

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

FACULDADE DE DIREITO

ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: DISCUSSÃO PRINCIPOLÓGICA SOBRE A  
VIABILIDADE DOS CONTRATOS FISCAIS NO BRASIL

Orientadora: Profa. Dra. Martha Toribio Leão

Aluno: Luiz Guilherme Martins Castaldo Picarelli Guimarães

Trabalho de Conclusão de Curso: Direito Diurno

Turma /10ºE

São Paulo

2022

## Abreviaturas e Siglas

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

CARF – Conselho de Administração de Recursos Fiscais

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CCiF – Centro de Cidadania Fiscal

CF/88 – Constituição Federal de 1988

CNJ – Conselho Nacional de Justiça

CTN – Código Tributário Nacional

CPC/15 – Código de Processo Civil de 2015

CRP – Constituição da República Portuguesa

DGAIEC – Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo

DGCI – Direção-Geral dos Impostos

OAB – Ordem dos Advogados do Brasil

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

LA – Lei de Arbitragem

LEF – Lei de Execuções Fiscais

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

PIB – Produto Interno Bruto

PL – Projeto de Lei

STA – Supremo Tribunal Administrativo

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TAD – Tribunal Arbitral do Desporto

RJAT – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária

UFRGS – Universidade Federal do Rio Grande do Sul

LUIZ GUILHERME MARTINS CASTALDO PICARELLI GUIMARÃES

ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: DISCUSSÃO PRINCÍPIOLÓGICA SOBRE A  
VIABILIDADE DOS CONTRATOS FISCAIS NO BRASIL

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado à Faculdade de Direito da  
Universidade Presbiteriana Mackenzie,  
como requisito parcial à obtenção do grau  
de Bacharel em Direito.

ORIENTADORA: Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Martha Toribio Leão

São Paulo

2022

LUIZ GUILHERME MARTINS CASTALDO PICARELLI GUIMARÃES

ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: DISCUSSÃO PRINCÍPIOLÓGICA SOBRE A  
VIABILIDADE DOS CONTRATOS FISCAIS NO BRASIL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à  
Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana  
Mackenzie, como requisito parcial à obtenção do grau  
de Bacharel em Direito.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

---

Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Martha Toribio Leão

---

Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Mariana Baeta Neves Matsushita

---

Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Clara Gomes Moreira

# **ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: DISCUSSÃO PRINCÍPIOLÓGICA SOBRE A VIABILIDADE DOS CONTRATOS FISCAIS NO BRASIL**

Luiz Guilherme Martins Castaldo Picarelli Guimarães <sup>1</sup>

**RESUMO:** O presente artigo tem por objetivo estudar a viabilidade da implementação da arbitragem tributária no Brasil à luz dos princípios Constitucionais do Direito Tributário, do Direito Administrativo e do Direito Processual Civil. Em um primeiro momento, o artigo debruça-se sob a análise desses diversos princípios desses ramos do Direito, procurando sopesá-los e demonstrar os eventuais óbices frente à viabilidade e compatibilidade constitucional e infraconstitucional da arbitragem tributária no ordenamento vigente. Após tal análise, o artigo busca trazer apontamentos do Direito Comparado, a partir do exame do ordenamento de Portugal, para que sejam emprestadas as boas práticas desse ordenamento, bem como, contornados os desafios e problemas já ocorridos e superados por essa experiência.

**ABSTRACT:** This article aims to investigate the principles of many branches of law such as tax law, administrative law, and civil procedure law to study the constitutionality and viability of tax arbitration in Brazil. Primarily, the article focuses on assessing these multiple principles regarding these branches with respect to some obstacles regarding the constitutional viability and compatibility of tax arbitration under the current legal order. After this analysis, this article sought to bring experiences from comparative law such as Portugal experiences, in order to observe the sound practices, obstacles and distresses under those juridical orders.

**PALAVRAS-CHAVE:** Arbitragem tributária. Constitucionalidade. Princípios. Direito Comparado.

**KEYWORDS:** Tax Arbitration. Constitutionality. Principles. Comparative Law.

**SUMÁRIO:** Introdução – 1. A constitucionalidade da arbitragem tributária. – 2. Apontamentos infraconstitucionais da arbitragem tributária face aos contratos fiscais e aos PL n° 4.257/2019 e n° 4.468/2020– 3. Análise do direito comparado: o exemplo da arbitragem em Portugal – Conclusões. Bibliografia.

---

<sup>1</sup> Bacharelado em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie e Bacharel em Administração Pública pela FGV EAESP.

## INTRODUÇÃO E CONTEXTUALIZAÇÃO – O CENÁRIO ATUAL DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

O contexto fiscal no Brasil contemporâneo envolve diversos problemas que comprometem a economia do país. Em especial, ao atingir a marca de R\$ 5,44 trilhões<sup>2</sup>, conforme o *Relatório Contencioso Tributário no Brasil* realizado pelo Insper, o país passa a ter 75% do PIB em dívida ativa<sup>3</sup>.

Esses recursos em um sistema eficiente, no *custo de oportunidade*<sup>4</sup>, poderiam ser revertidos ao setor privado, ou mesmo, ao próprio Estado brasileiro, sem permanecer estagnados no Poder Judiciário sob o crivo dos entes federativos nos processos administrativos. Tal situação é prejudicial tendo em vista a necessidade da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, bem como de todas as obrigações acessórias decorrentes da existência desses conflitos, da apresentação contábil desse passivo tributário e da própria correção inflacionária sobre ele.

Ademais, ao considerar que os processos tributários tramitam em média por, no mínimo, 10 (dez) anos, e, no máximo, 15 (quinze), conforme estudo realizado pelo UFRGS<sup>5</sup>, resta evidente o deslocamento de esforço do Contribuinte e do Fisco para bem cumprir essas obrigações recíprocas e consequentes do contencioso tributário. Surge, dessa conjuntura, a necessidade e a oportunidade de encontrar via mais eficiente para solucionar conflitos entre as referidas partes. Com efeito, é importante que a discussão de mérito seja o foco principal, pois o judiciário dispende tempo excessivo com a revisão de questões processuais<sup>6</sup>.

---

<sup>2</sup> CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO NO BRASIL. 2020. Insper Instituto de Ensino e Pesquisa. Relatório 2020 - Ano de referência 2019. São Paulo, jan. 2021. Disponível em: <https://www.google.com/search?q=CONTENCIOSO+TRIBUT%C3%81RIO+NO+BRASIL&oq=CONTENCIOSO+TRIBUT%C3%81RIO+NO+BRASIL&aqs=chrome..69i57j35i39j0i22i30i457j0i22i30i2.132j0j9&sourceid=chrome&ie=UTF-8#> Acesso em 21 out. 2021.

<sup>3</sup> Considera-se dívida ativa o que é balizado pelo CTN no Art. 201 que determina que “*Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.*”.

<sup>4</sup> PEREIRA, Anísio Cândido; SOUZA, Benedito Felipe de; REDAELLI, Dauro Rodrigues; IMONIANA, Joshua Onome. *Custo de Oportunidade: Conceitos e Contabilização*. Caderno de Estudos nº 02, São Paulo, FIPECAFI – Abril/1990. p. 4. Aqui, compreende-se tal conceito na definição econômica de Frederick Von Wieser para delimitar o valor de um fator de produção utilizado em uma situação alternativa que acarreta o sacrifício/abandono de outras – *in casu*, o trabalho e esforço empenhado pelo contribuinte para bem cumprir as obrigações tributárias inerentes do contencioso tributário.

<sup>5</sup> BRASIL. UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL. *Inter-relações entre o processo administrativo e o judicial (em matéria fiscal) a partir da identificação de contenciosos cuja solução deveria ser tentada previamente na esfera administrativa*. Porto Alegre: UFRGS, 2010-2011. 2 v. em 1. Relatório final da pesquisa jus-doutrinária comparada, realizada pela Faculdade de Direito da UFRGS.

<sup>6</sup> BRASIL. UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. *As inter-relações entre o processo administrativo e o judicial, sob a perspectiva da segurança jurídica do plano da concorrência econômica e da eficácia da regulação pública*. São Paulo:

Nesse sentido, antes de aprofundar a questão nuclear deste trabalho, mister contextualizar que a atual conjuntura econômica fiscal faz surgir a necessidade de novos projetos de reforma tributária que visem mitigar os riscos jurídicos e fiscais do sistema tributário nacional. Nas atuais propostas, nada se menciona em arbitragem tributária, apesar de haver discussões acadêmicas com mais de 20 (vinte) anos e que contemplam a matéria<sup>7</sup>. O Brasil precisa buscar alternativas para fortalecer a segurança jurídica, sobretudo nas questões tributárias.

Nesse contexto, a implementação e o incentivo aos contratos fiscais podem ser medida viável ao ordenamento brasileiro, como meio compatível e coerente com a Constituição Federal de 1988, com a legislação complementar geral e com os princípios pertinentes, e como inovação e meio consensuado da atuação da Administração Tributária às demandas sociais.

Nesse sentido, cabe considerar o Direito Tributário tanto isoladamente, com seus princípios e características próprias, quanto em perspectiva multidisciplinar, para debater as características em que a Arbitragem e o Direito Tributário podem se integrar para proporcionar inovações no ordenamento jurídico brasileiro, e aprimorar a qualidade e na eficiência das decisões jurídicas.

Este trabalho almeja em desenvolver debate inerente à implementação da arbitragem tributária no Brasil demonstrando os desafios à sua constitucionalidade. Em especial, são objetivos (i) examinar a (in)compatibilidade da arbitragem tributária com a CF/88 e com os princípios do Direito Tributário e do Direito Processual; (ii) definir as características da arbitragem como contrato fiscal sopesando a legislação constitucional e infraconstitucional cabível; (iii) buscar no Direito Comparado a ratificação dessa compatibilidade a partir da análise dos exemplos de Portugal. Cada um desses objetivos merece análise pormenorizada.

## **1. A CONSTITUCIONALIDADE DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA**

Conforme mencionado, é objetivo do trabalho debater a (in)constitucionalidade da arbitragem tributária, apontando-se os desafios que a implementação desse instituto poderá enfrentar dentro do ordenamento brasileiro. Dessa forma, propõe-se uma análise

---

USP, [2011]. 317 p. Relatório final da pesquisa conduzida e orientada por: Prof. Dr. Tercio Sampaio Ferraz Junior, Prof. Dr. Juliano Souza de Albuquerque Maranhão e Prof. Dr. Paulo Furquim de Azevedo.

<sup>7</sup> Neste trabalho, são abordadas 40 referências de artigos, dissertações, doutrinas e pesquisas elaboradas sobre a temática e sobre conceitos pertinentes.



crítica e ponderada dos princípios constitucionais tributários, dos princípios do processo civil e do Direito Administrativo. No âmbito dos princípios constitucionais tributários, serão examinados os princípios (i) da legalidade e da estrita legalidade (ii) da indisponibilidade das rendas e dos bens públicos e da regra da vinculação à lei da atividade da tributação; (iii) da supremacia do interesse público; e (iv) da segurança jurídica. No âmbito do processo civil, serão analisados os seguintes princípios: (i) da jurisdição estatal (ii) do devido processo legal; (iii) do contraditório; (iv) da ampla defesa; (v) da igualdade das partes; e (vi) da imparcialidade do juiz. E, por fim, no âmbito do Direito Administrativo, serão verificados os seguintes princípios: (i) da moralidade; (ii) da eficiência; (iii) da impessoalidade; e (iv) da publicidade. É o que se passa a fazer.

Em primeiro lugar, destaca-se o princípio da estrita legalidade decorrente dos arts. 5º II e 150, inciso I, da CF/88<sup>8</sup>. O referido princípio veda a cobrança ou aumento de tributos pelos entes federados sem lei que o estabeleça e determina que a descrição da tipicidade tributária, do fato jurídico e dos dados da relação obrigacional deve ser pormenorizada pela lei<sup>9</sup>. Nesse sentido, é preciso avaliar a compatibilidade do instituto da arbitragem tributária, que permite mudanças na estrutura da obrigação tributária, com a legalidade tributária.

O princípio da estrita legalidade é mantenedor do Estado de Direito, pois atua para limitar os poderes públicos e vincula a Administração, o Fisco, o juiz e o próprio legislador à Constituição para salvaguarda dos direitos individuais, sociais, coletivos e difusos<sup>10</sup>. O legislativo,<sup>11</sup> como grande responsável pela edição e alteração de normas, deve proceder consensualmente à sociedade para transformações no ordenamento brasileiro<sup>12</sup>, mesmo que esteja disposto no art. 171 do CTN autorização à faculdade da transação entre o Fisco e o sujeito passivo<sup>13</sup>. No processo tributário, a legalidade perpassa inevitavelmente pelo devido processo legal, pelo contraditório, pela ampla defesa e obsta discussão que não seja pela lei tributária<sup>14</sup>.

---

<sup>8</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Edição, revista ampliada e atualizada. São Paulo. Malheiros, 2013. p. 275.

<sup>9</sup> Idem. pp. 271-277.

<sup>10</sup> Idem. Ibidem.

<sup>11</sup> *In casu*, conforme art. 48, inciso I da CF/88.

<sup>12</sup> Idem. pp. 277.

<sup>13</sup> FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva. *A Constitucionalidade da Nova Lei de Arbitragem*. São Paulo, Oliveira Rocha. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 17, p. 44-48, fev., 1997.

<sup>14</sup> MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Transação e Arbitragem nas Controvérsias Tributárias*. Tese de Mestrado apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. p. 84.

Isto posto, a eventual edição de Lei Complementar que altere o CTN e autorize a implementação da arbitragem tributária aos entes federativos como forma de suspensão e extinção do crédito tributário<sup>15</sup>, em especial atenção aos arts. 151 e 156 do CTN<sup>16</sup>, e pela edição de Lei Ordinária para regulamentação do processo arbitral tributário, viabilizaria formalmente a implementação da arbitragem tributária à luz do art. 146 da CF/88<sup>17</sup>.

Contudo, a mera edição da lei somente imporá os limites, critérios e parâmetros<sup>18</sup> à realização da arbitragem tributária, e não seria suficiente à implementação, posto que a legalidade dos arts. 5º II e 150, inciso I da CF/88 deve estar sopesada a outros princípios e à compatibilidade com o texto constitucional. Em essência, não há como, pela mera disposição legal, ser viável a arbitragem tributária.

Dessa maneira, além do princípio da legalidade, outro óbice encontrado à constitucionalidade da arbitragem tributária envolve o princípio da indisponibilidade das rendas e dos bens públicos e da regra da vinculação à lei da atividade da tributação, o que impede que a arbitragem tributária parta da Lei 9.307/96<sup>19</sup>. Esse princípio torna o crédito tributário indisponível aos entes federativos, todavia, esse fato não afasta a possibilidade de que o Fisco e o contribuinte negociem o método para a solução da controvérsia antes de sua constituição definitiva do tributo<sup>20</sup>. Contudo, é necessário esclarecer que o tributo em si não pode depender da vontade das partes para ser objeto de negociação, só é viável de disposição o método para a solução do conflito, sem prejuízo à jurisdição.

Ademais, é indisponível e vedada apenas a discussão sobre o montante incontroverso, e não a percepção dos fatos e dos direitos que se apresentam adequadamente no exercício jurisdicional, tal qual o juízo arbitral<sup>21</sup>. Ainda, a opção pelo

---

<sup>15</sup> MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Transação e Arbitragem nas Controvérsias Tributárias*. Tese de Mestrado apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. p. 84.

<sup>16</sup> PISCITELLI, Tathiane. *Há ambiente institucional para o uso de métodos alternativos de resolução de conflitos em matéria tributária?* Arbitragem em Direito Público. FGV. p. 247.

Para que o procedimento arbitral seja causa de suspensão da exigibilidade e a sentença arbitral seja causa de extintiva da obrigação tributária.

<sup>17</sup> MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Transação e Arbitragem nas Controvérsias Tributárias*. Tese de Mestrado apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. p. 87.

<sup>18</sup> HONDA, Hécio. *Desafios para adoção da arbitragem tributária no Brasil*. Arbitragem em Direito Público. FGV. P. 236.

<sup>19</sup> FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva. *A Constitucionalidade da Nova Lei de Arbitragem*. São Paulo, Oliveira Rocha. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 17, p. 44-48, fev., 1997.

<sup>20</sup> HONDA, Hécio. *Desafios para adoção da arbitragem tributária no Brasil*. Arbitragem em Direito Público. FGV. P. 230.

<sup>21</sup> Idem. *Ibidem*.

procedimento da arbitragem não resultaria na renúncia ou na disposição de direito, apenas escolha por outro método para solução da lide<sup>22</sup>.

Outrossim, a plena vinculabilidade da atividade de arrecadação do tributo do art. 3º do CTN não resulta na vedação da disponibilidade do crédito tributário, mas autoriza a Administração dispor da fiscalização e da arrecadação do crédito<sup>23</sup>. Ainda, há as figuras da anistia, da transação da remissão e do parcelamento do crédito tributário, conforme delimitam os arts. 151, 156, 171 e 180 do CTN<sup>24</sup>, nas quais a Administração dispõe do crédito tributário desde que sejam atendidos requisitos e condicionantes legais prévias sem prejuízo ao erário. Em vista disso, a escolha pela via arbitral não impõe discutir sobre fato ou direito indisponível, uma vez que o Fisco não abdica do crédito e da jurisdição, somente da discussão pela via contenciosa tradicional. Em acréscimo, a indisponibilidade do crédito tributário restringe, na verdade, o agente público, não o Estado, vez que pode ser interessante ao Estado propor transação e parcelamento<sup>25</sup> para que consiga de fato obter o montante devido (ou, ao menos, parte dele).

Em sequência, aborda-se a supremacia do interesse público, que faz salvaguarda ao erário e ao bem público frente ao interesse privado<sup>26</sup>. Tendo em vista a discussão da arbitragem tributária e a disponibilização do crédito no procedimento jurisdicional arbitral, é imprescindível demonstrar que o procedimento arbitral não fere o interesse público.

Pois bem, a doutrina delimita que o interesse público também é indisponível tendo em vista a necessidade de proteger os interesses próprios da coletividade, não estando esses entregues à livre vontade do administrador<sup>27</sup>. Consequentemente, o interesse público deve prevalecer ao particular ao mesmo passo que não pode ser livremente disposto pelo agente público.

De mesma maneira que o crédito tributário, o interesse público dispõe-se apenas ao Estado, que dentro de suas faculdades constitucionais o consagra em lei<sup>28</sup>. Por isso, os

---

<sup>22</sup> CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e processo: um comentário à Lei nº 9.307/96*. São Paulo, Atlas, 2006. p. 51.

<sup>23</sup> MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Transação e Arbitragem nas Controvérsias Tributárias*. Tese de Mestrado apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. p. 73

<sup>24</sup> Idem. p. 72.

<sup>25</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Transação e arbitragem no âmbito tributário*. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 5, n. 28, jul. 2007. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/29434>>. Acesso em: 14 abr. 2011. p. 115.

<sup>26</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo, 27ª Ed. Malheiros, 2004. p.69.

<sup>27</sup> Idem. pp.73-74.

<sup>28</sup> Idem. Ibidem.

entes federativos podem se submeter à arbitragem tributária, por não ferir o interesse público previsto pelo art. 37, CF/88 ou mesmo pelo art. 3º do CTN, que apenas trata como indisponível ao agente público, não ao Estado<sup>29</sup>. Se, pela lei, o Estado manifesta sua vontade, é possível que ocorra a transação tributária e parte do que compõe o crédito esteja disposto ao contrato fiscal elaborado na transação<sup>30</sup>. Se o crédito tributário fosse verdadeiramente indisponível, inconstitucional seria a figura da transação tributária, em que o Fisco abdica de parte da arrecadação – em regra, multa e juros – em prol da solução da lide<sup>31</sup>. Mesmo não havendo a disponibilização sobre o valor principal do crédito, a transação tributária pode emprestar mecanismos à arbitragem tributária, como o próprio contrato fiscal, para que o Fisco e o Contribuinte disponham sobre o método pelo qual se mitigará a lide tributária.

Outrossim, não há prejuízo à indisponibilidade do crédito tributário tendo em vista o recente Edital 9/22 que trata da transação sobre a amortização fiscal do ágio<sup>32</sup>. Nesse edital, ficou prevista a possibilidade da redução sobre o montante total do crédito tributário relativo que envolva controvérsia jurídica atinente ao aproveitamento fiscal de despesas de amortização de ágio decorrente de operações de incorporação, fusão e cisão ocorridas até 31 de dezembro de 2014, isto é, no regime jurídico anterior à Lei nº 12.973, de 2014. A redução permitida vai de 30% (trinta por cento) a até 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito, incluindo principal, juros e multa. Dessa maneira, resta evidente que, pela manifestação da vontade do Estado pelos contratos fiscais, nesse caso um edital, é viável a institucionalização de instrumentos que facilitem a mitigação da lide tributária.

Outrossim, é necessário delimitar a jurisdição arbitral na seara tributária tendo em vista o art. 5º, XXXV da CF/88, que impõe que não se exclui da apreciação do judiciário lesão ou ameaça a direito. *Prima facie*, nesse princípio se encontraria outro óbice à implementação da arbitragem. A jurisdição é entendida como o *poder*, a *atividade* e a *função estatal* de capaz e legítima de aplicar as normas do ordenamento jurídico ao

---

<sup>29</sup> MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Transação e Arbitragem nas Controvérsias Tributárias*. Tese de Mestrado apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. p. 139.

<sup>30</sup> Idem. *Ibidem*.

<sup>31</sup> GRILLO, Fábio Antigas. *Transação e Justiça Tributária*. Tese de doutorado apresentada ao programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná. p. 200.

<sup>32</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil Edital 9/22. Brasília, 03 de maio de 2022. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=123828>. Acesso em 15 mai 2022.

caso concreto<sup>33</sup>. Mister pontuar, a partir dessa definição, que, como tribunal privado, há o receio de que a arbitragem tributária possa estar infringindo o princípio da jurisdição estatal. Contudo, cabe destacar que essa problemática não importaria óbice à jurisdicionalidade da arbitragem, tendo em vista a possibilidade da participação do povo na administração da justiça sem que se afronte a Constituição no art. 1º, parágrafo único<sup>34</sup>, que se consolida, por exemplo, no inciso XXXVIII do art. 5º da CF/88, que institui o júri popular. A administração da justiça perpassa pela interação do judiciário com a população quer seja na figura do júri, na figura do advogado, a termo do art. 133 da CF/88, quer seja no processo arbitral. A Constituição Federal não veda a participação popular na administração da Justiça, e a arbitragem não retira da função estatal a administração da justiça, uma vez que a sentença arbitral deve obrigatoriamente ser homologada pelo órgão jurisdicional estatal<sup>35</sup>. Entretanto, faz-se a ressalva de que no caso da arbitragem tributária, por versar sobre bem público, essa homologação de sentença arbitral deverá seguir liturgia mais rígida e com outras possibilidades à anulação para além do que a Lei de Arbitragem geral determina.

Essas possibilidades de anulação da sentença arbitral<sup>36</sup> poderiam contemplar também situações taxativas em que, v.g. (i) se contrariar súmula já pacificada pelos tribunais superiores e pelo CARF<sup>37</sup>, (ii) pela invalidade da convenção de arbitragem (iii) pela ausência de fundamento na não especificação dos fundamentos de fato e direito que justificam a decisão (iv) pela violação aos princípios fundamentais de Direito Tributário, Administrativo e de Direito Processual Civil; (v) pela impossibilidade de o objeto do litígio ser suscetível de decisão arbitral, conforme o ordenamento brasileiro; e, (vi) pelo conteúdo da sentença ofender, eventualmente, os princípios da ordem pública internacional do Estado brasileiro<sup>38</sup>. Em essência, prevalecem as disposições já existentes

---

<sup>33</sup> CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e Jurisdição*. Revista de Processo. Vol. 58. Abr-Jun, 1990. Doutrinas Essenciais de Arbitragem e Mediação. Vol. 1 p. 33 – 40. Disponível em < [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/293080/mod\\_resource/content/0/CARMONA%20-%20Arbitragem%20e%20jurisdi%C3%A7%C3%A3o.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/293080/mod_resource/content/0/CARMONA%20-%20Arbitragem%20e%20jurisdi%C3%A7%C3%A3o.pdf) > acesso em 31 mar. 2022.

<sup>34</sup> Idem. Ibidem.

<sup>35</sup> Idem. p. 33.

<sup>36</sup> Tal discussão será aprofundada no capítulo 3 deste trabalho.

<sup>37</sup> Pode ser prevista essa possibilidade para fins de segurança jurídica aos entendimentos já consolidados nos órgãos administrativos, quais sejam as destacadas em <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>. Acesso em 15 mai 2022.

<sup>38</sup> GRANATE, Vasco Mirante. *Da Impugnação da Decisão Arbitral em Matéria Tributária: Enquadramento e Aspectos Práticos*. Tese de Mestrado no âmbito de Direito Fiscal apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa. p.22-23.

na LA e no entendimento jurisprudencial, acrescentando-se apenas o que possa ser necessário ao procedimento tributário.

Além disso, diferentemente do júri, a arbitragem contará com a atuação de especialistas na consolidação da sentença arbitral. Sendo assim, a figura do árbitro transmite maior segurança jurídica e técnica que o Tribunal do Júri à solução da lide, então, mitiga-se este óbice à implementação da arbitragem tributária. Ora, impõe risco muito menor à segurança jurídica um procedimento arbitral tributário do que o Tribunal do Júri – que é respaldado pela Constituição – pois a decisão arbitral virá com extrema tecnicidade e o bem jurídico tutelado por essa, tal qual o Tribunal do Júri, é de notável importância ao interesse público. Isto posto, a arbitragem tributária contempla a participação da sociedade na administração da justiça. Contudo, é importante destacar que diferentemente do Tribunal do Júri, a Arbitragem não está no texto constitucional, e, dessa maneira, talvez seja necessária a realização de Emenda Constitucional para fortalecer o instituto de mesmo modo que o Tribunal do Júri.

Deve-se atenção, ainda, aos fundamentos constitucionais de Direito Administrativo, tendo em vista o nítido fato de que a lide tributária é de Direito Público. O Estado como contratante pode solucionar a lide pela arbitragem desde que respeite a moralidade, a legalidade, a eficiência, a impessoalidade e a publicidade<sup>39</sup>, todos consolidados pelo art. 37, *caput* da CF/88<sup>40</sup>.

A arbitragem tributária não ferirá a legalidade e a estrita legalidade dos arts. 5º II e 150, inciso I da CF/88, desde que respeitados todos esses princípios supracitados e os anteriormente mencionados de maneira conjunta. Vale frisar que a mera disposição legal não gera automaticamente a legalidade da arbitragem tributária. Em essência, o procedimento arbitral tributário deverá ter as balizas legais delimitadas para reforçar o que já delimita a Constituição, fortalecendo a participação da sociedade na administração da justiça com a devida e correta tecnicidade. O procedimento arbitral tributário deverá proteger os princípios do processo civil também, a fim de que se faça salvaguarda à legalidade, em especial devem ser observados os princípios do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa, da igualdade das partes e da imparcialidade do juiz<sup>41</sup>,

---

<sup>39</sup> MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Transação e Arbitragem nas Controvérsias Tributárias*. Tese de Mestrado apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. p. 81-82.

<sup>40</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo, 27ª Ed. Malheiros, 2004. p. 95.

<sup>41</sup> MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Transação e Arbitragem nas Controvérsias Tributárias*. Tese de Mestrado apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. p. 92.

todos garantidos respectivamente pelos incisos LIV, LV, XXXV<sup>42</sup>, I e XXXVII do art. 5º da CF/88. Assim, esses princípios são regras fundamentais da arbitragem<sup>43</sup>, fazendo desse modo consonância ao texto constitucional.

Na Lei de Arbitragem, todos esses princípios estão respaldados<sup>44</sup>, com mesmo rigor, pelo próprio procedimento arbitral. Nesse sentido, não há prejuízo, sobre as garantias comparadas àquelas que a própria jurisdição estatal tradicional oferece. Em eventual procedimento arbitral tributário regulamentado por uma lei específica, será fundamental – como faz o PL nº 4.468/2020<sup>45</sup> – que esses princípios constem reiterados para reforçar o caráter constitucional do procedimento. Destaca-se sobre o livre convencimento do árbitro, que tal princípio permite a livre decisão fundamentada do árbitro ao caso concreto<sup>46</sup>. Ao mesmo passo, o livre conhecimento não gera óbice à apreciação de provas, à apreciação dos argumentos, e até mesmo à competência do próprio árbitro para valorar o caso concreto de maneira similar ao *modus operandi* do livre convencimento motivado do juiz<sup>47</sup>. Este último, em especial, reforça a autonomia decisória no processo tradicional, sem prejuízo à busca da verdade real<sup>48</sup>. Dessa forma, reforça-se a legalidade com o entrelaçamento desses princípios e a constitucionalidade prática destes ao procedimento arbitral tributário.

Isto posto, quanto à moralidade, à eficiência, à impessoalidade e à publicidade cabe tecer que, transpondo do Direito Administrativo esses princípios do art. 37 da CF/88, o procedimento arbitral tributário respeitará os preceitos éticos, de lealdade, de boa fé e probidade na Administração como determinam o art. 85 da CF/88<sup>49</sup> e o art. 11 da Lei

---

<sup>42</sup> É inclusive de entendimento do STF que a arbitragem possui jurisdição e não o afastamento desta pelo procedimento arbitral, conforme SE 5.203-AgR e ARE 857799 AGR / PR.

<sup>43</sup> LUCON, Pedro Henrique dos Santos. *Imparcialidade na Arbitragem e Impugnação aos Árbitros*. Revista de Arbitragem e Mediação. v. 50 jul-setembro, 2013. pp. 40. Disponível em < [http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao\\_e\\_divulgacao/doc\\_biblioteca/bibli\\_servicos\\_produtos/bibli\\_boletim/bibli\\_bol\\_2006/RArbMed\\_n.50.09.PDF](http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RArbMed_n.50.09.PDF) > acesso em 06 abr. 2022.

<sup>44</sup> MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Transação e Arbitragem nas Controvérsias Tributárias*. Tese de Mestrado apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. p. 92.

<sup>45</sup> BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei nº 4.468, de 14 abril de 2020. Institui a arbitragem especial tributária e dá outras providências. Brasília: Senado Federal, 2020. Disponível em < <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8886181&ts=1599168037085&disposition=inline> >. Acesso em 06 de abril de 2022.

<sup>46</sup> XAVIER, Camila Siqueira. *A arbitragem em matéria tributária no Brasil: avanços e desafios*: In. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 7, n. 8, janeiro/junho, 2019, pp. 21-57. Disponível em < <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/36609> >. Acesso em 06 de abril de 2022.

<sup>47</sup> Idem. *Ibidem*.

<sup>48</sup> MENDES, Regina Lúcia Teixeira. *Verdade real e livre convencimento: O processo decisório judicial brasileiro visto de uma perspectiva empírica*. v. 5, n.3, 2012. pp. 447-482 Disponível em < <https://revistas.ufjf.br/index.php/dilemas/article/view/7400> >. Acesso em 06 de abril de 2022.

<sup>49</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. São Paulo, 27ª Ed. Malheiros, 2004. p. 119-120.

8.429/92<sup>50</sup>. O procedimento arbitral prevê a imparcialidade do árbitro, inclusive, para julgar a própria competência para atuar no procedimento arbitral, sendo este princípio a pedra-angular da arbitragem<sup>51</sup>. De mesmo modo, não há óbice à eficiência, tal que é natural do processo arbitral e obrigatória à Administração Pública<sup>52</sup>.

Por fim, o princípio da publicidade será salvaguardado pela ampla divulgação e conhecimento sobre a legislação e o molde legal dos contratos celebrados pela Administração com o contribuinte pode ter o sigilo arbitral mitigado<sup>53</sup> para emprestar o princípio da publicidade que determina o Direito Administrativo nos casos em que estiver envolvida a Administração Pública, conforme o art. 1º, § 1º da Lei de Arbitragem<sup>54</sup>.

Ademais, no Direito Tributário, existe um papel importante da segunda instância em termos revisionais do processo tributário. Dessa forma, outro óbice à arbitragem tributária pode partir da interpretação de que a irrecorribilidade da sentença arbitral<sup>55</sup> acarretaria a supressão de instância. De fato, *prima facie*, a celeridade do processo arbitral obsta a propositura de recursos ao próprio árbitro, ao tribunal arbitral, ou mesmo, ao judiciário<sup>56</sup>, todavia, a arbitragem possui jurisdição a termo do SE 5.203-AgR<sup>57</sup>, e o julgamento arbitral conta com mais de um árbitro, equivalendo a um julgamento colegiado<sup>58</sup>.

Cabe apontar que a mitigação desse óbice depende de que haja disposição legal específica para a previsão de eventual recurso. A Lei de Arbitragem não veda recurso

---

<sup>50</sup> TALAMINI, Eduardo. *Competência-competência e as medidas antiarbitrais pretendidas pela Administração Pública*. Revista de Arbitragem e Mediação. v. 50 jul-setembro, 2017.

<sup>51</sup> LUCON, Pedro Henrique dos Santos. *Imparcialidade na Arbitragem e Impugnação aos Árbitros*. Revista de Arbitragem e Mediação. v. 50 jul-setembro, 2013. pp. 40. Disponível em < [http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao\\_e\\_divulgacao/doc\\_biblioteca/bibli\\_servicos\\_produtos/bibli\\_boletim/bibli\\_bol\\_2006/RArbMed\\_n.50.09.PDF](http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RArbMed_n.50.09.PDF) > acesso em 06 abr. 2022

<sup>52</sup> MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas de. *Direito Tributário e arbitragem: uma análise de possibilidade e dos óbices ao juízo arbitral em matéria tributária no brasil*. Revista de Tributária e de Finanças públicas. Ano 17, n. 88, 2009. p. 37-38.

<sup>53</sup> LOCKS, Juliane. *O uso da arbitragem pela administração pública à luz dos princípios constitucionais do art. 37*. 2012. p.4 Disponível em < [https://www.pucrs.br/direito/wp-content/uploads/sites/11/2018/09/juliane\\_locks.pdf](https://www.pucrs.br/direito/wp-content/uploads/sites/11/2018/09/juliane_locks.pdf) > acesso em 06 abr. 2022.

<sup>54</sup> GUIMARÃES, Márcio Souza. *Apresentação da Arbitragem em Direito Público no Brasil*. FGV. p. 29.

<sup>55</sup> FILHO, Jefferson de Paula Viana. *Arbitragem aplicada à Administração Pública e à Execução Fiscal*. Revista da Procuradoria Geral do Estado do Ceará – Centro de Estudos e Treinamento - CETREI, n. 20 2020. p. 205-206.

<sup>56</sup> Idem. Ibidem.

<sup>57</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. SE 5.203-AgR. Agravante: MBV Commercial and Export Management Establishment. Agravados Resil Indústria e Comércio Ltda. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília 12 de dezembro de 2001. Disponível em < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=345889> > acesso em 08 abr. 2022.

<sup>58</sup> FILHO, Jefferson de Paula Viana. *Arbitragem aplicada à Administração Pública e à Execução Fiscal*. Revista da Procuradoria Geral do Estado do Ceará – Centro de Estudos e Treinamento - CETREI, n. 20 2020. p.206.



arbitral que possa ser apreciado por outro colegiado arbitral<sup>59</sup>, apenas destaca a irrecurribilidade do art. 18.

Todas as considerações anteriores permitem concluir que a arbitragem é compatível com o ordenamento brasileiro: (i) pelo não infringimento à indisponibilidade do tributo; (ii) pela viabilidade da legalidade para além da mera disposição legal, em atenção ao conjunto principiológico a ser observado na implementação da arbitragem tributária como política pública; (iii) pela proteção à moralidade, à impessoalidade, à publicidade e à preservação, bem como, à da supremacia do interesse público; (iv) pela viabilidade da jurisdição na arbitragem restando preservados o devido processo legal, o contraditório, a ampla defesa, da igualdade das partes, a imparcialidade do juiz/árbitro; e, (v) pela busca por eficiência do setor público sem a precarização da segurança jurídica. Posta esta discussão constitucional e principiológica, é necessário o aprofundamento da discussão infraconstitucional à implementação da arbitragem tributária no Brasil.

## **2. APONTAMENTOS INFRACONSTITUCIONAIS DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA FACE AOS CONTRATOS FISCAIS E AOS PL N° 4.257/2019 E N° 4.468/2020**

Antes de definir os contratos fiscais, destaca-se como óbice à implementação da arbitragem no Brasil, nos termos atuais, o que aponta o art. 1º, § 1º da LA: a “administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis”. Por conseguinte, a LA reforça o caráter da indisponibilidade do crédito tributário à Administração Pública, criando óbice ao procedimento arbitral à lide tributária.

Isto posto, é concreto que atualmente a arbitragem tributária seria inviável nos termos da LA, sendo necessária a edição de lei e regulamentação específica que considere as especificidades do Direito Tributário para dispor do crédito tributário. Ademais, também é necessário que essa lei seja coerente com a CF/88. Como apontado no tópico anterior, reforça-se que essa possibilidade deve, além da atenção ao princípio da legalidade do art. 5º II e art. 150, I, ambos da CF/88, atenção a todos os princípios constitucionais de Direito Processual Civil e do Direito Administrativo debatidos no tópico anterior, para que, do sopesamento entre esses princípios, seja viável a

---

<sup>59</sup> FILHO, Jefferson de Paula Viana. *Arbitragem aplicada à Administração Pública e à Execução Fiscal*. Revista da Procuradoria Geral do Estado do Ceará – Centro de Estudos e Treinamento - CETREI, n. 20 2020. p.206.

implementação de um regime específico de arbitragem à Administração Pública desvinculado do regime geral da arbitragem particular e da administrativa<sup>60</sup>.

Antes de adentrar no mérito dos projetos de lei, cabe pontuar que a introdução da arbitragem tributária poderia ocorrer a partir da elaboração autorizada de contratos fiscais. Esses contratos fiscais podem ser entendidos como negócios jurídicos bilaterais celebrados entre a Administração Tributária e o contribuinte para criação, modificação ou extinção de vínculo jurídico pertinente a elementos da obrigação tributária<sup>61</sup>. A criação deste vínculo não gera prejuízo ao crédito tributário<sup>62</sup>; pelo contrário, garante a existência desse até que seja proferida decisão que implique, por exemplo, desconstituição, anulação ou declaração de inexistência de relação jurídica tributária.

Nesse sentido, mister frisar que contratos fiscais já existem no ordenamento brasileiro, e são realizados nas espécies de acordos de fixação, de regimes de quantificação padronizada dos tributos, de soluções de consulta, de contratos de isenção e de transações em sentido estrito<sup>63</sup>. Esses contratos fiscais são compreendidos como constitucionais pelo ordenamento brasileiro e possuem as seguintes características de (i) envolver situação de incerteza em relação ao crédito tributário/obrigação tributária envolvida; (ii) possuir conformidade legal em atenção ao 150, I da CF/88 e art. 97 do CTN; (iii) originar de acordo recíproco entre a Administração Tributária e o Contribuinte; (iv) criar vínculo jurídico entre as partes; e (v) contemplar publicidade do ato junto à Administração Tributária<sup>64</sup>.

Em especial, cabe destacar controvérsia quanto à constitucionalidade da transação tributária tendo em vista que a arbitragem tributária poderia configurar-se como uma subespécie das transações em sentido estrito. Cabe apontar que a resistência à implementação dos contratos fiscais encontraria fundamento justamente nas características

---

<sup>60</sup> PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andrea; FERNANDES, André Luiz Fonseca. *Um Olhar para a Arbitragem Tributária: Comparativo das Propostas no Senado Federal, Provocações e Sugestões*. Revista Direito Tributário Atual n° 48. ano 39. p. 734-759. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2021.

Diferencia-se o regime geral da arbitragem do ao regime da arbitragem administrativa tendo em vista as características de Direito Público, considerando as diferenciações atreladas aos princípios de Direito Administrativo.

<sup>61</sup> NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais: reflexões acerca da sua admissibilidade*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994. pp. 85-87.

<sup>62</sup> Idem. Ibidem.

<sup>63</sup> POLIZELLI, Victor Borges. *Contratos Fiscais: viabilidade e limites no contexto do Direito Tributário brasileiro*. Tese de Doutorado apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. p. 228-229.

<sup>64</sup> Idem. ibidem.

rígidas do Direito Público, em especial, à sistemática do Direito Tributário e Administrativo, conforme mencionado no item anterior.

A transação tributária esbarra na indisponibilidade do interesse público tal qual a arbitragem tributária, pois há ato jurídico de concessões mútuas e recíprocas que extinguem as obrigações do litígio<sup>65</sup>, *in casu*, o litígio tributário. Considerando as características de Direito Público à seara tributária, inclusive à indisponibilidade do interesse público – e, por consequência, do crédito tributário –, mesmo que a transação tributária esteja prevista a termo do art. 156, III combinado ao art. 171, ambos do CTN, como forma de extinção do crédito tributário, há questionamentos pela doutrina quanto à constitucionalidade do instituto. Contudo, atualmente o Estado pode elaborar normas que façam salvaguarda às limitações constitucionais ao poder de tributar<sup>66</sup>.

Dessa forma, a transação tributária surge como remédio eficiente para proteger, por exemplo, empresas em regime de crise econômica,<sup>67</sup> para salvaguardar a função social da empresa e, ao mesmo tempo, permitir ao Fisco a garantia de um ponto ótimo à arrecadação<sup>68</sup>, por sopesar as circunstâncias do devedor. Deste modo, para garantir a própria preservação da indisponibilidade do crédito tributário, é viável ao Fisco ceder parte da arrecadação para que garanta a consecução da satisfação da obrigação<sup>69</sup>. Nesse sentido, o Fisco pode cobrar com razoabilidade e atenção à situação do contribuinte é, na verdade, garantir a certeza do recebimento do crédito tributário e mitigar a dúvida quanto à liquidez do contribuinte<sup>70</sup>. Igualmente, o Estado pode elaborar normas como o Edital 9/22, em que se torna possível o aproveitamento fiscal de despesas de amortização de ágio decorrente de operações de incorporação, fusão e cisão ocorridas até 31 de dezembro de 2014, sem prejuízo ao erário, à indisponibilidade do crédito e à expressão vontade do Estado e do interesse público.

Outro aspecto da transação tributária é a de que seu lineamento apresenta características de Direito Civil<sup>71</sup>, o que importa óbice à adequação sobre a medida de

---

<sup>65</sup> BEVILÁQUA, Clóvis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado*, v. 4. Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo Ltda, 1955.

<sup>66</sup> BUÍSSA, Leonardo. BEVILÁQUA, Lucas. *Consensualidade na Administração Pública e transação tributária*. Fórum Administrativo – FA, Belo Horizonte, ano 15, n. 174, p. 46-54, ago. 2015. p. 47.

<sup>67</sup> ABRÃO, Carlos Henrique. *Parcelamento do Débito Tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário, Vol. 21. São Paulo, jun., 1997. pp. 12-17.

<sup>68</sup> Idem. p. 13.

<sup>69</sup> Idem. p. 14.

<sup>70</sup> Idem. p. 16.

<sup>71</sup> Idem. p. 17.

adequada e correta entre a flexibilização do molde do Direito Público pátrio para que haja a possibilidade de a Administração poder transigir com o contribuinte com adequada limitação à disponibilidade sobre a discussão do crédito tributário. Dessa maneira, vale ressaltar que a completa reengenharia e flexibilização das obrigações tributárias e do próprio crédito visando a eficiência na exigibilidade do crédito não resulta em sua cessão, mas ajuste à condição situacional do contribuinte<sup>72</sup>.

Todavia, o instituto da transação encontra resistência para que não sirva de instrumento político<sup>73</sup> ou venha a ferir a legalidade, a isonomia e a impessoalidade em prol da mera maleabilidade defendida acima, pois, em rigor, não há, ao Fisco, a opção quanto à cobrança ou não do crédito tributário, ou mesmo, quanto à escolha ao procedimento e conteúdo do crédito tributário objeto da atividade administrativa<sup>74</sup>.

Contudo, é pela razoabilidade que se pode mostrar viável a transação tributária, considerando que esta serve de instrumento metodológico para interpretação das regras gerais em decorrência do princípio da justiça do art. 3º da CF/88, observando o caso concreto por alguns critérios de aplicação<sup>75</sup>. Sem a aplicação da razoabilidade, realmente a transação tributária encontra dificuldade, tendo em vista que não pode ser concedida a esmo ou de maneira acriteriosa, por ensejar corrupção e ferimento aos princípios da legalidade, da isonomia e da impessoalidade. Igualmente, não soa razoável que o Fisco não possa alterar em nada a relação tributária decorrente do crédito tributário e de suas obrigações de modo a inviabilizar que o contribuinte deixe de saldar o crédito pela oneração excessiva imposta pela obrigação e pelo montante do crédito. Tal situação rígida também gera dano ao Estado pelo fato matemático do ótimo de Pareto, conceito econômico que deriva da Curva de Laffer, o qual entende que a eficiência é ponto da função no qual não há como melhorar a situação de um sem piorar a situação de outro<sup>76</sup>. *In casu*, a imposição rígida do Fisco gera externalidades aos cidadãos e ao erário.

Isto posto, a razoabilidade, seja em seu caráter de equidade, congruência ou equivalência, que respectivamente impõem a aplicação das normas jurídicas

---

<sup>72</sup> ABRÃO, Carlos Henrique. Exigência de Tributos Antieconômicos. Revista Dialética de Direito Tributário, Vol. 26. São Paulo, Nov., 1997. pp. 7-13.

<sup>73</sup> FERNANDES, Rayneider Brunelli Oliveira. *A transação tributária a serviço da consensualidade e da eficiência administrativa: aspectos polêmicos sobre a viabilidade da transação tributária em face dos princípios constitucionais do Direito Administrativo* Revista da Faculdade de Direito da UERJ- RFD, N. 27, 2015. Pp.121-145.

<sup>74</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Transação e arbitragem no direito tributário: paranóia ou mistificação?* Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte, v.5, n. 29, p. 29-53, set./out. 2007.

<sup>75</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª Edição, Ed. Saraiva. São Paulo, 2012. p. 492.

<sup>76</sup> STIGLITZ, Joseph Eugene. *Economics of The Public Sector*, 3rd. ed. W.W. Norton & Company, Nova Iorque, 1999. p. 507.

harmonizadas (i) ao caso individual; (ii) às causas e condições externas de aplicação e (iii) à equivalência à medida adotada e ao critério que a dimensiona<sup>77</sup>.

Dessa maneira, a razoabilidade-equidade como instrumento impõe harmonização das normas a cada caso concreto, guardando coerência às circunstâncias de fato descritas em regras jurídicas. Importa dizer, dessa forma, que, para a transação, é necessária atenção ao caso concreto, respeitados os termos mandatórios do art. 150, I da CF/88 e do art. 171 do CTN, e aos fatos da relação ali estabelecida com o contribuinte e com a especificidade das circunstâncias para a real busca da justiça<sup>78</sup>. Tal possibilidade elencada pela doutrina pode relativizar a aplicação da norma geral por se tratar de caso atípico e incomum. Dadas as condições econômicas e sociais, em atenção ao conceito de Pareto supracitado, o Fisco não só pode, como deve ajustar as condições com atenção ao caso concreto para proteger a arrecadação considerando o cenário desfavorável.

A razoabilidade-congruência visa harmonizar as normas com as condições externas de aplicação atentando-se ao critério e parâmetro adequado às consequências externas de medidas adotadas<sup>79</sup>. Essa ideia, aplicada ao que se defende neste trabalho, permitiria afirmar que a transação tributária não pode gerar aberrações jurídicas, devendo adequar com razoabilidade o critério e parâmetro para a existência e a adesão de contribuintes a fim de que as externalidades e consequências decorrentes do acordo não prejudiquem nem a arrecadação, nem o contribuinte. Na condição assumida pelo conceito de Pareto, não basta a mera justificativa da razoabilidade pela eficiência, mas, em última medida, pela própria otimização da arrecadação.

Por fim, a razoabilidade-equivalência exige proporção entre a medida adotada e o critério dimensionador<sup>80</sup>. Tal definição aplicada à condição da transação origina a ressalva de que as condições delimitadas pelo Fisco não podem prejudicá-lo, a medida adotada não pode ser desproporcional aos contextos do próprio Fisco e do contribuinte.

Essas delimitações da razoabilidade que se utilizam para balizar a transação tributária importam à arbitragem tributária pela sugestão de que esta, como contrato fiscal, seja uma subespécie de transação tributária, e, de mesmo modo que a transação

---

<sup>77</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª Edição, Ed. Saraiva. São Paulo, 2012. pp.488-500

<sup>78</sup> Idem. p.488.

Destaca-se apenas que do autor apenas extrai-se o conceito de razoabilidade-equidade, contudo o autor não tem essa conclusão aqui defendida no trabalho, porque não está tratando deste ponto específico.

<sup>79</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª Edição, Ed. Saraiva. São Paulo, 2012. pp.488-500 p.492.

<sup>80</sup> Idem. p.499.

enfrenta essas dificuldades oriundas da rigidez do Direito Público. O princípio da razoabilidade poderia cumprir o papel de proteger o Estado, a arrecadação e o contribuinte ao permitir flexibilizar e fornecer outro meio para mitigar a lide tributária, haja vista que é razoável a criação de um procedimento especial tributário, qual seja a arbitragem, por exemplo, para que, sob o crivo de um contrato fiscal, se mitigue-se a lide tributária por uma via mais eficiente. Para a implementação da arbitragem tributária, é necessário considerar a razoabilidade e as controvérsias da transação, inclusive para tornar mais rígidas e específicas as condições de anulação e validação do procedimento arbitral. Em suma, sob o crivo do procedimento arbitral, a razoabilidade permite a instituição da análise sobre a própria validade do procedimento arbitral tributário como da sentença arbitral que eventualmente virá a ser proferida<sup>81</sup>.

Atualmente, há alguns projetos de lei em que se discute a possibilidade da arbitragem tributária, em especial o PL n° 4.257/2019 e o PL n° 4.468/2020<sup>82</sup>. Destaca-se do PL n° 4.257/2019 que, por via da lei ordinária, será alterada a LEF apenas prevendo a arbitragem tributária após a constituição do débito tributário e o ajuizamento prévio de ação judicial<sup>83</sup>. Este PL tem um escopo bem sucinto e pontual: prevê aplicação subsidiária da LA<sup>84</sup> e não restringe a matéria discutida no procedimento arbitral tributário, porém, ao exigir como requisito o ingresso prévio de ação ao judiciário, falha quanto à celeridade e economia processual. Além disso, ela já restringe e dificulta o acesso a todos os contribuintes, com grave ferimento à isonomia<sup>85</sup> e à Súmula n. 112 do Superior Tribunal de Justiça, ao exigir a prestação da garantia como requisito de admissibilidade. Ainda, é interessante pontuar que tal projeto contempla a nulidade da decisão arbitral caso tenha entendimento contrário à Súmula do Supremo Tribunal Federal, aos Incidentes de Resolução de Demandas Repetitivas, à Incidente de Assunção de Competência, a recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida e recursos extraordinário ou especial repetitivos<sup>86</sup>. Contudo, esse PL não menciona disposições transitórias ou regras de

---

<sup>81</sup> XAVIER, Camila Siqueira. *A arbitragem em matéria tributária no Brasil: avanços e desafios*: In. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 7, n. 8, janeiro/junho, 2019, p. 21-57.

Hoje as hipóteses para nulidade da sentença arbitral ocorrem conforme ferimento ao disposto nos arts. 12, III; 21 §2º; 26 e 32 da LA.

<sup>82</sup> PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andrea; FERNANDES, André Luiz Fonseca. *Um Olhar para a Arbitragem Tributária: Comparativo das Propostas no Senado Federal, Provocações e Sugestões*. Revista Direito Tributário Atual n° 48, ano 39, p. 734-759. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2021.

<sup>83</sup> Idem. ibidem.

<sup>84</sup> Idem. p. 760.

<sup>85</sup> Idem. p. 751.

<sup>86</sup> Idem. p. 747.

transição, uma vez criado o instituto<sup>87</sup>, o que também gera situação de insegurança jurídica.

Por outro lado, o PL 4.468/2020 viabiliza a arbitragem tributária antes da constituição do crédito tributário e visa prevenir conflitos entre o Fisco e o contribuinte, exclusivamente versando sobre matéria de fato<sup>88</sup>. Este PL tem um escopo mais amplo e prevê algumas modificações na LA e na Lei nº 13.988/2020 pretendendo instituir regime autônomo de arbitragem particular e administrativa<sup>89</sup>. Ele, contudo, pouco se distancia ou inova nas hipóteses de nulidade da sentença arbitral<sup>90</sup>. Ainda assim, no PL, não fica claro se os tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados e não pagos estariam aptos à arbitragem<sup>91</sup>. Em especial, nesse projeto, há vedação à discussão da constitucionalidade de normas<sup>92</sup> bem como a entendimento consolidado pelo poder judiciário nas hipóteses do art. 927 do CPC<sup>93</sup>.

Em ambos os projetos, fica ausente a alteração do CTN, em especial ao que trata os arts. 151 e 156, para que haja a previsão da suspensão da exigibilidade e a extinção do crédito tributário pela via arbitral<sup>94</sup>. Ambos os projetos se complementam e os pontos apresentados acima precisam ser ajustados na discussão legislativa.

Neste trabalho, defende-se a implementação da arbitragem tributária por Lei Complementar por compreender ser necessária a alteração dos dispositivos supracitados do CTN, de modo a conferir maior segurança jurídica ao Fisco e ao contribuinte. Por fim, mister frisar que é necessário, tanto nos projetos de lei existentes e nos que virão a existir, a discussão legislativa permear e contemplar com razoabilidade os princípios e os riscos à segurança jurídica na implementação da arbitragem tributária.

---

<sup>87</sup> PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andrea; FERNANDES, André Luiz Fonseca. *Um Olhar para a Arbitragem Tributária: Comparativo das Propostas no Senado Federal, Provocações e Sugestões*. Revista Direito Tributário Atual nº 48. ano 39. p. 734-759. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2021. P. 762.

<sup>88</sup> Idem. p. 745-752.

<sup>89</sup> Idem. ibidem.

<sup>90</sup> Idem. p. 758.

<sup>91</sup> Idem. p. 748.

<sup>92</sup> Idem. p. 754.

<sup>93</sup> Idem. p. 757.

<sup>94</sup> Idem. p. 746.

### 3. ANÁLISE DO DIREITO COMPARADO: O EXEMPLO DA ARBITRAGEM EM PORTUGAL

O exemplo de outros ordenamentos no cerne do Direito Comparado é importante a este trabalho tendo em vista o campo prático já adotado em outras nações, em especial, as que possuem a mesma matriz histórica que a do Direito brasileiro, como é o caso de Portugal. Não se visa mera portabilidade sem critérios, mas apenas a exemplificação da prática de outros países para demonstrar a aplicação do instituto, emprestar boas práticas e repelir eventuais problemas.

A arbitragem tributária foi incorporada ao ordenamento português em 2010/2011 no contexto pós-crise do “sub-prime” na proposta de inovar na solução de conflitos tributários considerando o grave contexto econômico<sup>95</sup>. Todavia, o processo de implementação da arbitragem tributária em Portugal começou em 2003, tendo em vista a questão política que envolvia – como no Brasil – a morosidade do processo tributário<sup>96</sup>.

Considerando ambos os contextos, foi editado o decreto-lei n° 10/2011, que aprovou o RJAT<sup>97</sup>, o qual instituiu a possibilidade de um Tribunal Arbitral Tributário em Portugal, consolidando perspectiva *bottom-up* pela sociedade portuguesa na intenção de garantir a tutela jurisdicional efetiva de direitos e interesses legítimos dos cidadãos pela duração razoável do processo, conforme os arts. 20º, n° 1, e 268º, n° 4, da CRP<sup>98</sup>. Cabe ressaltar que o RJAT aguardou prazo de seis meses para ser implementado e rompeu com a tradição ao impor a arbitragem institucionalizada<sup>99</sup>.

Contudo, essa condição impositiva em Portugal por meio de um Tribunal Constitucional gerou problemas quanto à constitucionalidade da medida e tornou o tema altamente controvertido na doutrina, vez que as instâncias arbitrais são previamente constituídas e não remetidas a tribunais especiais, o que resulta na intervenção excessiva do Estado no procedimento arbitral<sup>100</sup>.

---

<sup>95</sup> BRECHBÜHLER, Gustavo. Arbitragem tributária: *Expressão máxima do Princípio da Praticidade* v. 149 (29): Revista Tributária e de Finanças Públicas p.147.

<sup>96</sup> VILLA-LOBOS, Nuno. PEREIRA, Tânia Carvalhais. *O caso particular da arbitragem tributária no âmbito das políticas públicas em matéria de justiça tributária*. In. Arbitragem em Direito Público. FGV.pp.11-12.

<sup>97</sup> Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

<sup>98</sup> VILLA-LOBOS, Nuno. PEREIRA, Tânia Carvalhais. *O caso particular da arbitragem tributária no âmbito das políticas públicas em matéria de justiça tributária*. In. Arbitragem em Direito Público. FGV pp.12-13.

<sup>99</sup> Idem. pp. 13-14.

<sup>100</sup> MORAIS, Carlos Blanco de. *Problemas constitucionais da arbitragem necessária em Portugal*. In. Arbitragem em Direito Público. FGV.p.39.



Posteriormente, tal situação controvertida foi levada ao Tribunal Constitucional português para fosse reconhecido que a CRP<sup>101</sup> não distingue os tribunais arbitrais necessários e voluntários, assim sendo possível a arbitragem compulsória. Além disso, foi reconhecida a possibilidade da criação dos TADs<sup>102</sup>, que consistem em tribunais estaduais, em que posteriormente está permitida, e, em alguns casos é obrigatória, a revisão da sentença arbitral por meio de recurso de revista ao STA<sup>103</sup>. Ademais, a arbitragem no Direito Tributário Português possui caráter dual, vez que existem concomitantemente os Tribunais Administrativos e os Tribunais Fiscais independentes da Administração Pública<sup>104</sup>.

Isto posto, tanto o princípio da legalidade como o da indisponibilidade das receitas fiscais foram questionados face à implementação da arbitragem tributária em Portugal. O questionamento face à legalidade foi mitigado pelo fato de que esse princípio estaria restrito à criação das normas fiscais, não de sua interpretação ou de sua aplicação<sup>105</sup>. De mesma maneira, refutou-se o temor da indisponibilidade, pois a submissão ao processo arbitral não resultaria na disposição do tributo, mas apenas na discussão sobre a matéria controvertida, desde que fossem fornecidas as mesmas garantias e condições do Judiciário<sup>106</sup>.

Também, para evitar qualquer questionamento quanto ao ferimento da imparcialidade, da moralidade e do interesse público, o RJAT adota postura extremamente rigorosa quanto à capacidade técnica e à idoneidade moral dos árbitros<sup>107</sup>. Ademais, é exigência do RJAT que os árbitros, além dos conhecimentos jurídicos, tenham formação em economia e gestão em casos mais complexos<sup>108</sup>. A regulação do RJAT prevê

---

<sup>101</sup> Constituição da República Portuguesa.

<sup>102</sup> Tribunal Arbitral do Desporto.

<sup>103</sup> MORAIS, Carlos Blanco de. *Problemas constitucionais da arbitragem necessária em Portugal*. In. Arbitragem em Direito Público. FGV. pp.40-42.

<sup>104</sup> DE SOUZA AGUIAR MAIA, A. M. Arbitragem Tributária: *Uma Análise Do Regime Português*. Revista Da Faculdade De Direito Do Sul De Minas, v. 32, n. 1, 2016. Disponível em: <http://45.79.197.60/index.php/revistafds/article/view/107>. Acesso em: 2 maio. 2022. p. 39-43.

<sup>105</sup> MENDES, Armindo Ribeiro. *Introdução às práticas arbitrais*. 2009. Disponível em: <http://arbitragem.pt/estudos/sumarios-praticas-arbitrais-mestrado-forense-da-catolica.pdf>. Acesso em: 2 maio. 2022.

<sup>106</sup> RANCISCO, Ana Mafalda Costa. (2012). *A arbitragem tributária*. Tese de Mestrado – Universidade Católica Portuguesa, 2º Ciclo de Estudos em Direito, Porto. Disponível em: [http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/11975/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O\\_ARBITRAGEM%20TRIBUT%C3%81RIA!.pdf](http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/11975/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O_ARBITRAGEM%20TRIBUT%C3%81RIA!.pdf). Acesso em: 2 maio. 2022.

<sup>107</sup> DE SOUZA AGUIAR MAIA, A. M. *Arbitragem Tributária: Uma Análise Do Regime Português*. Revista Da Faculdade De Direito Do Sul De Minas, v. 32, n. 1, 2016. Disponível em: <http://45.79.197.60/index.php/revistafds/article/view/107>. Acesso em: 2 maio. 2022. p. 48.

<sup>108</sup> Idem. Ibidem.

a aplicação ao processo arbitral tributário do princípio da autonomia dos árbitros, sem contrariedade ao modelo arbitral brasileiro<sup>109</sup>.

Ainda, há que se mencionar sobre a existência do CAAD<sup>110</sup>, do DGCI<sup>111</sup> e do DGAIEC<sup>112</sup>, que foram órgãos criados pelo Governo português a serviço da arbitragem por meio da Portaria n. 112-A/2011, para regulamentar e realizar o procedimento arbitral<sup>113</sup>. Nesses órgãos, há diversas especificidades quanto às custas processuais da arbitragem, que não existem no sentido de dificultar o acesso ao procedimento arbitral e à justiça, mas apenas de delimitar balizas ao caso específico<sup>114</sup>. Em complemento, estão previstas também despesas processuais decorrentes de perícia, tradução, intérpretes, tudo o que for oneroso e necessário à dilação probatória do procedimento arbitral tributário<sup>115</sup>.

Em geral os processos tributários realizados por meio do procedimento arbitral tributário têm duração média de 4,5 anos (quatro anos e meio), e 64% (sessenta e quatro por cento) de êxito ao contribuinte, conforme informações de 2014<sup>116</sup>. Dessa maneira, há certo equilíbrio e celeridade no processo arbitral tributário; mesmo assim, a dificuldade em recorrer da decisão leva parte dos contribuintes a não optarem pelo procedimento arbitral. Cabe pontuar, contudo, que a decisão do árbitro é definitiva, salvo nas hipóteses em que a sentença arbitral recuse a aplicação de determinada norma sob a alegação de eventual inconstitucionalidade dessa<sup>117</sup>.

Nesses aspectos abordados, Portugal enfrentou e enfrenta os mesmos desafios à implementação da arbitragem tributária discutidos no Brasil e, inevitavelmente, tanto o PL n° 4.257/2019 quanto o PL n° 4.468/2020 devem tangenciar essas questões somadas aos desafios específicos ao ordenamento interno. É possível que sejam importadas algumas práticas, como a criação de um tribunal administrativo, desde que faça sentido ao ordenamento interno e à demanda da sociedade. Ao mesmo tempo, devem ser

---

<sup>109</sup> DE SOUZA AGUIAR MAIA, A. M. *Arbitragem Tributária: Uma Análise Do Regime Português*. Revista Da Faculdade De Direito Do Sul De Minas, v. 32, n. 1, 2016. Disponível em: <http://45.79.197.60/index.php/revistafds/article/view/107>. Acesso em: 2 maio. 2022. p. 48.

<sup>110</sup> Centro de Arbitragem Administrativa.

<sup>111</sup> Direção-Geral dos Impostos.

<sup>112</sup> Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo.

<sup>113</sup> DE SOUZA AGUIAR MAIA, A. M. *Arbitragem Tributária: Uma Análise Do Regime Português*. Revista Da Faculdade De Direito Do Sul De Minas, v. 32, n. 1, 2016. Disponível em: <http://45.79.197.60/index.php/revistafds/article/view/107>. Acesso em: 2 maio. 2022. p.49.

<sup>114</sup> Idem. pp.49-50.

<sup>115</sup> Idem. p. 52.

<sup>116</sup> Idem. p. 54.

<sup>117</sup> Idem. p. 46.

respeitados, preservados e observados os princípios previamente discutidos e a compatibilidade destes com o procedimento a ser instituído.

## CONCLUSÕES

Em consideração aos conceitos e princípios abordados, os projetos de lei existentes e o exemplo do Direito Comparado foi possível debater alguns óbices quanto à viabilidade e à constitucionalidade do instituto no ordenamento brasileiro. Tais óbices, entretanto, não são intransponíveis e guardam solução dentro do próprio ordenamento jurídico, de outras experiências de ordenamentos irmãos e de alterações viáveis que são necessárias à adaptação do núcleo tributário do ordenamento brasileiro.

Tais conceitos devem ser contemplados pelo legislador com a devida razoabilidade para realizar o necessário ajuste e atualização do ordenamento jurídico, seja pelo PL n° 4.257/2019, seja pelo PL n°4.468/2020 ou por outras medidas legislativas conjuntas e alinhadas deve-se atentar observação sobre a legalidade e a estrita legalidade, sobre a indisponibilidade das rendas e dos bens públicos, bem como, sobre a regra da vinculação à lei da atividade da tributação. Também, deve o legislador estar atento para a supremacia do interesse público, para a segurança jurídica, e para a adequação do processo arbitral tributário à jurisdição estatal, ao devido processo legal, ao contraditório, à ampla defesa, à igualdade das partes, à imparcialidade do juiz, à moralidade, à eficiência, à impessoalidade e à publicidade.

Dessa maneira, a implementação da arbitragem tributária deve ser compreendida como política pública conjunta e estratégica, para que se estabeleça para além de meras alterações legais que seriam promovidas na CF/88, no CTN e em leis ordinárias para regulamentar o procedimento arbitral tributário, seja este na seara administrativa administrativo, ou judicial, impositivo ou *ad hoc*.

A implementação da arbitragem tributária no Brasil imporia, também, a elaboração de regulamentação para consolidar os contratos fiscais e a adesão pelos contribuintes. A dificuldade residiria na inclusão de todos os entes federativos, sendo o Brasil um país continental e repleto de especificidades.

Por fim, foi examinada a experiência do ordenamento de português, para que, na perspectiva comparada, fossem avaliados os problemas, os impeditivos e as boas práticas de modo a consolidar e viabilizar a arbitragem tributária no Brasil. A discussão que ocorre

no Brasil com esses supostos óbices à implementação deste procedimento é a mesma ocorrida em Portugal, com os mesmos desafios apontados. Ao emprestar as boas práticas e atentar-se às especificidades do Brasil, é possível a adoção de diversas medidas para viabilizar a arbitragem no ordenamento pátrio.

## BIBLIOGRAFIA

ABRÃO, Carlos Henrique. *Parcelamento do Débito Tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário, Vol. 21. São Paulo, jun., 1997.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª Edição, Ed. Saraiva. São Paulo, 2012.

BEVILÁQUA, Clóvis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado*, v. 4. Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo Ltda, 1955.

BUÍSSA, Leonardo. BEVILÁQUA, Lucas. Consensualidade na Administração Pública e transação tributária. Fórum Administrativo – FA, Belo Horizonte, ano 15, n. 174, p. 46-54, ago. 2015. p. 47.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Senado Federal: Centro Gráfico 1965. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm) > acesso em 10 abr. 2022.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292 p. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm) > acesso em 10 abr. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil Edital 9/22. Brasília, 03 de maio de 2022. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=123828>. Acesso em 15 mai 2022.

BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei nº 4.468, de 14 abril de 2020. Institui a arbitragem especial tributária e dá outras providências. Brasília: Senado Federal, 2020. Disponível em < <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8886181&ts=1599168037085&disposition=inline> >. Acesso em 06 de abril de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. SE 5.203-AgR. Agravante: MBV Commercial and Export Management Establishment. Agravados Resil Indústria e Comércio Ltda. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília 12 de dezembro de 2001. Disponível em < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=345889> > acesso em 08 abr. 2022.

BRASIL. UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. *As inter-relações entre o processo administrativo e o judicial, sob a perspectiva da segurança jurídica do plano da concorrência econômica e da eficácia da regulação pública*. São Paulo:

BRASIL. UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL. *Inter-relações entre o processo administrativo e o judicial (em matéria fiscal) a partir da identificação de contenciosos cuja solução deveria ser tentada previamente na esfera administrativa*. Porto Alegre: UFRGS, 2010-2011. 2 v. em 1. Relatório final da pesquisa jus-doutrinária comparada, realizada pela Faculdade de Direito da UFRGS.

BRECHBÜHLER, Gustavo. Arbitragem tributária: *Expressão máxima do Princípio da Praticidade* v. 149 (29): Revista Tributária e de Finanças Públicas.

CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e Jurisdição*. Revista de Processo. Vol. 58. Abr-Jun, 1990. Doutrinas Essenciais de Arbitragem e Mediação. Vol. 1 p. 33 – 40. Disponível em <  
[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/293080/mod\\_resource/content/0/CARMONA%20-%20Arbitragem%20e%20jurisdi%C3%A7%C3%A3o.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/293080/mod_resource/content/0/CARMONA%20-%20Arbitragem%20e%20jurisdi%C3%A7%C3%A3o.pdf) > acesso em 31 mar. 2022.

CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e processo: um comentário à Lei nº 9.307/96*. São Paulo, Atlas, 2006.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Edição, revista ampliada e atualizada. São Paulo Malheiros, 2013.

CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO NO BRASIL. 2020. Insper Instituto de Ensino e Pesquisa. Relatório 2020 - Ano de referência 2019. São Paulo, jan. 2021. Disponível em: <https://www.google.com/search?q=CONTENCIOSO+TRIBUT%C3%81RIO+NO+BRASIL&oq=CONTENCIOSO+TRIBUT%C3%81RIO+NO+BRASIL&aqs=chrome..69i57j35i39j0i22i30i457j0i22i30i2.132j0j9&sourceid=chrome&ie=UTF-8#> Acesso em 21 out. 2021.

DE SOUZA AGUIAR MAIA, A. M. Arbitragem Tributária: *Uma Análise Do Regime Português*. Revista Da Faculdade De Direito Do Sul De Minas, v. 32, n. 1, 2016. Disponível em: <http://45.79.197.60/index.php/revistafds/article/view/107>. Acesso em: 2 maio. 2022.

FERNANDES, Rayneider Brunelli Oliveira. *A transação tributária a serviço da consensualidade e da eficiência administrativa: aspectos polêmicos sobre a viabilidade da transação tributária em face dos princípios constitucionais do Direito Administrativo* Revista da Faculdade de Direito da UERJ- RFD, N. 27, 2015.

FILHO, Jefferson de Paula Viana. *Arbitragem aplicada à Administração Pública e à Execução Fiscal*. Revista da Procuradoria Geral do Estado do Ceará – Centro de Estudos e Treinamento - CETREI, n. 20, 2020.

FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva. *A Constitucionalidade da Nova Lei de Arbitragem*. São Paulo, Oliveira Rocha. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 17, p. 44–48, fev., 1997.

FRANCISCO, Ana Mafalda Costa. (2012). *A arbitragem tributária*. Tese (Mestrado) – Universidade Católica Portuguesa, 2º Ciclo de Estudos em Direito, Porto. Disponível em: <[http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/11975/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O\\_ARBITRAGEM%20TRIBUT%C3%81RIA!.pdf](http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/11975/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O_ARBITRAGEM%20TRIBUT%C3%81RIA!.pdf)>. Acesso em: 2 maio. 2022.

GRANATE, Vasco Mirante. *Da Impugnação da Decisão Arbitral em Matéria Tributária: Enquadramento e Aspectos Práticos*. Tese de Mestrado no âmbito de Direito Fiscal apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa.

GRILLO, Fábio Antigas. *Transação e Justiça Tributária*. Tese de doutorado apresentada ao programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná.

GUIMARÃES, Márcio Souza. *Apresentação da Arbitragem em Direito Público no Brasil*. Arbitragem em Direito Público. FGV.

HONDA, Hélcio. *Desafios para adoção da arbitragem tributária no Brasil*. Arbitragem em Direito Público. FGV.

LOCKS, Juliane. *O uso da arbitragem pela administração pública à luz dos princípios constitucionais do art. 37*. 2012. p.4 Disponível em < [https://www.pucrs.br/direito/wp-content/uploads/sites/11/2018/09/juliane\\_locks.pdf](https://www.pucrs.br/direito/wp-content/uploads/sites/11/2018/09/juliane_locks.pdf) > acesso em 06 abr. 2022.

LUCON, Pedro Henrique dos Santos. *Imparcialidade na Arbitragem e Impugnação aos Árbitros*. Revista de Arbitragem e Mediação. v. 50 jul-setembro, 2013. pp. 40. Disponível em < [http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao\\_e\\_divulgacao/doc\\_biblioteca/bibli\\_servicos\\_produtos/bibli\\_boletim/bibli\\_bol\\_2006/RArbMed\\_n.50.09.PDF](http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RArbMed_n.50.09.PDF) > acesso em 06 abr. 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. *Transação e arbitragem no âmbito tributário*. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 5, n. 28, jul. 2007. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/29434>>. Acesso em: 14 abr. 2011.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo, 27ª Ed. Malheiros, 2004.

MENDES, Armindo Ribeiro. *Introdução às práticas arbitrais*. 2009. Disponível em: <<http://arbitragem.pt/estudos/sumarios-praticas-arbitrais-mestrado-forense-da-catolica.pdf>>. Acesso em: 2 maio. 2022.

MENDES, Regina Lúcia Teixeira. *Verdade real e livre convencimento: O processo decisório judicial brasileiro visto de uma perspectiva empírica*. v. 5, n.3, 2012. pp. 447-482 Disponível em < <https://revistas.ufrj.br/index.php/dilemas/article/view/7400> >. Acesso em 06 de abril de 2022.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Transação e Arbitragem nas Controvérsias Tributárias*. Tese de Mestrado apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013.

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas de. *Direito Tributário e arbitragem: uma análise de possibilidade e dos óbices ao juízo arbitral em matéria tributária no Brasil*. Revista de Tributária e de Finanças Públicas. Ano 17, n. 88, 2009.

MORAIS, Carlos Blanco de. *Problemas constitucionais da arbitragem necessária em Portugal*. In. Arbitragem em Direito Público. FGV.

NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais: reflexões acerca da sua admissibilidade*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

PEREIRA, Anísio Cândido; SOUZA, Benedito Felipe de; REDAELLI, Dauro Rodrigues; IMONIANA, Joshua Onome. *Custo de Oportunidade: Conceitos e Contabilização*. Caderno de Estudos nº 02, São Paulo, FIECAFI – Abril/1990.

PISCITELLI, Tathiane. *Há ambiente institucional para o uso de métodos alternativos de resolução de conflitos em matéria tributária?* Arbitragem em Direito Público. FGV.

PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andrea; FERNANDES, André Luiz Fonseca. *Um Olhar para a Arbitragem Tributária: Comparativo das Propostas no Senado Federal, Provocações e Sugestões*. Revista Direito Tributário Atual nº 48. ano 39. p. 734-759. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2021.

POLIZELLI, Victor Borges. *Contratos Fiscais: viabilidade e limites no contexto do Direito Tributário brasileiro*. Tese de Doutorado apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Transação e arbitragem no direito tributário: paranóia ou mistificação?* Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte, v.5, n. 29, p. 29-53, set./out. 2007.

STIGLITZ, Joseph Eugene. *Economics of The Public Sector*, 3rd. ed. W.W. Norton & Company, Nova Iorque, 1999. p.503.

TALAMINI, Eduardo. *Competência-competência e as medidas antiarbitrais pretendidas pela Administração Pública*. Revista de Arbitragem e Mediação. v. 50 jul-setembro, 2017.

USP, [2011]. 317 p. Relatório final da pesquisa conduzida e orientada por: Prof. Dr. Tercio Sampaio Ferraz Junior, Prof. Dr. Juliano Souza de Albuquerque Maranhão e Prof. Dr. Paulo Furquim de Azevedo.

VILLA-LOBOS, Nuno. PEREIRA, Tânia Carvalhais. *O caso particular da arbitragem tributária no âmbito das políticas públicas em matéria de justiça tributária*. In. Arbitragem em Direito Público. FGV. pp.11-12.

XAVIER, Camila Siqueira. *A arbitragem em matéria tributária no Brasil: avanços e desafios*: In. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 7, n. 8, janeiro/junho, 2019, pp. 21-57. Disponível em < <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/36609> >. Acesso em 06 de abril de 2022.




## TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Luiz Guilherme Martins Castaldo Picarelli Guimarães  
discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº (inserir TIA), período (inserir período), turma (inserir turma), tendo realizado o TCC com o título: ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: DISCUSSÃO PRINCIPOLÓGICA SOBRE A VIABILIDADE DOS CONTRATOS FISCAIS NO BRASIL sob a orientação do(a) Professor(a) Dra. Martha Toribio Leão declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 19 de maio de 2022.

  
Assinatura do discente