

## **A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA COMO FORMA DE ACESSO À JUSTIÇA: UMA REALIDADE OU INSTITUTO A SER DESENVOLVIDO NO BRASIL?**

### **EL ARBITRAJE TRIBUTARIO COMO MEDIO DE ACCESO A LA JUSTICIA: ¿REALIDAD O INSTITUTO A DESARROLLARSE EN BRASIL?**

*Maria de Fátima Ribeiro<sup>1</sup>  
Aldo Aranha de Castro<sup>2</sup>*

**Resumo:** O presente trabalho tem por escopo fazer uma abordagem acerca do instituto da arbitragem, notadamente da arbitragem tributária. Inicialmente, cumprir-se-á analisar as disposições gerais sobre a arbitragem, prevista na Lei n.º 9.307/96, conceituando-a como meio alternativo de resolução de conflitos, trazendo para o âmbito do estudo a ser desenvolvido que a arbitragem é uma forma de acesso à justiça, que possibilita à sociedade a busca por dirimir seus conflitos sem a necessidade de se enveredar na esfera judicial. Para tanto, dever-se-á remontar ao surgimento desse instituto e como se deu sua evolução no decorrer do tempo para, após, ter-se uma noção histórica da arbitragem no Brasil, em termos constitucionais. A partir daí, poder-se-á adentrar na arbitragem em âmbito tributário, utilizando-se do direito comparado, para que seja possível verificar a existência da arbitragem tributária em outros países e, com evidência, para os países do continente europeu. Nesta fase do estudo, observar-se-ão os projetos de Lei que visam à instalação desse instituto no ordenamento jurídico brasileiro, tecendo-se as críticas necessárias concernentes ao assunto. Com a fundamentação da exposição, tornar-se-á possível abordar se a arbitragem tributária é necessária ou desnecessária, bem como se há, e se houver, quais as vantagens, ou há apenas desvantagens, com a adoção do instituto da arbitragem no Direito Tributário. Para o desenvolvimento do trabalho, utilizar-se-á do método dedutivo, partindo-se, conforme se observa, da análise geral sobre arbitragem até os pontos específicos que delineiam o tema. Deste modo, compreender-se-á melhor sobre o assunto da arbitragem, em especial relação com o Direito Tributário, buscando a proteção dos contribuintes e fazendo valer a democracia, que é um sobreprincípio que deve prevalecer na República Federativa do Brasil enquanto Estado Democrático de Direito.

**Palavras-chave:** Acesso à Justiça; Arbitragem; Direito Tributário; Meio alternativo de resolução de conflitos

**Resumen:** El presente trabajo tiene el propósito de hacer un enfoque en el concepto de arbitraje, en particular el arbitraje fiscal. Inicialmente, se cumplirá el análisis de las disposiciones generales sobre el arbitraje previstas en la Ley n.º 9.307/96, conceptualizándola como un medio alternativo de resolución de conflictos, trayendo al ámbito del estudio a ser desarrollado que el arbitraje es una forma de acceso a la justicia, lo que permite a la sociedad la busca por la solución de sus conflictos sin la necesidad de embarcarse en la Corte. Para eso, se debe remontar a la aparición de este instituto y como se fue su evolución en el tiempo para que, después, haya la noción histórica del arbitraje en Brasil, en términos constitucionales. A

---

<sup>1</sup> Doutora em Direito Tributário pela PUC-SP, Professora e Coordenadora do Programa de Mestrado em Direito da UNIMAR.

<sup>2</sup> Advogado atuante na cidade de Marília/SP. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela UEL/PR. Mestre em Direito pela da Universidade de Marília - UNIMAR.

partir de ahí, será posible introducir el arbitraje en el ámbito del impuesto, utilizándose del derecho comparado, por lo cual se pueda comprobar la existencia del arbitraje fiscal en otros países y con la evidencia en los países del continente europeo. En esta etapa del estudio, se observará los proyectos de Ley destinados a la instalación de este instituto en la legislación brasileña, tejiéndose las críticas necesarias sobre el asunto. Con la fundamentación de la exposición, será posible abordar si el arbitraje fiscal es necesario o dispensable, y si hay ventajas o solamente desventajas con la adopción del concepto de arbitraje en Derecho Tributario, y cuáles son ellas. Para el desarrollo del trabajo, se utilizará el método deductivo, y a partir de ahí, como se muestra, el análisis general de arbitraje hasta los puntos específicos que describen el problema. Por lo tanto, se comprenderá mejor sobre el tema del arbitraje, sobre todo en comparación con el Derecho Tributario, en busca de la protección de los contribuyentes y la aplicación de la democracia, que es un sobreprincipio que debe prevalecer en la República Federativa de Brasil como un Estado Democrático de Derecho.

**Palabras clave:** Acceso a la justicia; Arbitraje; Derecho Tributario; Medios alternativos de resolución de conflictos

## 1. Introdução

O presente estudo trará a análise de diversas questões atinentes à arbitragem, dando-se um viés especial para a arbitragem no âmbito do direito tributário. *A priori*, cumpre-se tratar, mesmo que de forma sintética, acerca da arbitragem em geral, como meio de resolução de conflitos e forma de acesso à justiça, que é inerente ao instituto arbitral.

Somente com a assimilação deste conceito é que se torna possível e viável adentrar-se na esfera tributária, trazendo elementos para se verificar até que ponto seria viável ou não, nesta área do direito, a instalação de Câmaras de Arbitragem, para dirimir os conflitos.

O Estado tem como dever, e inclusive princípios constitucionais, a garantia de um ordenamento jurídico justo, pautado, dentre outros, pelo princípio da celeridade, que se faz explicitamente presente, no *caput* do art. 37 da Constituição Federal.

Esta celeridade que tanto se pretende, não deixando de lado, por óbvio, a busca pela justiça, pela equidade, a fim de não beneficiar determinada pessoa em detrimento de outra, faz com que o Estado busque formas alternativas para solução de conflito, como vemos mais recentemente, com a Resolução n.º 125, de 2010 do Conselho Nacional de Justiça, que trata da regulamentação da mediação e da conciliação como meios alternativos para a pacificação dos conflitos.

Antes dessa Resolução, tivemos no ano de 1996 o advento da Lei n.º 9.307, de 23 de setembro de 1996, que dispôs sobre a arbitragem como meio de solução de conflito,

visando dirimir os litígios existentes a direitos patrimoniais disponíveis, sendo este, inclusive, *ipsis litteris*, o disposto no art. 1º da Lei 9.307 (1996, Art. 1º), conforme se pode observar: "Art. 1.º As pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis".

O trabalho se justifica por trazer a discussão de um tema atual e de relevante importância no cenário jurídico, em especial direcionamento às questões tributárias que envolvem a arbitragem.

Ademais, uma vez que se tenha uma visão geral sobre a arbitragem, e que se possa traçar interseções entre a arbitragem e o direito tributário, torna-se possível chegar ao objetivo do presente estudo, que é a realização de uma análise crítica, sobre ser vantajoso ou não a instalação da arbitragem no âmbito tributário.

Desta feita, delimitando-se a problematização daquilo que se pretende discorrer, cumpre-se, sem mais delongas, adentrar-se nas disposições gerais sobre a arbitragem, tanto no tocante à Lei n.º 9.307/1996 quanto a dispositivos internacionais.

## **2. Arbitragem como forma de acesso à justiça: disposições gerais**

A arbitragem, em linhas gerais, é definida como um meio alternativo de resolução de conflitos, onde se busca dirimir as situações que envolvam direitos patrimoniais disponíveis.

Deste modo, ela surge como uma forma de acesso à justiça, pois abre possibilidades para que se solucione determinados conflitos de interesses sem que haja a necessidade de se recorrer à esfera do Poder Judiciário, até mesmo porque, na sociedade contemporânea, o melhor a se observar é a busca por um meio pacífico de resolução de quaisquer litígios porventura existentes, que evita desgastes desnecessários, bem como, propicia uma celeridade que, infelizmente, muitas das vezes não é encontrada quando se ingressa no Judiciário.

Assim sendo, a arbitragem concede um suporte importante e de extrema valia para que se tomem as providências necessárias no sentido de se solucionar os conflitos, cumprindo-se como necessário abordar diversos aspectos, mesmo que gerais, sobre esse instituto, antes de se abordar, especificamente, o viés tributário da arbitragem.

Quando da tratativa das disposições gerais sobre arbitragem, esse tema poderia ficar adstrito exclusivamente à Lei n.º 9.307/96, que perfeitamente teria muito a ser discorrido, mas para termos o cerne dessa questão, e ser possível extrair o que se pretende,

faz-se necessário um estudo, mesmo que sucinto, do direito comparado, trazendo apontamentos da aplicação (ou não) da arbitragem em outros países.

Primeiramente, numa análise sintetizada da Lei n.º 9.307/96 (Lei de Arbitragem), tem-se que a arbitragem será convencionalizada entre as partes, podendo ser de direito ou de equidade, e as partes poderão submeter a resolução do conflito para que seja feita através de um júízo arbitral, estabelecendo-se, facultativamente, desde logo, uma cláusula compromissória e um compromisso arbitral.

A cláusula compromissória é uma convenção entre as partes, onde elas se comprometem a submeter à arbitragem os litígios que possam vir a surgir, em relação a um contrato entre elas pactuado. Já o compromisso arbitral, por sua vez, é também uma convenção entre as partes, no qual o litígio é submetido à arbitragem de uma ou mais pessoas, e este compromisso pode ser judicial ou extrajudicial.

Neste tocante, a Lei de Arbitragem é bem clara, conforme se pode observar de alguns artigos preambulares da Lei n.º 9.307 (1996):

Art. 2.º A arbitragem poderá ser de direito ou de equidade, a critério das partes.

§ 1.º Poderão as partes escolher, livremente, as regras de direito que serão aplicadas na arbitragem, desde que não haja violação aos bons costumes e à ordem pública.

§ 2.º Poderão, também, as partes convenionar que a arbitragem se realize com base nos princípios gerais de direito, nos usos e costumes e nas regras internacionais de comércio.

Art. 3.º As partes interessadas podem submeter a solução de seus litígios ao júízo arbitral mediante convenção de arbitragem, assim entendida a cláusula compromissória e o compromisso arbitral.

Art. 4.º 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.

[...]

Art. 9.º 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.

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

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

Como se depreende, são autoexplicáveis os termos gerais da lei de arbitragem, que acaba por ser conceituada como um método alternativo de solução de conflitos, no âmbito dos direitos patrimoniais disponíveis, sem que se adentre à esfera do Poder Judiciário para tal solução.

No tocante ao aspecto introdutório do tema, era o que se tinha de essência a ser dissertado. Neste momento, tendo-se a noção do que venha a ser a arbitragem, cumpre traçar uma evolução histórica da arbitragem no Brasil, trazendo como plano de fundo, em conjunto, o direito comparado.

Embora possa se imaginar que a arbitragem é um instituto novo, até mesmo pela Lei que trata do tema ser apenas de 1996, ela de fato não o é, tanto em termos internacionais como em se tratando de Brasil.

Muito pelo contrário, a arbitragem remonta desde os povos antigos, conforme trazido por Delgado (2011) que, expondo a manifestação de Sálvio de Figueiredo Teixeira, explicita o seguinte:

Historicamente, a arbitragem se evidenciava nas duas formas do processo romano agrupadas na *ordo judiciorum privatorum*: o processo das *legis actiones* e o processo das *per formulas*. Em ambas as espécies, que vão desde as origens históricas de Roma, sob a Realiza (754 a.C.) ao surgimento da *cognitio* extraordinária sob Diocleciano (século II d.C.), o mesmo esquema procedimental arrimava o processo romano: a figura do pretor, preparando a ação, primeiro mediante o enquadramento na ação da lei e, depois, acrescentando a elaboração da fórmula, como se vê na exemplificação de Gaio, e, em seguida, o julgamento por um *iudex* ou *arbiter*, que não integrava o corpo funcional romano, mas era simples particular idôneo, incumbido de julgar, como ocorreu com Quintiliano, gramático de profissão e inúmeras vezes nomeado *arbiter*, tanto que veio a contar, em obra clássica, as experiências do ofício.

Assim, desde o período romano, tem-se presente na sociedade a arbitragem, e isso foi percorrendo o tempo, passando-se pela Grécia antiga, alternando, após isso, alguns momentos de altos e baixos, mas voltando a ganhar destaque na era contemporânea.

Segundo Delgado (2011), tanto em países da América do Sul como nos Estados Unidos, prevêem a arbitragem, sendo que neste último, ainda há expansão de longo alcance, prevendo a arbitragem, tendo-se expandido e ganhando proporções continentais, como as são, as daquele país. Isso tudo pode ser perfeitamente observado isso, nos dizeres de Delgado (2011):

Na Argentina, em decorrência da vigência da Lei n.º 24.573, há o estabelecimento da exigência da mediação, em caráter obrigatório, antes do ingresso de qualquer ação em sede civil ou comercial.

Saliente-se que o Código de Processo Civil e Comercial da Argentina, em seus arts. 736 a 773, e os Códigos de Procedimentos Civil e Comercial de cada uma das Províncias Argentinas prevêem a arbitragem.

No Paraguai, a arbitragem está inserida no seu Código de Processo Civil, por via dos arts. 774 a 835.

O Código Geral de Processo da República Oriental do Uruguai regula a arbitragem nos arts. 472 a 507.

A arbitragem [sic], nos EE. UU. Tem expansão de longo alcance.

A arbitragem está presente não apenas nesses países mencionados por Delgado, mas também na Europa, sendo prevista na Constituição Europeia que, inclusive, aborda a questão da arbitragem tributária, como será visto após essa análise geral sobre a arbitragem.

Para se encerrar este tópico, cumpre destacar a evolução da arbitragem no Brasil.

Na Constituição do Império (de 1824) temos os primeiros traços de surgimento da arbitragem, pois havia dispositivo legal que previa que as partes poderiam nomear juízes-árbitros para solucionarem os litígios cíveis que porventura surgissem.

Com o passar do tempo, adveio a Constituição de 1891, que não previa a arbitragem entre as pessoas privadas, mas apenas para pacificar conflitos entre Estados soberanos.

Na sequência, a Constituição de 1934 voltou a aceitar a arbitragem. A Constituição de 1937, por sua vez, não valorizou o instituto, tal como as Constituições de 1946 e de 1967.

A atual Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988, voltou a prestigiar a arbitragem, referindo-se expressamente a ela no art. 114, §1º. Não apenas a Carta Magna, mas também o Código de Processo Civil prestigia também o instituto da arbitragem.

Desse tracejar histórico, podemos extrair alguns comentários de Delgado (2011):

A doutrina brasileira identifica a presença da arbitragem em nosso sistema jurídico desde a época em que o País estava submetido à colonização portuguesa.

Em um ambiente puramente brasileiro, a arbitragem surgiu, pela primeira vez, na Constituição do Império, de 22/03/1824 [sic], em seu art. 160, ao estabelecer que as partes podiam nomear juízes-árbitros para solucionar litígios cíveis e que suas decisões seriam executadas sem recurso, se as partes, no particular, assim, convencionassem.

A CF de 24 de fevereiro de 1891 [sic], a primeira Carta Republicana, não cuidou de homenagear a arbitragem entre pessoas privadas. É certo que não deixou de incentivar a sua prática como forma útil para pacificar conflito com outros Estados soberanos.

A Carta de 16 de julho de 1934 voltou a aceitar a arbitragem, assegurando à União competência para legislar sobre as regras disciplinadoras do referido instituto.

A Constituição de 1937 não valorizou essa entidade jurídica. A Carta Magna de 1946, de 18 de julho, também não fez qualquer referência à arbitragem privada, tendo o mesmo comportamento a Lei Maior de 1967.

A atual CF, de 05/10/88, referiu-se sobre a arbitragem no art. 4º, §9º, VII [sic], bem como no art. 114, §1º.

Agora, uma vez que se verificou o conceito de arbitragem e sua evolução histórica, tanto em contexto mundial como nacional, e que ela é uma forma de acesso à justiça que permite a resolução dos conflitos, pode-se abordar com maior propriedade acerca da arbitragem relacionada ao direito tributário.

### **3. Direito tributário e arbitragem**

A partir do momento em que ao menos se cogita a possibilidade da instituição de arbitragem em matéria tributária, deve-se tomar o máximo de cuidado, pois lidar-se-á com uma das partes mais sensíveis (se não a mais sensível) do ser humano, que é a financeira.

Para tanto, cumpre-se tecer alguns comentários, para que, ao final, seja possível verificar a possibilidade ou não de uma arbitragem nessa esfera, e mais, não apenas essa possibilidade, mas sim, se esta pode se dar na República Federativa do Brasil.

Que a arbitragem existe, ninguém discute. E que a arbitragem existe no direito tributário, é possível discutir no mesmo sentido?

Em que pese seja um tema um tanto quanto delicado, por envolver não apenas o particular (contribuinte), mas também o Estado (Fiscal), em linhas gerais, e num contexto global, não se pode restringir a arbitragem apenas a outras esferas, devendo-se incluir também a sua utilização no âmbito fiscal.

Uma coisa é tratar de arbitragem tributária no Brasil, que é um país novo. Outra coisa é tratar dessa mesma arbitragem num contexto internacional, em especial na Europa, que é conhecida por todos como o "Velho Continente". E é desta forma que será estudado a partir de agora, primeiramente, com um viés para a arbitragem externa, notadamente aquela existente na Europa para, após, adentrar-se propriamente ao estudo da arbitragem no âmbito interno.

A Europa adota a arbitragem tributária em seu ordenamento jurídico, contando até mesmo com base constitucional expressa. Todavia, a definição pela arbitragem tributária não é irrestrita. Embora o texto constitucional não estabelece limites quanto à sua instituição, ela não poderá ocorrer quando tiverem de ser resolvidos litígios para os quais a Constituição

Europeia imponha a necessidade de intervenção dos tribunais não arbitrais, ou que respeite matérias para as quais a lei (e a própria Constituição) imponham uma solução vinculada.

Neste sentido, temos também os comentários de Nabais (2010):

Quanto à base constitucional, ela é cristalina, pois o nº 2 do art. 209º da Constituição limita-se a prescrever que "podem existir tribunais arbitrais", não estabelecendo no quadro desse preceito quaisquer limites à sua instituição, os quais serão apenas os que resultarem de outras normas ou princípios constitucionais.

[...]

Isto significa que não se poderá recorrer à arbitragem para resolver litígios para os quais a Constituição imponha a intervenção dos tribunais não arbitrais ou respeitem a matérias para as quais a lei imponha uma solução estritamente vinculada. Por conseguinte, não contém a Constituição qualquer disposição específica a vedar a instituição de tribunais arbitrais no direito dos impostos ou, mais em geral, no domínio das relações jurídicas tributárias.

[...]

Por isso, a Constituição não fecha a porta à existência de tribunais arbitrais para a solução de litígios de natureza tributária, nos quais se incluem, designadamente, os litígios respeitantes aos actos de liquidação de tributos e a demais actos em matéria tributária.

Deste modo, na Europa é perfeitamente possível a adoção da arbitragem tributária como meio de resolução de conflitos, podendo ser admitida apenas em relação a matérias em que o Estado Fiscal tenha uma certa discricionariiedade nas decisões.

Até porque, se assim não o fosse, seria descaracterizado completamente o instituto da arbitragem (meio de resolução de conflitos), e entraria em cena a arbitrariedade, pois haveriam imposições estatais que impediriam o diálogo e a real tentativa de solução do litígio.

A arbitragem tributária teve autorização legislativa contida na Lei do Orçamento do Estado para 2010 (LOE/2010), ganhando, assim, suporte legal. Nesta seara, também, Nabais (2010) aborda o seguinte:

O que, tudo somado, leva a concluir que a arbitragem tributária continuou sem suporte legal até à aprovação da LOE/2010, em cujo art. 124º se contem uma ampla e generosa autorização legislativa ao Governo para "instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária".

Assim, o direito fiscal europeu não desconhece a arbitragem como método de resolução de conflitos, mas sim, a adota com certa precaução, pois essa autorização legislativa não faz qualquer referência à utilização da arbitragem nos contratos fiscais.



Segundo Nabais (2011):

[...] Todavia, sempre diremos que não se podem depositar demasiadas esperanças na arbitragem tributária. Desde logo, é óbvio que a arbitragem não vai resolver o problema, verdadeiramente dramático para o Estado de Direito dos dias de hoje, da elevadíssima pendência nos tribunais fiscais, até porque parte muito significativa dessa pendência se reporta a processos insusceptíveis de solução arbitral, como é a relativa ao processo de execução fiscal.

[...]

Depois, entre as vantagens apontadas à arbitragem, referem-se as de proporcionar uma justiça mais célere e mais barata. Quanto à celeridade, não temos dúvida, embora não devamos esquecer que dessa celeridade beneficiarão basicamente os que puderem socorrer-se da arbitragem, que serão, em princípio, os que disponham de mais meios económicos, uma vez que o acréscimo de celeridade que o recurso à arbitragem vai proporcionar na justiça pública, em virtude dos processos que passarão a ser decididos pela arbitragem, será, a nosso ver, sempre relativamente diminuto.

Já no tocante a ser mais barata, temos nossas dúvidas. [...], nos termos da autorização legislativa, a responsabilidade da Administração Fiscal com as custas judiciais e demais encargos pode ser limitada às custas e encargos que seriam devidos se o contribuinte tivesse optado pelo processo de impugnação judicial ou pela acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

Desta feita, a arbitragem tributária, conforme já se pode vislumbrar, tem seus prós e tem seus contras, devendo-se ponderá-los, entre a necessária celeridade e os inevitáveis maiores custos da justiça tributária.

Ainda em se tratando de Europa, adentrando-se especificamente no ordenamento jurídico português, o Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, introduz naquele país, a arbitragem em matéria tributária, como forma de resolução de conflitos fiscais, visando três objetivos, quais sejam, reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses dos sujeitos passivos, garantir uma maior celeridade na resolução de litígios entre o Estado Fiscal e o sujeito passivo, e reduzir a pendência de processos nos tribunais fiscais e administrativos.

O Regime Jurídico de Arbitragem em Matéria Tributária (2011) aborda essa questão:

A introdução no ordenamento jurídico português da arbitragem em matéria tributária, como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal, visa três objectivos principais: por um lado, reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, por outro lado, imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo e, finalmente, reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais.

[...], note-se que a instituição da arbitragem não significa uma desjuridificação do processo tributário, na medida em que é vedado o recurso à equidade, devendo os árbitros julgar de acordo com o direito constituído.

Sendo assim, não há que se falar em arbitragem como um sistema "alheio" ao sistema jurídico, mas sim, um sistema que anda em conformidade com ele, objetivando a solução de conflitos através de um terceiro neutro e imparcial, que dará a decisão cujo efeito tem o mesmo valor jurídico das sentenças judiciais.

Uma vez se tendo a noção da arbitragem na esfera externa, torna-se possível adentrar na arbitragem tributária interna.

Nesta seara, em se tratando de Brasil, ainda há pouco que se falar, pois não há lei aprovada no sentido de ser possível a arbitragem tributária, ou seja, não há o amparo legal para que ela seja colocada em prática.

Mas há dois projetos de lei neste sentido. Um deles, o Projeto de Lei n.º 2412, de 2007, e o outro, o de n.º 5082, de 2009.

O projeto inicial (2412/2007) teve por ideia a transferência de atos relacionados à tributação para a esfera administrativa, onde estariam mais adequadamente localizados.

O Projeto de Lei n.º 2412, de 2007, tem por objetivo uma maior celeridade e serve como passo para que haja a racionalização da prestação jurisdicional do Estado, garantindo ao contribuinte o acesso às vias judiciais, por meio de embargos à execução fiscal e à adjudicação ou à arrematação.

Isso é extremamente temerário, vez que qualquer outro tipo de decisão não seria mais passível de rediscussão, o que traria imposições por parte do Estado, que faria valer a sua soberania, quando da decisão via arbitragem. Isso seria um risco ao contribuinte, que se quedaria inerte, sem nada mais a fazer.

Por sua vez, o Projeto de Lei n.º 5082, de 2009, que foi apensado ao Projeto de Lei n.º 2412/2007, tem por escopo a atuação mais célere, transparente, desburocratizada e eficiente da Administração Fiscal, constituindo uma nova relação entre a administração tributária e os contribuintes, de forma que não haja morosidade.

Todavia, em que pesem os fundamentos dos dois projetos de lei, tem-se que não é a melhor solução, pelo menos não para o momento que se vive a sociedade brasileira.

O Brasil vive uma democracia, onde os direitos da sociedade são amplamente amparados pela Constituição Federal. E como já dito anteriormente, o Brasil é um país

relativamente novo, que ainda anda envolto de diversos escândalos políticos e desconfiança por parte da população.

Tirar do Poder Judiciário a força das decisões em âmbito tributário seria algo muito arriscado, pois a nação como um todo veria como mais um modo de os políticos angariarem valores para si, impondo decisões sob o manto de proteção do Estado, pois agem como representantes do povo, mas sob a figura do Estado os amparando.

De mais a mais, destaca-se que, uma vez se deslocando ao sistema da arbitragem, se a situação em questão envolve dois particulares, nada mais justo que se propicie a possibilidade de um método alternativo para solução do conflito, vez que será um procedimento mais célere e menos oneroso, até porque ambas as partes estão num patamar de igualdade.

Todavia, quando se refere ao Estado e ao contribuinte, nítida e explicitamente está exposta uma situação de desequilíbrio que, por si só, não se conseguirá sanar.

Isso porque, com o Estado em um dos polos, haverá uma concorrência desleal, e uma decisão em sede administrativa sem a possibilidade de recurso, o que acaba, mesmo que não seja a intenção, lesando o contribuinte, que se tornaria um refém da decisão proferida em sede de arbitragem que, por ter o Estado em um dos polos, poderia ser, de certa forma, tendenciosa, trazendo o desequilíbrio entre as partes, além da onerosidade que haveria, em se utilizando da arbitragem na esfera tributária.

Com a análise até agora realizada, é possível dar sequência ao trabalho, abordando se é vantajoso ou desvantajoso, e se há a necessidade, ou não, de se instituir a arbitragem tributária no direito brasileiro, bem como se essa será ou não a melhor solução a ser adotada.

#### **4. Arbitragem no âmbito tributário: uma (des)necessidade e/ou uma (des)vantagem?**

Conforme já estudado, a arbitragem é um mecanismo alternativo ao Poder Judiciário, para a busca pela solução dos conflitos existentes entre as partes.

No seio da iniciativa privada, é uma forma completamente válida, pois a composição pode vir a ser muito mais viável do que ter que se adentrar no Judiciário, para buscar a resolução dos conflitos, vez que o Judiciário ainda exige inúmeras formalidades, que por vezes intimidam as partes.

Já quanto à arbitragem tributária, restam dúvidas sobre ser uma forma essencialmente válida para a resolução do litígio, vez que, por si só, já existirá uma parte

prevalente sobre a outra, pois o Estado estará em um dos polos da relação. E, assim o sendo, nada há que se diferenciar entre o Estado e o Judiciário, o que pode, desta feita, intimidar do mesmo modo (ou até mais) as partes que litigam, pois no outro polo da ação estará o Estado, tido como soberano, e visualizado por muitos como supremo.

Quanto à arbitragem tributária externa, foi visto que ela é uma realidade já presente em diversos países, inclusive prevista nos respectivos ordenamentos jurídicos e, em se tratando de Europa, a Constituição Europeia traz em seu texto essa possibilidade, inclusive com a constituição de tribunais fiscais arbitrais, que funcionam sob a égide do Centro de Arbitragem Administrativa, de acordo com o que dizem Júdice e Ferreira (2011):

Apenas são competentes para proferir a decisão fiscal arbitral os tribunais arbitrais que funcionam sob a égide do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), entidade que entrou em funcionamento, a 28 de janeiro de 2009, com a missão de resolver litígios, quer através da mediação, quer através da arbitragem.

Assim, apenas esses tribunais arbitrais são competentes para proferir a decisão fiscal arbitral, e os efeitos jurídicos das decisões fiscais arbitrais são os mesmos das sentenças proferidas pelos tribunais administrativos e fiscais, nos termos do que ainda dissertam Júdice e Ferreira (2011):

As decisões proferidas no âmbito dos processos arbitrais têm o mesmo valor e efeitos jurídicos das sentenças proferidas pelos tribunais administrativos e fiscais, pelo que, em caso de incumprimento pela Administração tributária das decisões que lhe sejam desfavoráveis, os contribuintes poderão lançar mão dos meios de execução de julgados previstos, designadamente, no Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

Desta forma, o contribuinte europeu tem uma garantia em caso de ter uma decisão para si favorável (e contrária ao Estado). No Brasil, por sua vez, ainda há certa distância dessa realidade prevista no Velho Continente, motivo pelo qual deve-se questionar se é positiva ou não a instituição da arbitragem tributária para este país.

No Brasil, há os dois projetos de lei que foram supramencionados, quais sejam, os Projetos de Lei n.º 2412/2007 e 5082/2009. Sobre o anteprojeto, De Santi (2007) traz o enfoque da análise encontrados no anteprojeto de "Transação e Arbitragem no Direito Tributário":

A análise pretende chegar a conclusões sobre três enfoques distintos: (i) *sob a perspectiva externa do direito*, indagando se o contexto sócio-político e cultural do Brasil é favorável à flexibilização proposta neste anteprojeto de "Transação e Arbitragem no Direito Tributário"; (ii) *sob a perspectiva interna e infraconstitucional do projeto*, refletindo sobre: que é "transação"? Qual é o "litígio" objeto da transação? Quais são seus efeitos e controles? E se a matéria seria própria de lei ordinária ou complementar? Enfim, *sob a perspectiva interna e constitucional*, pretende-se avaliar se há conflitos entre este anteprojeto e o Sistema Constitucional Tributário desenhado na Constituição Federal de 1988.

Ademais, ainda são apontadas por De Santi (2007) diversas críticas sobre o anteprojeto, trazidas por ele como "vícios latentes", tais como, dentre outros, "redação dúbia, vaga, contraditória e confusa, em toda extensão do texto proposto".

Aprovar esses projetos de lei que, desde anteprojeto, já apresentam formas dúbias, talvez até com indicação unilateral dos membros da Câmara de Conciliação é, no mínimo, temerário, causando insegurança à sociedade e, em se tratando de Direito Tributário, aos contribuintes como um todo.

Mudar o que já está no ordenamento jurídico a séculos não é possível, por toda uma raiz histórica que perdura ao longo do tempo. Mas essa é a situação particular de países, como os que fazem parte da União Europeia, que já se adaptaram e, de certa forma, segundo regras legais e constitucionais, admitem tal instituto em seu ordenamento.

Outra coisa seria admitir isso no Brasil, o que seria, na atual realidade da sociedade brasileira, inviável, pois da forma como se pretende, as garantias estariam todas tendentes ao Estado, em detrimento da preservação que deve ser inerente ao contribuinte.

Desta forma, a um, não há uma necessidade de se instituir a arbitragem no direito tributário, talvez, o que se pode sugerir, é uma faculdade, que possa ser favorável para ambas as partes. Mais do que isso, caso se impusesse a necessidade pela Câmara Arbitral, estar-se-ia rompendo laços com a democracia, emergindo a arbitrariedade estatal face ao contribuinte.

Nessa mesma esteira, analisando pontos de vantagens e desvantagens, vislumbra-se que a vantagem maior seria no sentido de uma celeridade de tramitação, todavia, com a concentração de litígios tributários no juízo arbitral, corre-se o risco de transformá-lo em moroso e odioso, igual ou até mais do que as ações ordinárias.

Vê-se, deste modo, que talvez nem aquilo que seria a única vantagem (celeridade) é certa de que ocorrerá, fora os custos com o procedimento arbitral, que sobrecarregarão os contribuintes.

Com isso, a resposta a outra parte da indagação sobre ser uma vantagem ou desvantagem, tende-se, de forma mais protetiva ao contribuinte, e à sociedade em geral, englobando-se também o Estado, a dizer que seria uma desvantagem a instituição da arbitragem no âmbito tributário.

Embora haja pessoas que defendam a arbitragem no âmbito tributário, *data maxima venia*, não é o que parece ser o melhor entendimento, por todas as razões expostas.

## 5. Conclusão

A arbitragem tem raízes históricas, conforme se pode depreender do desenvolver do trabalho, ela tem origem desde a Roma Antiga, e foi percorrendo o tempo, por alguns momentos esquecida, mas ganhando grande destaque na era contemporânea.

No Brasil não foi diferente. A arbitragem surgiu com a Constituição de 1824 (Constituição do Império), alternando momentos em que ela se manteve presente, e outros, em que ela não era prevista entre as pessoas privadas. Na Constituição Federal de 1988 ela está expressamente prevista, bem como no Código de Processo Civil e na Lei de Arbitragem (Lei n.º 9.307/96).

A arbitragem em si, é uma forma de acesso à justiça, pois permite que as partes busquem chegar a uma solução, através da intermediação do árbitro, sem que seja necessário recorrer ao Poder Judiciário, o que a torna um importante método de resolução de conflitos, mas pelo que foi possível estudar, percebe-se que é um método mais direcionado para a solução dos litígios entre particulares, enquanto que, no âmbito tributário, não é o método mais vantajoso para a solução dos conflitos entre os contribuintes e o Estado.

Neste âmbito, o melhor caminho ainda é o Poder Judiciário, que traz consigo a credibilidade de uma decisão e a possibilidade da ampla defesa e do contraditório, bem como dos subsequentes recursos, caso necessários.

Assim, ao menos por hora, o mais sensato é evitar a arbitragem tributária no direito brasileiro, até mesmo pela situação política que envolve o país, que frequentemente é envolvida por escândalos, como aquele que foi apurado pela Ação Penal 470 (Mensalão).

Deste modo, por todo o exposto, o Brasil ainda se encontra distante de poder se utilizar da arbitragem tributária, tal e qual a Europa já vem se utilizando, instando-se destacar que nem naquele continente é unânime a adoção da arbitragem para a resolução dos litígios tributários.

E a solução mais adequada é a preservação dos direitos do contribuinte, em termos constitucionais e infraconstitucionais, garantindo-se o senso de justiça e salvaguardando a democracia, que é um sobreprincípio do Estado Democrático de Direito, e aquilo que a República Federativa do Brasil tanto defende.

## 6. Referências

- ADAMS, Luís Inácio Lucena; MARTINS FILHO, Luiz Dias. *A transação no Código Tributário Nacional-CTN e as novas propostas normativas de Lei Autorizadora*. Disponível em <<<http://www.direitodoestado.com/palestras/PARA%20CONVERTER%20PDF%20atualizado.pdf>>>. Acesso em 19/12/2013.
- BORGES, Antônio de Moura; Oliveira, Luciana Gualda e. *O controle das práticas de Arbitragem Tributária Internacional*. Trabalho publicado nos anais do XVIII Congresso Nacional do CONPEDI, realizado em São Paulo/SP, nos dias 04 a 07 de novembro de 2009. Disponível em: <<[http://www.publicadireito.com.br/conpedi/mana-us/arquivos/Anais/sao\\_paulo/2925.pdf](http://www.publicadireito.com.br/conpedi/mana-us/arquivos/Anais/sao_paulo/2925.pdf)>>. Acesso em 19/12/2013.
- DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Transação e arbitragem no direito tributário: paranóia ou mistificação*. Disponível em: <<<http://www.transparencia.org.br/docs/desanti.pdf>>>. Acesso em 19/12/2013.
- DELGADO, José Augusto. *A Arbitragem no Brasil - Evolução Histórica e Conceitual*. Disponível em: <<[http://www.escolamp.org.br/arquivos/22\\_05.pdf](http://www.escolamp.org.br/arquivos/22_05.pdf)>>. Texto de 2011. Acesso em 19/12/2013.
- FERREIRA, Rogério M. Fernandes; JÚDICE, José Miguel. *A Arbitragem Fiscal: Defeitos e Virtudes*. Disponível em: <<[http://www.josemigueljudice-arbitration.com/xms/files/03\\_ARTIGO\\_CONFERENCIAS\\_JMJ/01\\_Artigos\\_JMJ/arbitragem\\_fiscal\\_.jmj\\_e\\_rff.pdf](http://www.josemigueljudice-arbitration.com/xms/files/03_ARTIGO_CONFERENCIAS_JMJ/01_Artigos_JMJ/arbitragem_fiscal_.jmj_e_rff.pdf)>>. Acesso em 19/12/2013.
- MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas; RÊGO MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do. *Direito Tributário e Arbitragem: uma análise da possibilidade e dos óbices ao juízo arbitral em matéria tributária no Brasil*. in: Revista de Arbitragem e Mediação, Ano 6, n.º 23, outubro/2009. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.
- NABAIS, José Casalta. *Reflexão sobre a introdução da Arbitragem Tributária*. in: Revista da PGFN, 2010. Disponível em: << <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/casalta.pdf>>>. Texto de 2010. Acesso em 19/12/2013.
- PROJETO DE LEI N.º 2412, DE 2007 - Dispõe sobre a execução administrativa da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de suas respectivas autarquias e fundações públicas, e dá outras providências. Disponível em: <<[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=B F8E3FFB8157DB77E0392899782679DE.node1?codteor=522170&filename=PL+2412/2007](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=B F8E3FFB8157DB77E0392899782679DE.node1?codteor=522170&filename=PL+2412/2007)>>. Acesso em 19/12/2013.

- PROJETO DE LEI N.º 5082, DE 2009 - Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências. Disponível em: <<[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=648733&filename=PL+5082/2009](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=648733&filename=PL+5082/2009)>>. Acesso em 19/12/2013.

- *REGIME JURÍDICO DA ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA*. AT - autoridade tributária e aduaneira. Disponível em <<[http://info.portaldasfinancas.gov.br/NR/rdonlyres/926A94D0-74DE-4ADD-ABB1-14EC4CED8A5C/0/Regime\\_ARBITRAGEM\\_TRIBUTARIA\\_2013.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.br/NR/rdonlyres/926A94D0-74DE-4ADD-ABB1-14EC4CED8A5C/0/Regime_ARBITRAGEM_TRIBUTARIA_2013.pdf)>>. Acesso em 19/12/2013.

- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Arbitragem em Direito Tributário*. in: Revista da EMERJ, v. 11, n.º 43. Rio de Janeiro, 2008. p. 218-232.

- SZKLAROWSKY, Leon Frejda. *Arbitragem na área tributária*. Disponível em: <<<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21214-21215-1-PB.pdf>>>. Acesso em 19/12/2013.