)

Conquanto esse marco seja estabelecido pela própria página oficial da ADR norte-americana, Rafael Oliveira⁶⁵ recobra que a utilização da “arbitragem colegiada” teve assento na história americana, conforme o seguinte:

[...]dos métodos tradicionais de resolução de conflitos, é possível mencionar, ainda, os *dispute boards*, utilizados de forma pioneira nos Estados Unidos na década de 70, durante a construção do *Eisenhower Tunnel* no Colorado. O *dispute board*, também conhecido como comitê de resolução de conflitos, pode ser considerado órgão colegiado, geralmente formado por três *experts*, indicados pelas partes no momento da celebração do contrato, que tem por objetivo acompanhar a sua execução, com poderes para emitir recomendações e/ou decisões, conforme o caso.

A principal diferença entre a arbitragem e os *disputes boards* está no fato de que, no primeiro caso, a disputa será submetida ao árbitro, que não integra ou acompanha a execução do contrato, e, no segundo caso, a controvérsia será dirimida pelo colegiado de *experts*, que integra a relação contratual e acompanha a sua execução, com melhores condições, em tese, de prevenir e solucionar problemas, em virtude da redução da assimetria de informações e da celeridade da decisão.

⁶⁵ Oliveira, Rafael Carvalho Rezende. Op.Cit.

Os *disputes boards*, apesar da reduzida utilização no Brasil, podem representar um importante instrumento de solução de controvérsias, especialmente nos contratos de grande vulto econômico e complexidade da Administração Pública.

Arbitragem Comparada: Experiência Portuguesa

Portugal é um dos países pioneiros na disputa de litígios fiscais solucionados por meio da arbitragem⁶⁶, possuindo, para tanto, um Regime Jurídico de Arbitragem Tributária (RJAT) que estabelece um centro de arbitragem para a atuação das questões fiscais submetidas ao juízo arbitral, denominado “Centro de Arbitragem Administrativa” – CAAD, cuja expertise não era incipiente, pelo contrário, acumulada por anos em franco desenvolvimento de temas administrativos, cujo resultado se aperfeiçoou com a atuação por meio de arbitragem em temas fiscais. Ivankio e Bittebir relacionam da seguinte forma a concepção e evolução lusitana:

O CAAD, fundado em 2009, por meio do Despacho nº 5097/2009 do Secretário de Estado da Justiça, possuía três principais propósitos: a resolução de litígios de maneira célere, custos mais baixas em relação aos outros tribunais e, por fim, a especialização na análise das questões. Os mesmos objetivos foram mantidos na arbitragem tributária.

Assim, o legislador português atribuiu com exclusividade ao CAAD a competência para solucionar conflitos fiscais por meio da arbitragem tributária, vedando a constituição de tribunais ad hoc. Nas palavras de Domingos Soares Farinho: “o modelo institucional do CAAD, e em particular a relação com o Estado, constitui um caso singular no panorama da arbitragem institucionalizada em Portugal. [...] Do ponto de vista jurídico-institucional, o CAAD é uma associação privada”.

O mesmo trabalho supra demonstra que a experiência portuguesa é efetivamente mais célere, revelando que o tempo de julgamento por meio do tribunal arbitral é de apenas quatro meses, o que, comparativamente à justiça tradicional, é de uma singularidade atrativa, bastando uma simples olhadela no Relatório da Justiça em Números - sem olvidar, alcança uma taxa de congestionamento de 90%, algo impensável em termos de justiça, quiçá o atendimento aos preceitos legais e constitucionais de celeridade.

Em reforço, ainda que a arbitragem tributária não fosse a solução para os problemas relacionados à morosidade da justiça tradicional, o simples fato

⁶⁶ Ivankio, Isabella; Bittebir, Lucas Manoel Gouveia. *Op. Cit.*

de acolher, trazendo para mais perto da relação, as partes, garantem o amplo acesso à justiça, bem como uma maior participação como atores de fato do processo de solução de disputas, já faz valer a concepção do Estado Democrático de Direito.

Uma afirmação que não poderia passar despercebida é consignada por Piscitelli *et al*⁶⁷, da seguinte forma:

[...]a duração média dos processos é de 4,5 meses, o que demonstra não só que o regime é fiel ao espírito do legislador, mas também que os principais atores na implementação e desenvolvimento da arbitragem tributária portuguesa, nomeadamente os árbitros, os contribuintes e a AT, estão empenhados em cumprir o principal objetivo do regime: a celeridade do processo.

Embora o trecho grifado seja discreto, possui densidade robusta. Primeiro, porque revela uma seriedade e carga de comprometimento social que lançam dúvidas relacionadas ao nosso país - maturidade para tal. Segundo, porque a *mens legis* alcançou o seu mister, resultando em uma atuação legiferante profícua, útil e efetiva. Profícua porque o legislador não desbordou de sua vocação, qual seja, a produção de leis. Contudo, não basta a produção. Há que ser proveitosa, útil, relevando os fins a que se destina - tanto a sociedade, destinatária das leis, quanto ao objeto, mérito da proposição legislativa. Efetiva, porque a métrica objetivada pela lei deve ser plausível, alcançável, realizável, revigorando o compromisso ético do Legislativo com seus eleitores. Isso é efetivo, haja vista a concretização da dignidade da pessoa humana em suas múltiplas facetas.

Oportuno enfatizar que, em sua experiência - portuguesa, a arbitragem tributária é um direito exclusivo do contribuinte. Isso, *per si*, já denota o nível de comprometimento do Estado com a participação social. Essa integração e essa possibilidade deferida ao cidadão de imiscuir nas questões afetas ao interesse do Estado são de uma singularidade nobilíssima, senão vejamos:

É nesse sentido que a arbitragem tributária em Portugal é considerada como um direito exclusivo do contribuinte: é este que opta entre a via judicial e a via arbitral, encontrando-se a Autoridade Tributária vinculada à escolha do contribuinte.

[...] uma outra característica que, embora não essencial, confere uma legitimidade acrescida à arbitragem tributária: a publicidade obrigatória das decisões arbitrais, após expurgados todos os dados que identificam a pessoa ou pessoas a que respeitam.

⁶⁷Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. *Op.Cit.*

Essa publicidade obrigatória não é uma prática padrão noutras realidades de arbitragem de direito público ou privado, nem na primeira instância judicial tributária, e vem sujeitar as decisões arbitrais a um amplo escrutínio, trazendo a transparência absolutamente necessária ao regime da arbitragem tributária.

Estas características, que foram cuidadosamente selecionadas ao projetar o regime português da arbitragem tributária, são decisivas para o papel que a arbitragem tributária tem vindo a desempenhar na resolução de litígios tributários⁶⁸.

Em apertada síntese, cabe colacionar tabela demonstrativa das principais características envolvendo a jurisdição clássica/tradicional e a disputa arbitral:

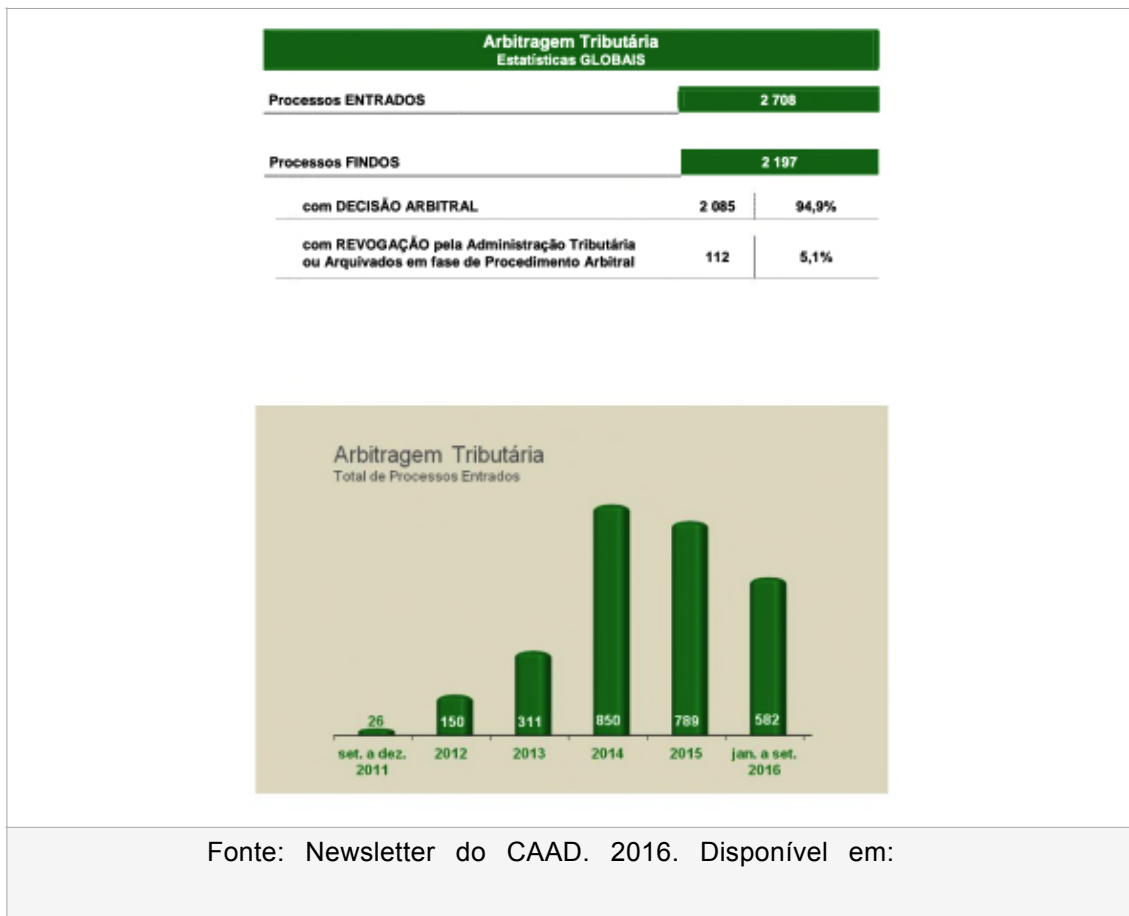
Características	<i>Tribunal de Justiça</i>	<i>Tribunal Arbitral</i>
Valor do pedido	Sem limite	Até 10 milhões de euros
Duração média do processo	Três anos	4,5 meses
Possibilidade de recurso	Em regra, sim	Em regra, não

Fonte: Arbitragem Tributária e a Reconstrução do Interesse Público. In Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa. Coordenação Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça.

Noutro excerto de riquíssimo valor temos a seguinte informação constante da própria CAAD⁶⁹:

⁶⁸ ibidem

⁶⁹ https://issuu.com/caad.arbitragem/docs/newsletter_caad_n1_2016



Sem esforço, constata-se que o volume de processos que adentram o modelo multiportas (arbitragem) possui elevado índice de resolubilidade (acima de 90%), o que é um bom exemplo para que o Brasil possa optar por essa forma alternativa de resolução de controvérsias, mesmo em seara tributária.

Composição Arbitral e a Segurança Jurídica

Um tema flamejante que exige atenção dos operadores do Direito é a segurança jurídica.

Tal princípio é dos mais caros ao Estado Democrático de Direito e sua manutenção como zênite do arcabouço pátrio impele esforço de todos os Poderes da República.

Nessa esteira, há críticas severas ao desgaste incisivo a tal princípio que, ante sua notabilidade, mas que recobram uma reflexão sobre suas causas. Nesse sentido, Humberto Ávila⁷⁰ elenca três situações que evidenciam o abalo a esse nobre princípio, quais sejam:

a) **Ausência de inteligibilidade do Direito:** como as fontes do Direito são numerosas e complexas, e provêm de vários órgãos, tanto internos quanto externos, o cidadão não tem condições razoáveis de *conhecer* o conteúdo do Direito que deve seguir; tal situação gera um problema que pode ser qualificado como um “problema da inteligibilidade do Direito”. Este problema diz respeito à insegurança jurídica no tempo “presente”.

b) **ausência de estabilidade do Direito:** como as fontes do Direito são constantemente modificadas, em razão das alterações rápidas das circunstâncias ou dos interesses, e como aquilo que foi decidido pelo Poder Judiciário também é alterado em razão de diversos fatores, o cidadão não tem condições *razoáveis* de confiar no Direito, pois ele não sabe se aquilo que valia ontem continuará valendo hoje; tal situação gera um problema que pode ser denominado de “problema da confiabilidade no Direito”; este problema faz referência à insegurança na “transição do tempo passado ao tempo presente”;

c) **ausência de previsibilidade do Direito:** como há uma forte pressão para que Direito se altere em razão das alterações das circunstâncias ou dos interesses sociais, políticos e econômicos, o cidadão não tem condições razoáveis de *prever* quais consequências jurídicas serão atribuídas pelo Direito no futuro aos atos que ele pratica no presente; tal situação gera um problema

⁷⁰ Ávila, Humberto. Segurança Jurídica - Uma Teoria Estrutural. Em: Shoueri, Luís Eduardo; Bianco, Joao Francisco (coords.); Castro, Leonardo Freitas de Moraes e; Duarte Filho; Paulo César Teixeira (orgs). Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

que pode ser qualificado como “problema da calculabilidade no Direito”; este problema é relativo à insegurança na “transição do presente ao futuro”.

Perceba que há, em apertada síntese, um imbróglio têmporo-circunstancial. É dizer: o excesso legislativo, a atualização-desatualização das leis e a velocidade com que se moderniza e caducam as leis geram uma aplicação impiedosa em um volume gigantesco de casos por parte dos aplicadores da lei, e, em última análise, sobejam injustiças, sejam por erro interpretativo, sejam por complexidade das normas.

A bem da verdade, cabe, por oportuno, visitar as estatísticas - não porque imprescindíveis, mas porque autenticador da flagrante insegurança jurídica decorrente do gigantismo Estatal - que revelam a inoperabilidade em decorrência de uma escalada entrópica⁷¹ (*o empréstimo de outro ramo de ciência pareceu idôneo, tal qual idôneo o encaixe chave-fechadura*).

Assim, consoante Frank Karsten⁷², a burocracia, aliada à legiferação desenfreada congestionam, limitam e regridem a economia. Isso porque os gastos para se fazer frente à inovação legislativa trazem consigo outros tantos elevados gastos para com a regulamentação; esse pacote não é gratuito. Ao contrário, gera uma despesa para manutenção que entrará num ciclo vicioso, implorando por mais leis e mais tributação para o custeio de toda essa envergadura estatal. Nesse sentido, veja-se a título ilustrativo:

No século XIX, a carga fiscal nos Estados Unidos era, no máximo, uma pequena percentagem, exceto em épocas de guerra. Imposto de renda não existia e foi mesmo proibido pela Constituição. Mas, à medida que os Estados Unidos passaram de um estado federal descentralizado para uma democracia parlamentar nacional, o poder do governo aumentou de forma constante. Assim, por exemplo, em 1913, o imposto de renda foi introduzido e o Sistema de Reserva Federal foi criado.

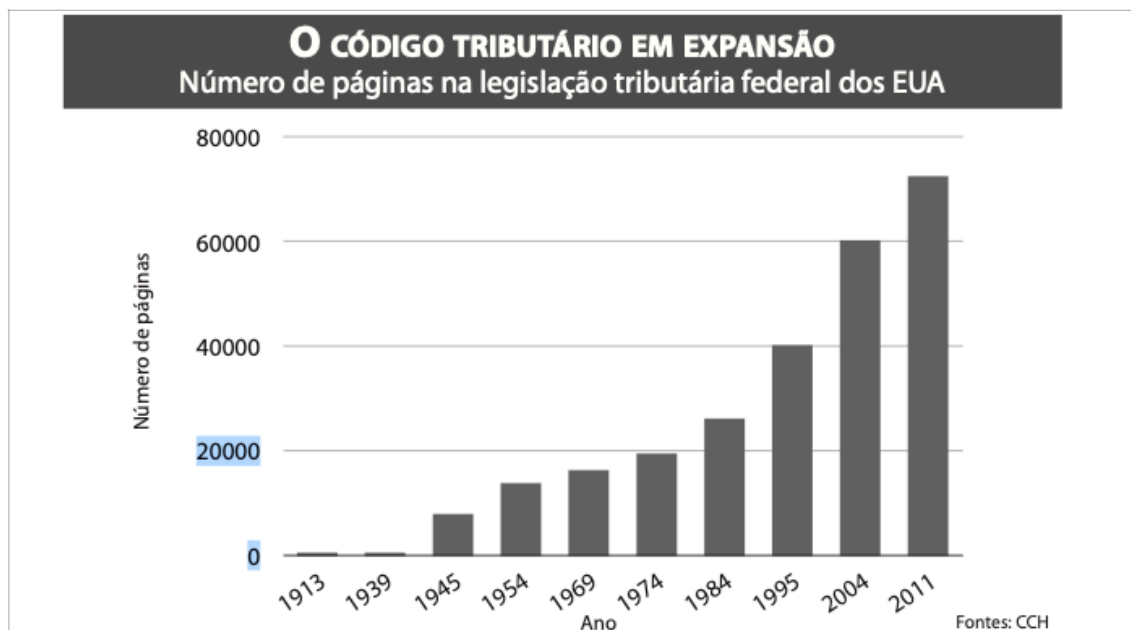
Outro exemplo revelador pode ser visto no Código de Regulamentos Federais (CFR) – que lista todas as leis promulgadas pelo governo federal. Em 1925, o CFR era apenas um único livro. Em 2010, tinha crescido rapidamente para mais de 200 volumes, dos quais o índice, por si só, ocupa mais de 700 páginas. Contém regras para tudo que se possa imaginar – desde como uma pulseira de relógio deve ser feita até o modo como os anéis de cebola devem ser preparados nos restaurantes. Durante a presidência de George W. Bush apenas, mais 1000 páginas de regulamentos federais foram adicionadas a cada ano, relata a *‘The Economist’*. Segundo a mesma revista, entre 2001 e 2010, o código fiscal da

⁷¹ Entropia é a **medida da desordem** de um sistema. Para organizá-lo, é necessária a realização de trabalho. Em: <https://www.manualdaquimica.com/fisico-quimica/entropia.htm>

⁷² Karsten, Frank. Beckman, Karel. Além da democracia. 1ª Edição. Instituto Rothbard. 2012. Páginas 34

América do Norte cresceu de 1,4 milhões de palavras para 3,8 milhões de palavras.

Ora, não é necessário um debruçar detido para refletir a respeito do que está minando a segurança jurídica. Aliás, o gráfico abaixo retrata com maior clareza a evolução fiscal daquele país (EUA):



Fonte: Além da democracia.

A crescente edição de leis e normativos regulamentares da legislação tributária é evidente no gráfico e, como já explicitado, estabelece a ausência de inteligibilidade, estabilidade e previsibilidade do Direito, fomentando a indústria infundável das ações judiciais.

Nessa toada, a regulação vem a reboque, onerando ainda mais os setores regulados que, em busca do aperfeiçoamento e enquadramento legal, buscará reaver todos os seus custos na forma de incentivos (sejam benefícios indiretos, sejam renúncias fiscais) como “manda a tradição”. Observe o tamanho do emaranhado⁷³:

Nos EUA, de acordo com investigadores da Universidade da Virgínia, o custo da regulamentação federal aumentou 3%, entre 2003 e 2008, para 1,75 trilhões de dólares por ano, ou 12% do PIB. Depois de 2008, ondas de novos regulamentos foram introduzidas nos mercados financeiros, na indústria petrolífera, na indústria alimentícia e, sem dúvida, em muitos outros setores de atividade. Na Europa, as empresas e as

⁷³ Karsten, Frank. Beckman, Karel. *Op.Cit.*

famílias não só têm os seus governos nacionais para lidar, como também têm de sofrer uma camada adicional de regulamentos vindos da União Europeia, de Bruxelas. E, se na década de 1990, a liberalização era a última moda em Bruxelas, hoje a tendência é o inverso: para cada vez mais (re-)regulação.

Dentro desses interesses, vale a pena repisar, encontram-se os parcelamentos “genéricos” e também os “específicos”, conforme lição de Phelippe Toledo e Diogo Figueiredo (*Apud* Shoueri, Luís Eduardo; Bianco, Joao Francisco)⁷⁴:

[...] parcelamentos em prol de empresas de determinado setor ou que exerçam uma atividade específica, que normalmente decorrem de *lobby* perante o Congresso ou mesmo o Executivo. É o caso, por exemplo, do parcelamento das instituições de ensino, instituído pela Lei nº 12.688/2012; do parcelamento dos débitos de IRPJ e CSLL sobre os lucros auferidos no exterior, instituído pela já mencionada Lei nº 12.865/2013; e do parcelamento de débitos dos clubes esportivos, instituído pela recente MP nº 671/2015.

Com precisão cirúrgica, Humberto Ávila⁷⁵ exemplifica, com requinte escol, a situação de flagrante insegurança jurídica vivenciada pelos cidadãos brasileiros, senão vejamos:

Quando o legislador manda hoje que o cidadão faça alguma coisa ontem, o legislador atribui efeitos jurídicos a uma conduta já tomada de modo irreversível pelo cidadão, submetendo-o a efeitos jurídicos que, porque então inexistentes, ele não podia considerar. O cidadão é submetido, com isso, a uma espécie de escolha forçada: age esperando uma consequência e, depois que agiu, é submetido a uma consequência jurídica diversa, inexistente no momento da sua ação. Ao proceder dessa forma, o legislador viola vários princípios de uma só vez: com o **princípio da legalidade**, porque atribui consequências jurídicas a fatos e sujeitos conhecidos, rompendo com as exigências de generalidade e abstração das leis; com o **princípio da igualdade**, porque atribui a mesma consequência a cidadãos que se encontram em situações diferentes - o cidadão que desconhecia a nova regra e o cidadão que a conhece receberão a mesma consequência; com o **princípio da dignidade**, porque trata o cidadão como um objeto, na medida que atinge com novos efeitos jurídicos um comportamento já adotado, impedindo que ele possa autonomamente escolher a quais efeitos jurídicos quer livremente se submeter; com o **princípio da liberdade**, porque impede o cidadão de fazer escolhas, na medida em que atinge uma conduta sua já adotada e incapaz de ser revertida.

⁷⁴ Oliveira, Phelippe Toledo Pires; Figueiredo, Diogo de Andrade. Em: Martins, Ives Gandra da Silva. O sistema Tributário Brasileiro: uma análise crítica. Em: Shoueri, Luís Eduardo; Bianco, Joao Francisco (coords.); Castro, Leonardo Freitas de Moraes e; Duarte Filho; Paulo César Teixeira (orgs). Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann. São Paulo: Quartier Latin, 2016

⁷⁵ Ávila, Humberto. Segurança Jurídica - Uma Teoria Estrutural. *Op.Cit.*

Note-se: o princípio da segurança jurídica deveria ser impassível de abalo; ao menor risco em sua estrutura, os Poderes deveriam prontamente vigiar tal princípio ante seu efeito devastador ao demover-se de sua higidez, cuja garantia açambarca todos a validade de um Estado Democrático de Direito verdadeiro.

No afã de se produzir cada vez mais leis com o propósito de se garantir/assegurar mais direitos, obstrui-se o melhor manejo legal. Há um volume de leis que distancia a finalidade pública primária, dificultando o acesso à dignidade ao cidadão. Aliás, vale recobrar que “[...]conquanto lídimas as pretensões legislativas, certo que vêm, em sua maioria, desacompanhadas da avaliação quanto ao impacto da política pública proposta. Para se construir consenso e respeito ao princípio majoritário faz-se imprescindível o necessário embasamento em evidências científicas (João Trindade)”⁷⁶.

Aliás, cabe aqui recordar a lição dogmática de Manoel Gonçalves Ferreira Filho⁷⁷ sobre legística:

[...] a legística se inclui como um dos aspectos da atuação parlamentar.

5. Na Europa, a legística tem merecido, sobretudo a partir da segunda metade do século vinte, grande atenção. Isso certamente é um reflexo da preocupação com a “qualidade da lei”, com a “crise da lei” e com a “inflação legislativa” que se manifestam no período. Entretanto, deve-se apontar que a preocupação com a qualidade da legislação é bem anterior. Na Grã-Bretanha, em 1835, o First Report of the Statute law commissioners já denunciava a “frouxidão” (“laxity”) e a “ambiguidade” (“ambiguity”) dos textos legais escritos, como registra Allen[850]. E vários juristas, de diferentes países, exprimiram queixas semelhantes.

Não ficando na lamentação, juristas contemporâneos se têm debruçado sobre a questão do aprimoramento da “qualidade” da legislação. Destacam-se, a propósito, autores europeus, como os suíços, os alemães e os portugueses. Neles, todavia, reponta um elemento ausente dos autores norte-americanos, qual seja, uma preocupação em tratar a legística como ciência.

Como resultado desses excessos e imprecisões, verticaliza-se o abismo causado por todo esse placebo: garantias civis pela produção de mais

⁷⁶ Cavalcante Filho, João Trindade. Processo Legislativo Constitucional. 6ª ed. rev. ampl. e atual. - São Paulo: Ed. Juspodivm, 2023.

⁷⁷ Ferreira Filho, Manoel Gonçalves; Do processo legislativo. – 7. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2012

e mais leis, cujo paradoxo é a impossibilidade de manejá-las para o bem do cidadãos.

Se a segurança jurídica é uma tônica mestra, dada sua relevância, a composição dos árbitros na arbitragem atende suficientemente a segurança jurídica. Aprofundando, temos na experiência portuguesa, *v.g.*, consoante Piscitelli *et al*⁷⁸:

Afirma-se que, possivelmente, o ativo mais valioso da arbitragem tributária está nos árbitros que compõem os Tribunais Arbitrais. Esses árbitros são escolhidos entre pessoas com capacidade técnica comprovada, reputação moral e sentido de interesse público, devem ser especialistas na sua área, com pelo menos dez anos de comprovada experiência em direito tributário, incluindo funcionários públicos, magistrados, advogados, consultores e acadêmicos. Reconhecendo a acentuada especialização do direito tributário, quando da consulta pública promovida pelo CAAD, as pessoas que preencham os requisitos assinalados podem manifestar a especialidade/área de inscrição, delimitando deste modo, em regra em razão do imposto, as áreas dos litígios arbitrais para os quais poderão ser designadas. Acresça que, nas questões que exijam esse conhecimento especializado, pode também ser designado um árbitro licenciado em Economia ou Gestão. As pessoas que preencham estes requisitos integram uma lista de árbitros em matéria tributária aprovada pelo Conselho Deontológico e publicada pelo CAAD.

A bem da verdade, o árbitro está inserto em um contexto de negócios, onde sua expertise, credibilidade e honradez são veementemente inerentes ao seu atuar. Nesse sentido, José Miguel Júdice (*Apud* Tathiane Piscitelli)⁷⁹ assevera o seguinte:

O tempero que permite conter esta tendência (ou tentação) reside no fato dos árbitros - sobretudo em países onde a arbitragem esteja desenvolvida e no caso de arbitragens institucionalizadas - constituírem e se integrarem num "mercado" onde sua credibilidade e seriedade são valores tão prezados como a sua qualidade técnico-jurídica e experiência. Por isso, um árbitro pode ser selecionado com a esperança ou convicção de que seja parcial, não neutral e não independente. Mas se o árbitro escolhido satisfizer essa (mais ou mesmo explícita) agenda, o resultado provável será exatamente o oposto do desejado, a menos que do outro lado se esteja perante outro árbitro com as mesmas negativas características. Um árbitro parcial descredibiliza-se perante o árbitro presidente, passando as suas posições a ser desvalorizadas por deixar de haver confiança na sua capacidade de contribuir para que seja dito o Direito como os fatos e a lei determinam e não como será a vontade de cada um dos contendores. E, além disso, o que não é pouco, a imagem externa desse árbitro, se esta existir - o passam a marcar com um ferrete de inadequação que se irá refletir na sua carreira profissional futura.

⁷⁸Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. *Op.Cit.*

⁷⁹ *ibidem*

CAPÍTULO 3 - ORÇAMENTO E ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

A FUNÇÃO FINANCEIRA DO ESTADO

A função financeira do estado, enquanto atividade, é basicamente a posição assumida pelo Estado para satisfação das necessidades públicas, é dizer, o interesse público, segundo Carvalho⁸⁰. Nesse sentido, o Estado têm dispêndios, obtenções, criação e gestão dos recursos financeiros destinados à satisfação das necessidades públicas e, para tanto, açambarca os seguintes conceitos: despesa e receita públicas, crédito público e orçamento público.

Aprofundando, José Maurício Conti (*Apud* Carvalho) expressava tal função (financeira) como um conjunto de atividades relacionadas à arrecadação, gerência, dispêndio de recursos públicos cujo desiderato era o encontro das necessidades públicas. Perceba a distributividade implícita no próprio conceito, alijando, *in totum*, uma função financeira como um fim em si mesmo - comum em estados totalitários.

Em breve digressão, há quem defenda que a expressão “atividade financeira” seja pleonástica justamente pelo fato de denotar o desempenho galgado pelo Estado para fazer frente as necessidades geradoras dos gastos públicos. Assim, arremata o autor, a realidade brasileira é a de um Estado dualista, ou seja, o Brasil, consoante sua CF/88, promove o desenvolvimento econômico tanto por meio de atividade financeira pública quanto privada, açambarcando o desenvolvimento e a integração de regiões com os respectivos incentivos fiscais (regional e setorial)⁸¹.

Para tanto, desempenha seu mister constitucional por meio da arrecadação de receitas originárias - quando em “pé de igualdade” com a iniciativa privada, concorrendo como tal, bem como por meio de receitas

⁸⁰ CARVALHO, André Luís. O princípio da transparência fiscal sob o aspecto material: a consolidação nacional das contas públicas e a integridade do endividamento público. 2015.

⁸¹ Brito, Edvaldo. Direito Tributário e Constituição. Estudos e Pareceres. 1ª Edição, São Paulo: Atlas, 2016.

derivadas - também conhecidas como de economia pública ou de Direito Público ou, ainda, decorrentes do poder extroverso do Estado, no qual resta ao jurisdicionado/administrado cumprir o mandamento constitucional.

Nesse passo, Brito⁸² informa que atualmente não mais se verifica um Estado como uma figura exclusivamente arrecadatória de tributos e, para tanto, defende que o Estado moderno possui, para além das “contraprestações” que podem ou não ser a realidade fático-jurídica que validaram a instituição e determinado tributo, função voltada para o desenvolvimento econômico, para o bem-estar social e tais objetivos - além de outros - não se concretizam com poucos recursos, mas a razão para o volume que dele se utiliza redundante, ao menos numa concepção ideal, para a justiça distributiva, na qual o Estado deve redistribuir riquezas da sociedade em favor dela mesma.

Assim, mesmo não havendo contrapartida, a entrada de valores que integram o patrimônio do Poder Público caracterizam o patrimônio do Estado. Essas verbas, ou seja, o tesouro, não têm comprometimento, de sorte que ficarão sob tutela do Estado em definitivo.

Em que pese a realidade da federação e sua ordem fiscal, há muito que se critica, *v.g.*, a famigerada concentração de receitas por parte da União. Esclarecendo: é uma murmuração crônica a falta de recursos nos municípios, cujo resultado são notícias nos meios de informação, causando uma perplexidade por causa da péssima qualidade dos serviços públicos ditos essenciais (saúde, saneamento básico), de modo que a política fiscal, de competência dos governantes, resultam num empobrecimento de caixa dos entes federados em decorrência da concentração de receitas em poder da União, esvaindo completamente conceito de federação, gerando risco às unidades federativas. Isso se dá pela falta de compartilhamento dos tributos⁸³.

Há críticas mais ásperas que caminham em paralelo à própria conceituação da função financeira do estado. Pitanga⁸⁴ assevera que por mais que o dever jurídico tributário de pagar um imposto para custeio da máquina

⁸² Brito, Edvaldo. *Op.Cit.*

⁸³ Bliacheriene, Ana Carla. *Direito Financeiro*. Série universitária. Editora Elsevier. 2012.

⁸⁴ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Arbitragem em Direito Tributário. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista43/Revista43_218.pdf. Acesso em: 8 out. 2023

pública, consubstanciada no Estado, em decorrência de uma atividade administrativa genérica (*uti universi*), mesmo sendo prévia e autorizada anualmente em lei em sentido formal no orçamento público (Lei Orçamentária Anual) não deixa, a despeito de todas essas características, de ser uma expropriação de parcela da capacidade financeira ou econômica do contribuinte, mormente por ser estimado com base em sua renda/riqueza de qualquer origem.

As particularidades e peculiaridades que subjazem a renda/riqueza descrita na lei de regência (lei tributária) por meio de seu fato gerador fogem, muitas vezes, do alcance do conhecimento comum, o que reclama uma especialização para melhor cumprimento das demandas fiscais.

Interessante notar que a maioria dos Estados são fiscais. Isso implica, necessariamente, em atribuir-lhes a característica de dependentes da arrecadação tributária para fazerem frente as demandas da sociedade, bem como de seus órgãos próprios para atendimento à sociedade. Consoante Dal Piva⁸⁵, os modelos postos são os seguintes:

- a) Fiscal;
- b) Patrimonial: este divide-se em i) absolutista; e ii) socialista.

Por óbvio, sabe-se que o Estado fiscal é o que mais espelha o neoconstitucionalismo, sobretudo quando vigente a liberdade econômica - de fato. Contudo, consabido é que o “recorte liberdade econômica e neoconstitucionalismo” não são exatos. Longe disso, há uma clara percepção de um Estado que regula cada vez mais a liberdade dos indivíduos; em maior intensidade tal regulação recai sobre os múltiplos negócios entabulados por entusiastas do empreendedorismo, senão vejamos:

O Estado fiscal, em razão de as atividades econômicas particulares serem a maior fonte de custeio dos gastos públicos, torna-se imprescindível a existência de liberdade econômica, de modo que haja uma singular diferença entre Estado e economia, admitindo-se que eventuais atividades econômicas sejam exercidas pelo Estado somente de forma subsidiária.

Dentro deste cenário de liberdade econômica e de um Estado altamente arrecadador, é fundamental que os cidadãos, enquanto

⁸⁵ Dal Piva, Abner Eberle. A contingência no direito tributário e os métodos alternativos de resolução de conflitos. In: Arbitragem Tributária Fundamentos E Procedimento. Belo Horizonte: Fórum, 2023. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L5593/E5824/40471>. Acesso em: 28 ago. 2023.

destinatários do poder estatal, participem da vontade política do Estado, dando-lhe fundamento democrático e ensejando uma cidadania fiscal.

Ora, a fim de que não se tenha um confisco - velado, faz-se imperiosa a participação dos cidadãos na atividade fiscal estatal (cidadania fiscal), por ser ele o destinatário da atuação do Estado em seu poder de tributar. Perceba, o cenário introduzido pelo neoconstitucionalismo não mais admite a figura distal do cidadão em sua participação nos assuntos de financiamento (planejamentos e assunções decorrentes e/ou previstos em leis orçamentárias).

Conceber a arrecadação como um fim em si mesmo, remete muito mais a um sistema próximo de um Estado absolutista, donde a participação cidadã é ínfima, e o Estado, um Leviatã. Em tempo, embora arcaica a ilustração, confirma, precisamente, o quadro de excessos na tributação cujo norte consubstanciado no Princípio da Capacidade Contributiva passa ao largo, fulminando, completamente, a justiça distributiva, confira:

Diante de tal panorama catastrófico, a edição de leis simplificadoras, desde que dentro da moldura constitucional, são bem-vindas, como, por exemplo, a planta genérica de valores, as pautas fiscais, a tabela de veículos usados no IPVA e o Simples Nacional. Mas é preciso ir além, sobretudo, no caso de créditos tributários já inscritos em dívida ativa, como, por exemplo, a transação e a arbitragem, posto que possibilitam a busca mais célere de dinheiros públicos que, na maioria das vezes, ficariam estagnados no meio do grande volume das demandas que abarrotam o Poder Judiciário.⁸⁶

Caminhando para um consenso, há defesas em favor do Princípio da Praticabilidade. Por definição, a praticabilidade fornece o sentido que se espera de sua semântica, qual seja, algo que é praticável. Embora ínsita a obviedade, no mundo fenomênico tal princípio se dissipa. Perceba o que dele se espera, segundo Regina Helena Costa (*Apud Dal Piva*⁸⁷) :

As leis tributárias devem ser exequíveis, propiciando o atingimento dos fins de interesse público por elas objetivados, quais sejam, o adequado cumprimento de seus comandos pelos administrados, de maneira simples e eficiente, bem como a devida arrecadação dos tributos.

O referido princípio pode ser verificado na própria CF/88, nos seguintes artigos:

⁸⁶ Dal Piva, Abner Eberle. Op.Cit.

⁸⁷ Dal Piva, Abner Eberle. Op.Cit.

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

[...]

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Grifei)

E

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

XII - cabe à lei complementar:

[...]

b) dispor sobre substituição tributária;

A importância desse princípio é a simplificação. Numa olhadela, mesmo que por um especialista, percebe-se que o Princípio da Praticabilidade não é exercido. Na hierarquia de normas tributárias constata-se um emaranhado complexo, seguindo para um volume legislativo robusto que impede qualquer participação cidadã no processo fiscal. É dizer: a legislação tributária não simplifica, não revela clareza e assusta o cidadão.

ARBITRAGEM NO BRASIL

No Brasil, diferentemente da experiência de outros países, donde se verifica normativo específico de arbitragem em seara tributária, não há um texto

que regule a arbitragem em questões tributárias de maneira expressa. Ou seja, malgrado tenhamos lei de arbitragem e todo um arcabouço que denota, na melhor interpretação, a aplicação da arbitragem, carece-nos um diploma legal específico para arbitragem tributária.

Mesmo assim, o histórico de sua utilização possui rastro inabalável, como menciona Ivankio⁸⁸:

A permissão da arbitragem tributária se coloca em evidência quando se analisa a Portaria AGU nº 1.281, de 27/09/2007, cujo texto enumerava a possibilidade de conciliação ou “arbitramento” de controvérsias jurídicas entre órgãos e entidades da Administração Federal, no âmbito da Advocacia-Geral da União. O mesmo conceito fora utilizado ainda no Brasil Império, no Decreto nº 2.647, de 19 de Setembro, de 1860, para se referir à arbitragem.

Ainda sobre a referida portaria, o parecer AGU/SRG 01/2007 passou a permitir a arbitragem de matéria fiscal no âmbito da administração pública federal. Discutia-se, no processo, a incidência de contribuições previdenciárias em pagamentos de profissionais autônomos que prestavam assistência médica aos servidores do Banco Central do Brasil. Na oportunidade, foi definido que a CCAF – Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal, seria o órgão competente para o julgamento, nos termos da Portaria AGU nº 1.281, de 27/09/2007.

Infere-se, evidentemente, que a utilização da arbitragem no Brasil está longe de ser uma novidade. A propósito, a Advocacia-Geral da União-AGU, possui diversas controvérsias cuja solução se deu por essa via alternativa.

Hoje a AGU possui um núcleo especializado em arbitragem [O Núcleo Especializado em Arbitragem da Advocacia-Geral da União (NEA/AGU)] instituído pela Portaria AGU nº 320 de 13 de junho de 2019⁸⁹, cuja posição hierárquica é na Consultoria-Geral da AGU, atuando como unidade responsável pelas atividades de consultoria e assessoramento jurídicos e de **contencioso arbitral** em que a União seja parte ou interessada.

Pudera! Impende ressaltar que um percentual ínfimo de execuções fiscais são “resgatadas” pela União, por exemplo⁹⁰:

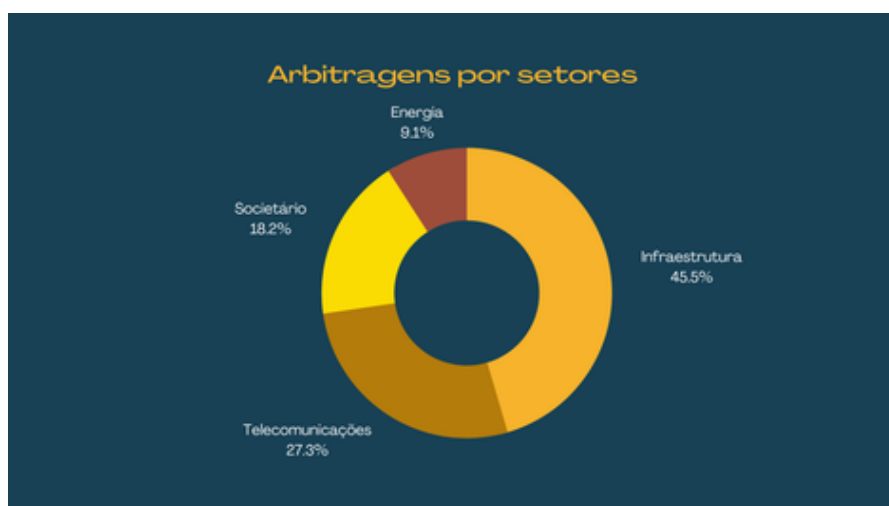
⁸⁸Ivankio, Isabella; Bittebir, Lucas Manoel Gouveia. *Op.Cit.*

⁸⁹ Disponível em: <https://www.gov.br/agu/pt-br/composicao/cgu/cgu/neadir/apresentacao>. Acessado em: 05 set.2023

⁹⁰ Bossa, Gisele Barra; Vasconcelos, Mônica Pereira Coelho de. *Arbitragem Tributária e a Reconstrução do Interesse Público. Op.Cit.*

No mais, a partir da apreciação dos dados obtidos no Projeto Macrovisão do Crédito Tributário: Diagnóstico da Cobrança Judicial da Dívida Ativa da União, onde constatou-se que menos de 3% dos créditos inscritos em Dívida Ativa da União são efetivamente recuperados, acabou por concluir que as soluções alternativas para cobrança do crédito tributário de fato atendem ao interesse público.

Há pelo menos uma dezena de casos julgados pela arbitragem no âmbito do NEA/AGU, de sorte que os principais temas perpassam temáticas como energia elétrica, petróleo, rodovias, telefonia dentre outros. É dizer: muito mais em decorrência de serviços regulados, envolvendo inclusive particulares que são, v.g., cotistas em algumas das sociedades de economia mista, cujo capital seja majoritariamente público. Mas há, sim, um *lack off* concernente ao aspecto tributário, perceba:



Fonte: <https://www.gov.br/agu/pt-br/composicao/cgu/cgu/neadir/estatisticas-de-atuacao>. Acesso em: 7 out. 2023.

Pelo gráfico, não restam dúvidas sobre a atuação da Administração Pública por meio da arbitragem, mas essa atuação, infelizmente, não abrange ainda a seara tributária.

Tal ausência se justifica em razão da necessidade (defesa por parte de alguns doutrinadores, como já explicitado) em se legislar especificamente a essa possibilidade.

Em tempo, a arbitragem em ambientes privados caminha a passos largos. A bem da verdade, há um consenso de que sua aplicação é a mais benéfica das soluções alternativas para suporte da justiça brasileira, de sorte que enveredar por essa via é favorecer a redução do gargalo de litígios que assombram Poder Judiciário, senão vejamos:

Este instrumento legal é, entre os demais métodos alternativos, o mais eficiente para reduzir a plethora de feitos que assoberbam a Justiça e o mais vantajoso para a solução de litígios.

Todos os argumentos a favor da arbitragem são reforçados pelos novos paradigmas alicerçados na Constituição, que regem o Direito Administrativo, sobre os quais admite-se o papel complementar entre o Direito Civil e o Direito Público que, apesar de distintos, são, nas palavras de REALE, “substancialmente complementares e até mesmo dinamicamente reversíveis”, posto que ambos compõem a positividade jurídica e são convergentes⁹¹.

Observe que quanto ao aspecto subjetivo, isto é, quem pode contratar/ submeter-se à arbitragem, a lei de arbitragem exige pessoas capazes. Nessa esteira, os entes políticos (União, Estados, DF e Municípios) bem como suas administrações diretas e indiretas (ministérios, secretarias, autarquias, fundações, sociedades de economia mista e empresas públicas) são pessoas capazes, satisfazendo, assim, o requisito da lei, ou seja, preenchem requisito formal, senão vejamos:

A partir dessa construção hermenêutica, é possível ir além e dizer que a Administração, como pessoa capaz de contratar, quando presente a possibilidade de assim dispor (questões patrimoniais) tem o dever de considerar a possibilidade de solucionar controvérsias por arbitragem, posto que afinada com os princípios da eficiência, da economicidade, da proporcionalidade e da razoabilidade que norteiam o mister da Administração como corolário ao princípio da legalidade e por consequência, a aplicação da Lei da Arbitragem.

⁹¹ . Lemes, Selma. Arbitragem na Administração Pública. Fundamentos jurídicos e eficiência econômica.

São Paulo, Saraiva, 2007. Disponível em: <https://direito.ufes.br/sites/direito.ufes.br/files/field/anexo/Seminário%2016.07%20-%20Arbitragem%20e%20a%20Administração%20Pública.pdf> ; Acesso em: 1 out. 2023

Quanto ao aspecto do requisito objetivo, qual seja, os limites impostos por lei ao que pode ser dirimido pela arbitragem, e, nos termos da lei de arbitragem, apenas litígios envolvendo direitos patrimoniais disponíveis é que a ela se submetem. Lançando luz sobre a questão, em alguma medida é certo que tais direitos (patrimoniais disponíveis) tangenciam aquilo que explicitamente compõem o interesse público secundário.

Esse interesse público secundário é o instrumento que operacionaliza o interesse público primário, isto é, o meio de consecução dos interesses da sociedade, geralmente relacionados aos direitos econômicos/financeiros do Estado.

A doutrina, então, diverge asseverando que questões de fato poderiam ser levadas à cabo pela arbitragem, enquanto que questões de direito seriam impassíveis de se submeter à arbitragem. Contudo, não há sentido desvencilhar o direito do fato. E, sob essa perspectiva, há um *standard* de interpretação que deve ser adotado: a capacidade de transação do objeto, de modo que é despicienda sinalização de disposição do direito, e sim, de maneira pragmática, potencial disposição dos direitos envolvidos no litígio.

Nesse sentido, perceba que há uma impossibilidade de se verificar o puro fato e o puro direito, cuja ilação óbvia é a sua não existência. Isso se deve porque o fato não tem existência relevante senão a partir de uma previsão de aplicação do direito, e o direito só se inclinará quando tiver de aplicar o fato. Assim, “o direito é a síntese normativo-material em que o fato é elemento”.⁹²

Relevando a defesa por uma arbitragem fiscal, sem olvidar das questões afetas ao aspecto objetivo, temos uma arbitragem robusta no Brasil, consoante Anuário da Arbitragem no Brasil⁹³, 2017:

- Disputas societárias;
- construção e/ou projetos de infraestrutura;
- energia;
- contratos de prestação de serviços;
- propriedade intelectual;
- compra e venda de mercadorias / fornecimento de bens e serviços

⁹² Piscitelli, Tathiane. *Op. Cit.*

⁹³ <https://www.conjur.com.br/dl/principais-temas-arbitragens-sao.pdf>

- agência/distribuição seguros contratos de parceria compra e venda de sociedades;
- contratos bancários e/ou operações financeiras;
- contratos de franquia;
- outros.

Verifica-se que os temas acima configuram o perfil da arbitragem nacional, mas explicitam, também, a ausência da arbitragem fiscal, o que torna sua aplicação uma ferramenta indispensável à consecução dos ideais de justiça e participação social efetiva - escolha dos cidadãos por vias outras que não a clássica atuação do Poder Judiciário.

O Centro de Estudos das Sociedades de Advogados - CESA, em seu anuário 2021, revela⁹⁴ que o atual estágio de desenvolvimento mundial reclama por uma regulamentação de métodos alternativos para solução de conflitos em matéria tributária.

E mais, aponta que essa é uma tendência mundial, cujo fomento parte da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), cujas diretrizes (Ação 14 do *Base Erosion and Profit Shifting*⁹⁵) perpassam justamente por um modelo multiportas em seara tributária, seja a disputa internacional ou doméstica, valorizando a premente necessidade de se lançar mão de outros meios para além da via clássica judicial.

Esse enaltecimento ao modelo multiportas objetiva relações menos beligerantes e mais colaborativas entre os fiscos e os contribuintes. Nesse cenário, não há mais espaço - ao que tudo indica - para engessamentos que posterguem a utilização da arbitragem sob qualquer auspício, seja a tradicional indisponibilidade do direito público, sejam questões afetas à estrita legalidade.

De maneira simplista, pois que consideramos que o Direito deve ser simples a fim de alcançar a todos os cidadãos, mormente em questões afetas ao Estado e seu direito de "confiscar" bens, para a consecução da solução de litígios em seara tributária e o uso de método alternativo, qual seja, a

⁹⁴ Anuário 2021. Centro de Estudos das Sociedades de Advogados - CESA. Disponível em: <https://cesa.org.br/wp-content/uploads/2023/02/CESA2021.pdf> . Acesso em: 5 set. 2023

⁹⁵ Tradução livre: Erosão das bases fiscais e deslocamento artificial de lucros.

arbitragem, bastaria que o contribuinte, sujeito capaz de direitos, externasse seu interesse em solucionar sua demanda tributária por meio da arbitragem, sem embargos, sem rodeios. De igual forma, o Estado em sua ânsia de ser o mais democrático e visando a participação de seus súditos, deveria, então, permitir a solução da demanda por meio da arbitragem, uma vez que a CF/88 e a legislação amparam tal possibilidade⁹⁶.

Uma ressalva importantíssima se faz necessária, haja vista a existência de órgão paritário em seara fiscal. A necessidade de se diferenciar órgãos paritários da Administração Pública é premente. A uma, porque se não houver tal diferenciação, relega-se a arbitragem a mais uma instância administrativa; a duas, porque a arbitragem requer flexibilidade, e muita liberdade na condução dos trabalhos, de forma que tanto as partes possam “dar o tom” da condução, como também delegarem aos árbitros como se desenrolará o processo arbitral. É dizer: o que torna a arbitragem célere, menos custosa e mais especializada é justamente sua maleabilidade. A possibilidade de se transacionar os meios e formas da arbitragem juntamente com os árbitros é que relevam à arbitragem a uma alternativa próxima e a outro patamar.

Assim, o padrão utilizado pela Administração Pública, em seus órgãos paritários para julgamentos de questões fiscais, não se coaduna com o processo arbitral. A bem da verdade, o modelo em si foge completamente à concepção arbitral. No modelo atual da Administração Pública, os representantes do fisco e dos contribuintes podem ter que submeter suas decisões ao crivo do Poder Judiciário, de forma a esvaziar, dentro do amplo espectro de atuação que possui a arbitram, o propósito de se levar uma demanda a um modelo alternativo, ou seja, leva-se o litígio a um modelo alternativo (representantes de ambas as partes - fisco e contribuintes) para ao final desaguar no Poder Judiciário⁹⁷.

Fato que a arbitragem no Brasil, no campo da tributação, é um caminho sem volta. Independentemente da experiência lusitana, ou da experiência americana, o Brasil inovará nessa seara, de sorte que as peculiaridades do

⁹⁶ Mendonça, Priscila Faricelli . disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-12022014-135619/publico/dissertacao_mestrado_final_Priscila_Faricelli_de_Mendonca.pdf. Acesso em: 4 de out. 2023

⁹⁷ Mendonça, Priscila Faricelli. Op.Cit.

nosso sistema tributário, alinhadas à expertise já avançada da arbitragem comercial (nacional e internacional) servirão de substrato profícuo à implementação da arbitragem tributária. Aliás, não se pode olvidar, como já citado, que atualmente tramitam ao menos três Projetos de Lei (PL`s), sendo que desses, há um mais recente cuja elaboração decorreu da participação de presidente do STF, bem como de entidades de robusta cientificidade, como a Fundação Getúlio Vargas - FGV, e IBATT – Instituto Brasileiro de Arbitragem e Transação Tributárias, donde exsurgiu anteprojeto de lei de arbitragem tributária - apresentado pelo Senador Rodrigo Pacheco como o Projeto de Lei nº 2.486, de 2022 - vai tramitar paralelamente aos Projetos de Lei nº 4.257, de 2019, do Senador Antonio Anastasia e Projeto de Lei nº 4.468, de 2020, da Senadora Daniela Ribeiro⁹⁸.

ARBITRAGEM EM TRIBUTAÇÕES DE ALTA COMPLEXIDADE

Há tributos cuja ocorrência do fato gerador e a sua subsunção à hipótese de incidência não demandam esforço para sua apuração, sendo a simples verificação do “tipo tributário” suficiente para a ilação quanto ao valor a ser recolhido.

Contudo, há situações em que a complexidade da tributação é tão elevada, que a mera leitura do texto constitucional ou legal não trazem solução para a correta inteligibilidade do contribuinte, o que leva a uma enxurrada de ações judiciais a reclamar posicionamento do Estado.

Destrinchando essa complexidade, temos na tributação do consumo uma peculiaridade singular a nível mundial, no qual residem cinco tributos de competência das três esferas da Federação: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI - federal), Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e

⁹⁸ PASQUALIN, Roberto. O tributário na arbitragem v. a arbitragem tributária: como entender a diferença?. REVISTA FÓRUM DE DIREITO TRIBUTÁRIO - RFDT, ano 2023, n. 124, p. página inicial-página final, jul. 2023. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/v2/revista/P142/E52339/107161>. Acesso em: 4 out. 2023.

Serviços (ICMS - estadual), imposto Sobre Serviços (ISS - municipal) e as contribuições federais para o financiamento da seguridade social (PIS/Cofins).

Por sua vez, o IVA – Imposto sobre Valor Agregado, criado em meados do século XX, está presente em 168 países – com os seus conseqüências óbvios de implementação, cujo desenvolvimento local depende de inúmeros fatores, mas que possui um aperfeiçoamento esperado ao longo dos anos. Ou seja, as técnicas a ele relativas vêm sendo aperfeiçoadas.

Tal característica tem uma relevância: é que o IVA é o tributo que o investidor estrangeiro conhece e entende. O simples fato de ter que instalar um escritório ou contratar pessoal para proceder à análise do emaranhado tributário estrangeiro, já são fatores que depõem contra investimentos no país. E isso se dá porque o investidor não está interessado em conhecer sobre os inúmeros impostos que determinado país dispõe; ao contrário, deseja lidar com um efetivo “sistema tributário”, que seja capaz de interagir com os demais regimes tributários do mundo. Ou seja, o investidor deseja realizar um investimento sem solução de continuidade.⁹⁹ Aliás, essa é a defesa do autor (Brigagão), senão vejamos:

Portanto, no que concerne à tributação do consumo, a unificação daqueles cinco tributos em um IVA (federal ou dual) é mandatária. Mas há que ser um sistema efetivamente não cumulativo, que atenda às peculiaridades de todos os setores da economia (entre os quais, destaca-se o de serviços, que gera empregos e tem relevantíssima participação no PIB nacional), que elimine a guerra fiscal, mas de forma que não impeça o exercício da extrafiscalidade pelo Estado, mediante a criação de incentivos que atendam aos anseios e às necessidades da Nação.

Já no que diz respeito à tributação direta (do patrimônio e da renda), a sua complexidade e as inconsistências que apresenta não se comparam às do consumo, antes referidos. Na verdade, nem se aproximam delas. Não obstante, ela apresenta características que podem e devem ser extintas ou aperfeiçoadas: regressividade, existência de tributos que oneram a mesma base (IR e CSL), ausência de correção monetária das faixas de renda tributáveis, regras inconsistentes na tributação da propriedade e transmissão imobiliária (IPTU, IPVA, ITD e ITBI), só para mencionar algumas.

O lucro da pessoa jurídica enfrentou, por décadas, celeumas colossais que perpassaram questões atinentes desde à classificação contábil de renda, até a permissividade de tributação incidente sobre as receitas do ente privado.

⁹⁹ Brigagão, Gustavo. Reforma Tributária. Anuário 2021. Centro de Estudos das Sociedades de Advogados - CESA. Disponível em: <https://cesa.org.br/wp-content/uploads/2023/02/CESA2021.pdf>. Acesso em: 5 set. 2023

Contudo, com o passar dos anos, julgamentos oriundos do STF tornaram essas questões pacíficas, o que nos leva a considerar que a Contribuição Sobre o Lucro Líquido (CSLL) merece, por eleição oportuna para demonstrar a complexidade tributária, destaque para o propósito deste trabalho.

Inicialmente, cumpre esclarecer que a CF/88 alocou as contribuições parafiscais dentro da seara tributária, ou melhor, possuindo caráter tributário.

Consultando a própria CF/88, temos o seguinte excerto:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Por esse trecho, a doutrina sistematizou as contribuições sociais em dois grandes grupos: (i) gerais; e (ii) as de seguridade social (consoante previsão do art. 195, da CF/88).

Na ADI 2.556/DF¹⁰⁰, tal afirmação foi repisada, e assim se reafirmou tratar-se de contribuições sociais gerais e que essas afiguravam-se com natureza tributária e se submetiam à regência do artigo 149, da CF/88.

A par desse introito, temos que analisar definições jurisprudenciais relacionadas à (i) receita, ao (ii) faturamento e ao (iii) lucro - o que, por si só, já denotam a densidade da terminologia que permeia determinados tributos.

Para o STF, quando do julgamento dos Recursos Extraordinários (RREE nº 390.840, 346.084, 358.273 e 357.950), faturamento é a receita bruta das vendas de mercadorias, de serviços ou de mercadoria e serviços. É dizer, para o STF a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente do tipo de atividade por ela exercida e da classificação contábil adotada não configura faturamento (receita bruta), mas a receita, em sentido amplo.

Especificando a terminologia e espancando a dúvida, o STF assumiu que receita e faturamento correspondem a grandezas econômicas distintas e que, portanto, ensejam tratamentos fiscais diferenciados.

¹⁰⁰ ADI 2.556/DF. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2792333>. Acesso em: 5 set. 2023

Destarte, receita, segundo o STF¹⁰¹, designa o gênero, compreensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial. Todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, receita (gênero).

Já o termo "faturamento", segundo o STF, corresponde, sim, à percepção/recebimento de valores, mas com a diferença de que tais valores são oriundos apenas da atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços, é dizer, relativas à venda de mercadorias e de serviços.

A par desses conceitos, imperioso aduzir o conceito do terceiro já citado alhures, qual seja, o lucro. Para o STF, a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda (IR), cuja constitucionalidade já foi afirmada (RE 138.284/CE¹⁰²), podendo, em razão disso, ser objeto específico de contribuição social da seguridade social, o que, em apertada síntese, informa que a base de cálculo da CSLL é o lucro da pessoa jurídica, como prescrito na Constituição.

Uma observação importante é cabível para, em tempo, diferenciar o lucro - base da CSLL - e o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ). Nos termos do Decreto nº 9.580/18, "o lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo decreto nº 9.580/18"¹⁰³.

Acrescente-se àquela que não é cabível a aplicação/reivindicação do *bis in idem*. É que para o STF, ambas as hipóteses de incidência (do imposto de renda de pessoa jurídica) e (da contribuição social sobre o lucro líquido) foram editadas pelo constituinte originário, o que torna a aplicação do brocardo

¹⁰¹ JÚNIOR ALVES, Luís Carlos Martins. A CSLL das receitas de exportação. REVISTA FÓRUM DE DIREITO TRIBUTÁRIO - RFDT, ano 2010, n. 48, p. página inicial-página final, nov. 2010. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/v2/revista/P142/E20963/35230>. Acesso em: 5 set. 2023

¹⁰² RE nº 138.284/CE. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>. Acesso em: 5 set. 2023

¹⁰³ Decreto nº 9.580/18. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm#art4. Acesso em: 5 set. 2023

indevida¹⁰⁴. Noutra dizer, é constitucional a aplicação de ambas exações quando a previsão decorre da própria CF/88, tendo sua validade extraída da própria Constituição.

Assim, se a definição de tais impostos/contribuições é encontrada na legislação, é corolário óbvio que a distinção entre ambos é meramente legal, independentemente de conceitos/classificações contábeis.

Júnior Alves¹⁰⁵, simplificando a jurisprudência, leciona que:

(i) Receita: todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, receita (gênero);

(ii) Faturamento: compreende apenas os valores oriundos do exercício da "atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços" (venda de mercadorias e de serviços);

(iii) Lucro: o resultado positivo do exercício, ou seja, o valor das receitas da empresa, descontados os custos e despesas operacionais e não operacionais.

Não bastassem questões afetas ao *nomen iuris* que não são manejadas isoladamente sem o empréstimo de outros ramos do saber (economia e/ou contabilidade), há particularidades tais para a apuração dessa receita de pessoa jurídica que envolvem, p.ex., a opção por uma apuração trimestral (regra) e a opção de apuração anual - esta, sim, eventual.

Patente que a complexidade envolvendo um tributo - apenas um de muitos - é suficiente para reclamar a atuação de várias áreas do saber, como economia, contabilidade, administração e outras.

Assim, o ponto nevrálgico não é quanto às questões de direito (interpretação dos fatos jurídicos), mas principalmente para as questões de fato (certeza da ocorrência do fato gerador) e, a partir dessa hipótese de incidência, ou seja, a sua ocorrência, é que há uma análise por parte de várias especialidades com fito a melhor elucidação para, ao fim, se aplicar o Direito ao caso concreto.

¹⁰⁴ Bomtempo, Luiz Gonçalves. Cumulação das multas de ofício por inadimplência da antecipação e do recolhimento do IRPJ e da CSLL. Disponível em: <https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/handle/tede/2092>. Acesso em: 5 set. 2023

¹⁰⁵ JÚNIOR ALVES, Luís Carlos Martins Alves Júnior. *Op.Cit.*

Se há discussão remanesce a respeito da arbitrabilidade objetiva no que toca ao interesse público, certo que é razoável, a fim de aplacar o dissenso, submeter ao juízo arbitral não as questões propriamente tributárias (sujeito passivo, base de cálculo e etc.), mas questões outras que têm sobrestado o julgamento de causas tributárias e estão, por óbvio, afetas à outras áreas do saber jurídico (civil, comercial) ou extrajurídico (contábil, econômico e etc), reclamando um olhar equilibrado e sem atropelo à doutrina, cujo resultado favorece a aplicação da arbitragem tributária.

Visto, *v.g.*, a quantidade de definições para apontar o *discrímen*, ou seja, a linha tênue que diferenciará o imposto de pessoa jurídica e a contribuição de pessoa jurídica incidente sobre o seu lucro, já se pode imaginar o tamanho do caminho a se percorrer até que se tenha uma sentença de primeiro grau de jurisdição e, como seu desdobramento, os recursos que advirão, em regra, sobre todo esse processo, postergando a decisão final - o que ocorrerá, por semelhante modo, a cada um dos processos que adentram o vestíbulo judicial clássico. É reconhecer: a complexidade inerente a uma contribuição como a CSLL elevada a enésima potência quando do ajuizamento por inúmeras pessoas jurídicas, aliada a todos os demais tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico) que aportarão ao Poder Judiciário torna, por mais que haja aumento significativo de pessoal, uma tarefa hercúlea. Tal constatação reclama, inevitavelmente, por um modelo multiportas.

Por óbvio, o raciocínio supra vai de encontro ao cenário de clareza singular, donde se extrai, sem esforço, *p.ex.*, que determinado imposto incidirá à monta de 5% de determinado bem (suponhamos, a grosso modo, o Imposto sobre Veículo Automotor). Ora, não é complexo e não se espera consensualidade ou uma via alternativa para se apurar que o proprietário de um veículo de cinquenta mil terá que arcar com um pagamento de dois mil e quinhentos reais. Não é essa a proposta que nutre a defesa de um modelo arbitral em seara tributária, *in totum*. A *ratio* para introduzir e sedimentar a arbitragem, em direito tributário, é para questões outras, de maior complexidade, em que se engajam diversos atores para o fiel deslinde de todo

o arcabouço que orbita determinado tributo, seja um imposto, seja, como no caso ora analisado, uma contribuição.

E isso se reverbera, muito mais intensamente, pelo emaranhado de minudências que ficam pendentes de análise de Recurso Extraordinário junto ao STF. Tal repercussão para um tribunal superior (ou, tecnicamente, supremo), cujo mister se amarra, em tese, em questões eminentemente constitucionais, lança, sobre o próprio STF, inúmeras questões tributárias que reclamam por seu posicionamento, haja vista a fonte precípua da matéria tributária arraigar-se na CF/88.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Quantificável que boa parte da estrutura dos nossos tribunais exaure-se para julgamento de ações executivas fiscais, dado o seu volume e a incapacidade de o Poder Judiciário, como via tradicional clássica, dar vazão a essa quantidade de processos que aportam a esse Poder.

A prática persistente de se utilizar a via tradicional clássica (ações anulatórias ou declaratórias, medidas cautelares mandados de segurança e *habeas data*) ou, no máximo, as ações de transação encontradas pelo contencioso administrativo não têm sido suficientes à prestação jurisdicional a contento.

Ou seja, à exceção do contencioso administrativo, a discussão judicial tem sido considerada a única opção quando se trata de contencioso tributário, por mais que a via seja morosa, a efetividade da solução judicial clássica e a participação dos cidadãos de maneira efetiva ficam muito aquém dos ditames constitucionais. A complexidade do sistema tributário e a especificidade das controvérsias demonstram que a especialização constante da arbitragem poderia auxiliar positivamente o Poder Judiciário na tentativa de redução da taxa de congestionamento, transparecendo maior alcance e melhor acesso aos litigantes, redundando em maior credibilidade¹⁰⁶ no sistema de justiça pátrio.

É o justo manejo dessas questões que determinados tributos, devido a sua complexidade e, por que não, indefinição fática e jurídica, reclamam por uma maior perfusão de métodos alternativos junto ao direito tributário. Tal perfusão se justifica ante a passagem de um sem número de casos tributários que sobrecarregam a via tradicional clássica, cuja ausência de multiplicidade de portas, ou seja, outras vias alternativas de solução de litígios, poderia vir ao

¹⁰⁶ ICJBrasil. O Índice de Confiança na Justiça no Brasil (ICJBrasil) é um levantamento de natureza qualitativa, realizado em sete estados brasileiros e no Distrito Federal, com base em amostra representativa da população. O seu objetivo é acompanhar de forma sistemática o sentimento da população em relação ao Judiciário brasileiro. Retratar a confiança do cidadão em uma instituição significa identificar se o cidadão acredita que essa instituição cumpre a sua função com qualidade, se faz isso de forma em que benefícios de sua atuação sejam maiores que os seus custos e se essa instituição é levada em conta no dia-a-dia do cidadão comum. ICJBrasil é composto por dois subíndices: 1) um subíndice de percepção, pelo qual é medida a opinião da população sobre a Justiça e a forma como ela presta o serviço público; e 2) um subíndice de comportamento, pelo qual procuramos identificar se a população recorre ao Judiciário para solucionar determinados conflitos. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/30922> . Acesso em: 6 out. 2023

encontro da necessidade de esvair o congestionamento da justiça tradicional. Assim como as demandas caminham para a renovação diária, e de igual modo às necessidades do ser humano são infinitas, há de se olhar para uma alternativa, a fim de que não se atribua o congestionamento judicial como uma causa decorrente única e exclusivamente de (in)competência do Poder Judiciário.

Insistir no modelo tradicional tem custado mais para o Estado, repercutindo na esfera patrimonial individual e redundado em mais do mesmo - maior congestionamento, morosidade e descrença por parte dos atores envolvidos no processo de arrecadação de receitas para o Tesouro.

A proposta de uma arbitragem tributária não é confrontar conceitos que possuem fluidez tradicional em nosso direito pátrio, herdado do *civil law*, tampouco se propõe um atropelo de legislação. A arbitragem não se subsume satisfatoriamente em casos de absoluta certeza e baixa complexidade, cuja simples verificação de hipótese de incidência e a possibilidade de se proceder à apropriação legal dos recursos individuais dos cidadãos ou patrimônio empresarial (*lato senso*) mostram-se lícitos para manterem-se na estrita legalidade; tampouco exigem tempo para uma reflexão atenta às questões afetas à determinado tributo. Definitivamente, não.

Considerando tais nuances, e relendo o cenário apresentado em números do próprio CNJ, que cotejados à realidade - pensar alternativas tributárias para a melhor arrecadação e a não diluição de receitas em decorrência de morosidade e perdas judiciais envolvendo o contribuinte *versus* Fazenda Pública - é que se mostra premente a aplicação de uma arbitragem no campo tributário, com base legal, sem relegar a questão do interesse público, evitando-se, assim, dissensos e insatisfações que possam vir a macular a ideia de um modelo comprovadamente célere, qualificado e que resulta em maior participação dos cidadãos, gerando, em última análise, uma democracia participativa concreta.

REFERÊNCIAS

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual. Belo Horizonte: Fórum, 2010

MACHADO, Carlos Henrique. Modelo multipartas no direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021. Pags. 73

BUZZI Marco Aurélio Gastaldi. A arbitragem na União Europeia, nos Estados Unidos da América e no Mercosul. In: RIBEIRO, Paulo Dias de Moura; FROTA, Cristiane de Medeiros Brito Chaves (coord.). 25 anos de diálogos jurídicos: coletânea do Seminário de Verão de Coimbra. Belo Horizonte: Fórum, 2022.p. 135-15

OSNA, Gustavo. O “acordo de não persecução cível” no direito brasileiro: primeiras considerações. A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional, Belo Horizonte, ano 22, n. 87, p. 99-106, jan./mar. 2022. DOI: 10.21056/aec.v22i87.1468.

BUZZI Marco Aurélio Gastaldi. A arbitragem na União Europeia, nos Estados Unidos da América e no Mercosul. In: RIBEIRO, Paulo Dias de Moura; FROTA, Cristiane de Medeiros Brito Chaves (coord.). 25 anos de diálogos jurídicos: coletânea do Seminário de Verão de Coimbra. Belo Horizonte: Fórum, 2022.p. 135-156

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. Arbitragem nos contratos da Administração Pública. Revista Brasileira de Alternative Dispute Resolution – RBADR, Belo Horizonte, ano 01, n. 01, p. 101-123, jan./jun. 2019.

BOSSA, Gisele Barra; Vasconcelos, Mônica Pereira Coelho de. Arbitragem Tributária e a Reconstrução do Interesse Público. In Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa. Coordenação

Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. Revista dos Tribunais. Thomson Reuters. 2ª Edição rev., atua. e ampl. - São Paulo, Thomson Reuters Brasil, 2019.

Agência Senado. <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/05/02/cae-aprova-possibilidade-de-mediacao-tributaria-na-cobranca-de-impostos>
<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/09/justica-em-numeros-2023-010923.pdf> . Acesso em: 20 set. 2023.

IVANKIO, Isabella; Bittebir, Lucas Manoel Gouveia. A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL: ENTRAVES E PERSPECTIVAS. Periódico Galha Azul. Edição 2 out/nov. 2020

Metas Nacionais 2023. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/01/metas-nacionais-aprovadas-no-16o-enpj.pdf>. Acesso em: 20 set. 2023

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O sistema Tributário Brasileiro: uma análise crítica. Em: Shoueri, Luís Eduardo; Bianco, Joao Francisco (coords.); Castro, Leonardo Freitas de Moraes e; Duarte Filho; Paulo César Teixeira (orgs). Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

<https://www.consumidor.gov.br/pages/conteudo/sobre-servico>. Acesso em: 21 set. 2023

KARSTEN, Frank. Beckman, Karel. Além da democracia. 1ª Edição. Instituto Rothbard. 2012. Páginas 34

<https://www.manualdaquimica.com/fisico-quimica/entropia.htm>. Acesso em: 21 set. 2023

CAVALCANTE FILHO, João Trindade. Processo Legislativo Constitucional. 6ª ed. rev. ampl. e atual. - São Paulo: Ed. Juspodivm, 2023.

FERREIRA Filho, Manoel Gonçalves; Do processo legislativo. – 7. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2012

FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Transação tributária: o direito brasileiro e a eficácia da recuperação do crédito público à luz do modelo norte-americano. Curitiba: Juruá, 2014.

<https://adr.gov/>. Acesso em 23 set. 2023

SUNDFELD, C. A., & Câmara, J. A. (2008). o Cabimento da Arbitragem nos Contratos Administrativos. Revista De Direito Administrativo, 248, 117–126. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/41529>. Acesso em 22 set. 2023

REIS, H. F., & Lara, F. T.. (2022). Um estudo empírico dos fatores preditivos da autocomposição. Revista Direito FGV, 18(2), e2221. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rdgv/a/J9TPhXZQqF7P5nnXSctxJvC/>. Acesso em: 22 set. 2023
https://issuu.com/caad.arbitragem/docs/newsletter_caad_n1_2016. Acesso em: 23 set. 2023.

DAL PIVA, Abner Eberle. A contingência no direito tributário e os métodos alternativos de resolução de conflitos. In: Arbitragem Tributária Fundamentos E Procedimento. Belo Horizonte: Fórum, 2023. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L5593/E5824/40471>. Acesso em: 28 ago. 2023.

<https://www.conjur.com.br/dl/principais-temas-arbitragens-sao.pdf>. Acesso em: 28 set. 2023.

Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/servicos/dje/listarDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&numero=633782&classe=RE#> . Acesso em: 7 out. 2023.

Disponível em: <https://www.gov.br/agu/pt-br/composicao/cgu/cgu/neadir/apresentacao>. Acesso em: 5 set. 2023.

LEMES, Selma. Arbitragem na Administração Pública. Fundamentos jurídicos e eficiência econômica. São Paulo, Saraiva, 2007. Disponível em: <https://direito.ufes.br/sites/direito.ufes.br/files/field/anexo/Seminário%2016.07%20-%20Arbitragem%20e%20a%20Administração%20Pública.pdf> ; Acesso em: 1 out. 2023 .

MENDONÇA, Priscila Faricelli . disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-12022014-135619/publico/dissertacao_mestrado_final_Priscila_Faricelli_de_Mendonca.pdf. Acesso em: 4 de out. 2023.

PASQUALIN, Roberto. O tributário na arbitragem v. a arbitragem tributária: como entender a diferença?. REVISTA FÓRUM DE DIREITO TRIBUTÁRIO - RFDT, ano 2023, n. 124, p. página inicial-página final, jul. 2023. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/v2/revista/P142/E52339/107161>. Acesso em: 4 out. 2023.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. A transação em matéria tributária. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. doi:10.11606/D.2.2017.tde-03042017-140125. Acesso em: Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03042017-140125/pt-br.php> . Acesso em: 5 set. 2023.

TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação Judicial como Medidas Alternativas para Resolução de Conflitos entre Administração e Contribuintes - simplificação e eficiência administrativa. REVISTA FÓRUM DE

DIREITO TRIBUTÁRIO - RFDT, ano 2003, n. 2, p. página inicial-página final, mar. 2003. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/v2/revista/P142/E10614/19580>. Acesso em: 4 set. 2023.

MACÊDO, Manoel Moacir Costa. Metodologia científica aplicada. 2. ed. Brasília-DF: Scala Gráfica e Editora, 2009.

LAVILLE, Christian; DIONNE Jean. A construção do saber: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas. Tradução: MONTEIRO, Heloísa; SETTINERI, Francisco. Porto Alegre: Editora Artes, 1999.

TJDFT: Jurisprudência. Disponível em: https://www.tjdft.jus.br/consultas/jurisprudencia/jurisprudencia-em-temas/cdc-na-visao-do-tjdft-1/principios-do-cdc/copy2_of_aplicabilidade-do-cdc-as-relacoes-juridicas-entre-entidade-de-previdencia-privada-e-seus-participantes#:~:text=Tema atualizado em 31/5,enseja indenização por danos morais. Acesso em: 4 set. 2023.

VITORELLI, Edilson. Tipologia dos litígios: um novo ponto de partida para a tutela coletiva. Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro no 77, jul./set. 2020. Disponível em: https://www.mprj.mp.br/documents/20184/1904662/Edilson_Vitorelli.pdf . Acesso em: 4 set. 2023.

CARVALHO, André Luís. O princípio da transparência fiscal sob o aspecto material: a consolidação nacional das contas públicas e a integridade do endividamento público. 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; Nascimento, Carlos Valder do. Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal. 6ª edição, São Paulo : Saraiva, 2012.
Brito, Edvaldo. Direito Tributário e Constituição. Estudos e Pareceres. 1ª Edição, São Paulo: Atlas, 2016.

BLIACHERIENE, Ana Carla. Direito Financeiro. Série universitária. Editora Elsevier. 2012.

OLIVEIRA, Fernando Henrique Fernandes de. O Brasil na arbitragem comercial internacional: Teoria, História e Instituições Contemporâneas. Dissertação de mestrado apresentada na UCB. Brasília, 2012. Acesso em: 05 set. 2023.

Disponível em: <https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/handle/123456789/268>

NETO, Carlos Augusto Daniel. Meios Alternativos de composição de conflitos e sua incidência no âmbito da persecução do crédito tributário. Thomson Reuters Brasil Conteúdo e Tecnologia Ltda. 2019.

JÚNIOR ALVES, Luís Carlos Martins Alves Júnior. A CSLL das receitas de exportação. REVISTA FÓRUM DE DIREITO TRIBUTÁRIO - RFDT, ano 2010, n. 48, p. página inicial-página final, nov. 2010. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/v2/revista/P142/E20963/35230>. Acesso em: 5 set. 2023.

ADI 2.556/DF. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2792333> . Acesso em: 5 set. 2023

RE nº 138.284/CE. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091> . Acesso em: 5 set. 2023

Decreto nº 9.580/18. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm#art4 . Acesso em: 5 set. 2023

BOMTEMPO, Luiz Gonçalves. Cumulação das multas de ofício por inadimplência da antecipação e do recolhimento do IRPJ e da CSLL. Disponível em: <https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/handle/tede/2092>. Acesso em: 5 set. 2023.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Arbitragem em Direito Tributário. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista43/Revista43_218.pdf. Acesso em: 8 out. 2023

MACHADO, Hugo de Brito. Transação e Arbitragem no âmbito tributário. REVISTA FÓRUM DE DIREITO TRIBUTÁRIO - RFDT, ano 2007. Belo Horizonte: Fórum

Anuário 2021. Centro de Estudos das Sociedades de Advogados - CESA. Disponível em: <https://cesa.org.br/wp-content/uploads/2023/02/CESA2021.pdf> . Acesso em: 5 set. 2023.

ICJBrasil. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/30922> . Acesso em: 5 set. 2023

BRIGAGÃO, Gustavo. Reforma Tributária. Anuário 2021. Centro de Estudos das Sociedades de Advogados - CESA. Disponível em: <https://cesa.org.br/wp-content/uploads/2023/02/CESA2021.pdf> . Acesso em: 5 set. 2023

MARRARA, Thiago; Torelli, João Otávio Pinto. Arbitragem e Administração Pública – Considerações sobre propostas de alteração da legislação. R. de Dir. Público da Economia – RDPE | Belo Horizonte, ano 12, n. 46, p. 223-248, abr./jun. 2014. Acesso em: 8 set. 2023

Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/144536> . Acesso em: 8 set. 2023



Campus I - QS 07 – Lote 01 – EPCT – Águas Claras – Brasília – DF CEP: 71966-700 - (61) 3356-9000
Campus Avançado Asa Norte - SGAN 916 Módulo B Avenida W5 - CEP: 70790-160 - Brasília/DF - Telefone: (61) 3448-7134
Campus Avançado Asa Sul - SHIGS 702 Conjunto 2 Bloco A - CEP: 70330-710 - Brasília/DF - Telefone: (61) 3226-8210