

MODELO MULTIORTAS E O DIREITO TRIBUTÁRIO: DA VIABILIDADE E DAS PERSPECTIVAS DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Thiago de Freitas Alves Pereira¹

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo analisar a viabilidade e a aplicabilidade da arbitragem tributária no Brasil. Para tanto, crucial esclarecer a importância atual da discussão em torno do fenômeno da desjudicialização e desenvolver a noção do sistema multiportas, ressaltando a imprescindibilidade de sua implementação aos conflitos fiscais. Quanto ao instituto da arbitragem, após breve introdução, se aprofundará nas discussões e no histórico de sua aplicação no âmbito do Poder Público. Em seguida, será aprofundado o debate a respeito da (in)disponibilidade do crédito tributário e exposto o panorama atual da arbitragem tributária no Brasil, com breve análise dos projetos e anteprojetos de lei existentes e as possibilidades que deles derivam. O estudo se desenvolve por meio de pesquisas bibliográficas no seio das doutrinas especializadas no tema, além de análise legislativa, de projetos de lei e jurisprudencial.

PALAVRAS-CHAVE: Desjudicialização. Modelo multiportas. Arbitragem tributária. Interesse Público. Disponibilidade. Crédito Tributário.

INTRODUÇÃO

A crise de confiança e de efetividade do poder judiciário brasileiro, aliada ao atual anseio social por maior participação, consensualidade e eficiência, converge para a ascensão de novas formas/modelos de resolução, e de prevenção de conflitos.

Tais alternativas, porém, pressupõem uma nova perspectiva da função jurisdicional do Estado, que, resgatando seu objetivo primordial de pacificação social, passa a ter um foco maior na solução efetiva das controvérsias, ressignificando a noção da justiça pública estatal como única “porta” disponível.

Este contexto impulsiona o movimento geral de desjudicialização, que, por sua vez, favorece o desenvolvimento do denominado *modelo multiportas*, que nada mais é do que a abertura do ordenamento jurídico para métodos adequados de resolução de conflitos, que representam novas formas de distribuição de justiça.

Tais instrumentos se mostram alinhados a uma moderna função judicial no Estado de Direito, legitimada pela releitura da essência do direito fundamental de acesso à justiça, que se harmoniza com o

¹ Procurador do Estado da Bahia, com atuação na Procuradoria Fiscal. Graduado pela Universidade Federal de Uberlândia e Especialista em Direito Processual Civil pela Faculdade de Direito Damásio de Jesus.

princípio da inafastabilidade da jurisdição.

Considerando que os entes públicos representam alguns dos maiores litigantes do país², o desenvolvimento do modelo multiportas na Administração Pública se torna imprescindível. Além disso, considerando a crise do próprio contencioso tributário, é necessária uma mudança brusca de paradigma, que viabilize o aperfeiçoamento do acesso à justiça fiscal e aprimore o modelo de arrecadação/recuperação de tributos, desmistificando o uso de novas tecnologias jurídicas no âmbito das relações fiscais.

Neste sentido, nos últimos anos vem ganhando maior abrangência as discussões em torno da arbitragem tributária no Brasil, o que se intensificou com a positivação da possibilidade do uso da arbitragem pelo Poder Público e com a difusão da experiência aparentemente exitosa de Portugal com o instituto criado pelo Decreto-Lei nº 10/2011³.

Todavia, conforme se verá adiante, a despeito das auspiciosas discussões, o caminho para a implementação da arbitragem tributária no ordenamento jurídico brasileiro ainda é desafiador, haja vista que, além dos obstáculos comumente impostos ao uso dos meios alternativos de resolução de conflitos pela Fazenda Pública, existem desafios inerentes ao próprio regime jurídico fiscal, como, por exemplo, o debate em torno da (in)disponibilidade do crédito tributário.

É este o panorama que o presente artigo se propõe a explorar, na pretensão de fomentar as discussões em torno da arbitragem em matéria fiscal (e da abertura do direito tributário em geral para o sistema multiportas), sobretudo nos ambientes de efetiva prática tributária (escritórios de advocacia, Advocacia Pública, fazendários e todos os atores em geral que participam do processo fiscal), o que se faz na esperança de contribuir com o aprimoramento do acesso à justiça fiscal e tendo como norte o anseio por maior pacificação e harmonia social.

Para tanto, seguiu-se o método lógico-dedutivo, mediante pesquisa de natureza qualitativa, com a finalidade descritiva e exploratória.

1. DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS A RESPEITO DA ARBITRAGEM E DA JUSTIÇA MULTIPORTAS.

O professor Carlos Alberto Carmona assim conceitua a arbitragem:

A arbitragem – meio alternativo de solução de controvérsias através de uma intervenção de uma ou mais pessoas que recebem seus poderes de uma convenção privada, decidindo com base nela, sem intervenção estatal, sendo a decisão destinada a assumir a mesma eficácia da sentença judicial – é colocada à disposição de quem quer seja, para solução de conflitos relativos a direitos patrimoniais acerca dos quais os litigantes possam dispor.⁴

Conforme conceituação, nota-se que a arbitragem é um instrumento de solução de conflitos,

2 BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. “100 MAIORES LITIGANTES 2011”. 2012. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/100_maiores_litigantes.pdf. Acesso em: 29 abr. 2022.

3 PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Decreto-Lei nº 10/2011. Regula, no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária. Diário da República I Série, n. 14/2011, 20 jan. 2011. Disponível em: <https://dre.pt/application/conteudo/280904>. Acesso em: 27 abr. 2022.

4 CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e processo: Um comentário à lei no. 9.307/96*. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2004. p. 31.

heterocompositivo, alternativo à justiça estatal, que vem se expandindo, dentre outros motivos, pela ineficiência do Estado em sua missão pacificadora.

Este déficit criado pelo Estado, somado às constantes e aceleradas transformações da sociedade, que demandam cada vez mais agilidade, participação, consenso e efetividade, abrem espaço para a ascensão dos chamados *equivalentes jurisdicionais*, que na brilhante reflexão da Prof. Ada Pellegrini Grinover, embora sejam extrajudiciais, não devem ser considerados uma justiça privada mas uma justiça pública não-estatal, tendo em vista que se inserem no espectro geral da política judiciária e de acesso à justiça⁵.

Neste ponto, se faz pertinente rememorar trecho do preâmbulo da Constituição Federal, que destaca a “igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna internacional, com a solução pacífica das controvérsias”.

Ora, sendo o Estado brasileiro comprometido constitucionalmente com a solução pacífica das controvérsias, a busca por justiça e por pacificação deve abarcar todos os meios possíveis, desde que legítimos, eficientes e justos, sendo irrelevante que o alcance de tal desiderato se dê dentro ou fora do aparato estatal, mas sendo desejável que esteja albergado no amplo escopo da política judiciária.

Não à toa, o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) vem, nos últimos anos, fomentando fortemente a implementação efetiva destas ferramentas, tendo sido a Resolução CNJ nº 125/2010 (Política Judiciária Nacional dos meios adequados de solução de conflitos) pioneira e um verdadeiro marco regulatório para a introdução da justiça multiportas no Brasil.

Neste contexto, o Novo Código de Processo Civil (CPC/2015 - Lei nº 13.105/2015) deu seguimento ao fortalecimento da consensualidade, ao dedicar diversos dispositivos aos métodos de solução consensual de conflitos, inserindo-os, inclusive, no Capítulo I do Título único do Livro I da Parte Geral dentre as Normas Fundamentais do Processo Civil.

Além de estar dentre as normas fundamentais do processo civil, a arbitragem foi prevista, de forma estratégica, em parágrafo integrante do comando normativo que prevê o postulado da inafastabilidade da jurisdição (art. 3º, caput e §1º do CPC/2015), pondo cabo, de uma vez por todas, às alegações de incompatibilidade entre aquele instituto e este princípio fundamental.

E ainda, os parágrafos segundo e terceiro, também do art. 3º do CPC/2015, estabeleceram o dever de estímulo do uso dos métodos de solução consensual por todos os sujeitos do processo, e o dever do Estado em promovê-los. Já o art. 359, por sua vez, menciona expressamente a arbitragem como exemplo de método adequado de resolução de controvérsias.

Portanto, a rigor, o Digesto Processual Civil criou o dever legal público de incentivar e promover a arbitragem, além dos outros métodos consensuais.

Importante não olvidar que o Estado, em sentido *lato*, assume diversos papéis ou funções no exercício da atividade jurisdicional, podendo funcionar, por exemplo, como estado-juiz, como ente político

5 GRINOVER, Ada Pellegrini. **A inafastabilidade do controle jurisdicional e uma nova modalidade de autotutela (parágrafos únicos dos artigos 249 e 251 do Código Civil)**. Revista Brasileira de Direito Constitucional, n. RBDC n. 10 – jul./dez. 2007, 2007. Disponível em: http://www.esdc.com.br/RBDC/RBDC-10/RBDC-10-013-Ada_Pellegrini_Grinover.pdf. Acesso em: 27 abr. 2022.

responsável pela política judiciária ou como parte litigante. Isto posto, se pode perceber que o ordenamento jurídico brasileiro, sobretudo a atividade legislativa recente e as já mencionadas Recomendações do CNJ, vem consolidando o *dever* do Estado, em todas as suas acepções, inclusive como parte, de promover a justiça multiportas.

No tocante a arbitragem, especificamente, embora a Lei nº 9.307/1996 já tenha completado mais de 25 (vinte e cinco) anos, foi através das alterações promovidas em 2015 que se consolidou a possibilidade da arbitralidade pública e se ampliaram os debates em torno da arbitragem tributária.

2. DA ARBITRAGEM ENVOLVENDO A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

Nesta linha intelectual, conforme destacado, em 2015, a Lei nº 13.129 incluiu os parágrafos primeiro e segundo ao art. 1º da Lei de Arbitragem (Lei nº 9.307/1996).

§1º A administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis.

§2º A autoridade ou o órgão competente da administração pública direta para a celebração de convenção de arbitragem é a mesma para a realização de acordos ou transações.

Assim, após anos de debates doutrinários e de incerteza jurisprudencial sobre a possibilidade do Poder Público se submeter à via arbitral, positivou-se o que, aparentemente vinha sendo a tendência contemporânea, inclusive no direito comparado⁶. E apesar de se tratar de evolução legislativa recente, Marcelo Escobar⁷ destaca que a sujeição do Poder Público à arbitragem se mistura com a própria história do país, desde o seu descobrimento.

Em interessante cronologia fático-normativa, o autor menciona diversos diplomas legais em que foi prevista a arbitragem, dos quais destaca-se as Ordenações Filipinas, a Constituição de 1824, o Código Comercial de 1850⁸ e o Regulamento das Alfândegas (Decreto nº 2.647/1860), que inclusive possibilitava a arbitragem para três matérias tributárias específicas⁹.

Ao longo do estudo, Escobar narra episódios em que o Brasil se sujeitou à arbitragem internacional ao longo do século XIX, como no caso da guerra entre Brasil e Paraguai, além de interessante episódio de arbitragem, iniciada em 1919, entre os Estados de Mato Grosso e Goiás, envolvendo discussão territorial¹⁰.

Do contexto histórico, se nota uma ampla utilização da arbitragem pela Administração Pública, com previsão expressa nas Constituições de 1934, 1937 e 1946, tradição que restou enfraquecida com os Códigos de Processo Civil de 1939 e 1973, sobretudo porque o último condicionava os efeitos do laudo arbitral à homologação judicial.

Dando continuidade ao estudo, o autor lista, cronologicamente, vasta legislação esparsa que

6 ACCIOLY, João Pedro. **Arbitragem e Administração Pública: um panorama global**. Revista Digital de Direito Administrativo, vol. 5, n. 1, p. 01-31, 2018. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.11606/issn.2319-0558.v5n1p01-31>. Acesso em: 01 set. 2022

7 ESCOBAR, Marcel Ricardo. **Arbitragem tributária no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2017. p. 98.

8 *Ibid.*, p. 76-102.

9 *Ibid.*, p. 107.

10 *Ibid.*, p. 96-131.

acabou por resgatar o prestígio do uso da arbitragem pelo Poder Público, das quais destacam-se a Lei Federal nº 5662/71 (BNDES), a Lei RJ nº 1481/89 (Concessões de Serviços e Obras Públicas no Rio de Janeiro), a Lei SP nº 7835/92 (Concessões de Obras e Serviços Públicos em São Paulo), a Lei Federal nº 8987/95 (Concessões), a Lei Federal nº 9478/97 (Petróleo), a Lei Federal 10.233/01 (Concessão de Transporte), e recentemente, a pioneira Lei Mineira de Arbitragem na Administração Pública nº 19.477/11, dentre outras¹¹.

Interessante frisar que na preparação da Copa do Mundo de 2014, diversas obras foram realizadas e vários contratos entabulados, tendo os Estados do RJ, MG, PE, BA e RN previsto expressamente a arbitragem para eventuais controvérsias na execução dos contratos¹².

Entretanto, apesar da rica história do uso da arbitragem na Administração Pública, parte da doutrina tradicional administrativista sempre foi resistente ao uso do instituto em âmbito público, como o Prof. Celso Antônio Bandeira de Mello¹³, para o qual qualquer causa ou interesse que gravita em torno dos serviços públicos de maneira ampla, assim como os conflitos que deles derivem, só poderiam ser decididos pelo Poder Judiciário¹⁴.

Neste sentido, cumpre esclarecer que os obstáculos impostos para deslegitimar a arbitragem pelo Poder Público costumam estar ligados ao princípio da legalidade, da inafastabilidade da jurisdição e da indisponibilidade do interesse público.

Quanto à legalidade, a introdução do §1º do art. 1º da Lei de Arbitragem (Lei nº 9.307/1996), em tese, pôs fim à discussão¹⁵. Ainda que se tenha optado por um conteúdo normativo enxuto, com caráter de generalidade, a norma esclarece a licitude da convenção de arbitragem e aponta a autoridade competente para sua celebração, evitando invadir a autonomia dos entes federativos, que possuem competência para estabelecer seu regramento administrativo-procedimental.

No que tange a inafastabilidade da jurisdição, há um aparente movimento de ressignificação do princípio insculpido no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), que vem afastando o suposto monopólio da jurisdição estatal e modernizando a concepção do direito de acesso à justiça¹⁶. Neste diapasão, entende-se que a Carta Magna estabeleceu uma garantia fundamental do indivíduo em desfavor do legislador, vedando que este simplesmente proíba o cidadão de acessar o judiciário para proteger seus direitos, *não se tratando, por outro lado, de uma cláusula de universalidade da justiça estatal judiciária*¹⁷.

Aliás, como dito, é exatamente esta a válvula de abertura do modelo multiportas, que tem por

11 *Ibid.*, p. 131-156.

12 *Ibid.*, p. 197-207.

13 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 3. ed. São Paulo, SP: Editora Malheiros, 2014. p. 734.

14 Vale mencionar, no mesmo sentido, a Professora Lúcia Valle Figueiredo. VALLE FIGUEIREDO, Lúcia. **Curso de direito administrativo**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

15 Quanto à arbitragem tributária, especificamente, há discussão na própria doutrina especializada quanto à necessidade de lei específica para a sua efetiva aplicação.

16 Neste sentido, AI nº 52.181/GB (famoso “Caso Lage”). STF. 14/11/1973. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginador-pub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=22084>. Acesso em: 29 abr. 2022 e REsp 904.813-PR. STJ. 20/10/2011. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200600381112&dt_publicacao=28/02/2012. Acesso em: 29 abr. 2022.

17 Ver, neste sentido, SE nº 5206 AgR. STF. 12/12/2001. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=345889>. Acesso em: 29 abr. 2022.

base o direito de acesso à justiça, em sua essência, como o direito de buscar a resolução efetiva dos conflitos da forma mais adequada ao caso concreto, se valendo de outras portas, dentro ou fora da justiça estatal.

Com relação à indisponibilidade do interesse público, é sabido que este tema gerou intensos debates nas últimas décadas a respeito da diferenciação entre interesses públicos primários, indisponíveis e secundários (derivados ou fazendários), disponíveis¹⁸.

Diversos autores vêm aprofundando e ressignificando os paradigmas a respeito da clássica distinção entre interesses públicos primários e secundários em suas obras, dentre as quais destacam-se: *Mutações do Direito Administrativo*¹⁹, *Interesse Público e Subsidiariedade*²⁰ e a *Teoria Geral do Direito Administrativo como Sistema*²¹.

Embora os debates atuais venham se aprofundando e sofisticando a referida classificação²², é certo que a Lei nº 9307/1996, ao permitir o uso da arbitragem pela Fazenda Pública para direitos patrimoniais disponíveis, adotou como válida a mencionada classificação, afastando a ideia da absoluta indisponibilidade do interesse público e reconhecendo a existência de direitos, em âmbito público, disponíveis e, por corolário, arbitráveis²³.

É válido, portanto, o raciocínio de que os conflitos e impasses gerados no âmbito dos interesses públicos secundários, fazendários ou derivados, ao menos em tese, segundo a Lei de Arbitragem (Lei nº 9307/1996), são passíveis de resolução pela via arbitral.

Parte da doutrina, porém, pondera acerca da divisão entre interesses públicos primários e secundários, sob o fundamento de que os interesses públicos derivados sempre devem ter como finalidade, necessariamente, a melhor consecução dos próprios interesses públicos primários, o que atrairia certa dificuldade para a identificação mais precisa dos direitos e interesses que, de fato, seriam disponíveis²⁴. Por esse motivo, se pode concluir que o debate atual evoluiu do *se* - é possível a via arbitral - para *o que* pode ser objeto da arbitralidade pública.

À esta altura, a também clássica definição de atos de gestão e atos de império tem grande utilidade²⁵, posto que, no caso dos primeiros, a Administração Pública atua como se particular fosse, ou seja, seriam interesses, em regra, transacionáveis, contratualizáveis, e, portanto, disponíveis.

Trazendo estas ideias para a realidade da arbitragem, Carlos Henrique Machado é assertivo ao

18 Reflexões modernas a respeito da clássica distinção entre interesse público primário e secundário podem ser encontradas em obras como: SARMENTO, Daniel (org.). **Interesses públicos versus Interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

19 MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Mutações do direito administrativo**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

20 GABARDO, Emerson. **Interesse público e subsidiariedade**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009.

21 SCHMIDT-ASSMANN, John Eberhard. **La teoría general del derecho administrativo como sistema**. Madrid: Instituto Nacional de Administración Pública Marcial Pons/Ediciones Jurídicas y Sociales S.A, 2003.

22 O tema é extremamente rico e demandaria um estudo específico e apartado. Podemos mencionar, ainda, artigo do Professor Gustavo Binenbojm. BINENBOJM, Gustavo. **Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o direito administrativo**. Revista de Direito Administrativo, v. 239, p. 1, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v239.2005.43855>. Acesso em: 29 abr. 2022.

23 Já há muito, o saudoso mestre Pontes de Miranda afirmava que o Estado pode figurar como particular em suas avenças, ocasião em que não se aplica o rigor do regime de direito público: PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado. Tomo XXVI**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1959. p. 319.

24 MELLO, *op. cit.*, p. 67.

25 MOREIRA NETO, *op. cit.* p. 279.

destacar que “a questão da patrimonialidade, que caracteriza os direitos disponíveis arbitráveis, possui uma relação com os interesses cujo objeto se reveste de algum conteúdo econômico ou expressão monetária”²⁶. Em posição que a esta se complementa, Marcelo Ricardo Escobar entende que, referente à Administração Pública, “nos casos em que tem permissão para contratar, tem também a faculdade de submeter as controvérsias advindas dos objetos contratados à arbitragem”²⁷.

Logo, seriam arbitráveis os direitos e interesses públicos que tenham conteúdo econômico/patrimonial e para os quais seja permitida a via consensual.

Neste ponto, cumpre destacar que algumas das grandes vantagens da arbitragem seriam: a celeridade, a tecnicidade das decisões, a flexibilidade dos procedimentos, a maior participação das partes e o menor grau de beligerância. Tais características estão em perfeita sintonia com a finalidade precípua do modelo multiportas, que é a busca por harmonia social e facilitação do acesso à justiça (que pressupõe solução em tempo razoável).

Assim, a análise que se pode extrair é a de que o acesso a decisões justas, técnicas e céleres, ainda que eventualmente desfavoráveis ao Poder Público, se alinha muito mais ao interesse da coletividade do que a defesa incessante e irracional de interesses patrimoniais ilegítimos.

A própria ascensão da Análise Econômica do Direito vem inserindo importantes noções de eficiência econômica, custos de transação, racionalidade e análise de externalidades, que proporcionam maior concretude ao princípio constitucional da eficiência, ressignificando os postulados derivados da ideia da indisponibilidade do interesse público²⁸.

Ora, pode até haver interesse de igual envergadura, mas aparentemente não há interesse público primário maior do que a confiança de que a Administração Pública será eficiente, de que agirá conforme o Direito, e mais, de que o fará cumprir.

É este o intuito da inserção da arbitragem pública na *práxis* jurídica, permitir que, para situações adequadas, se abra uma “nova porta” de acesso à justiça, complementar, alternativa e harmônica à porta da justiça estatal, viabilizando que determinados conflitos se resolvam por meio de decisões (potencialmente) técnicas e céleres, o que se alinha ao princípio constitucional da eficiência e ainda pode contribuir com o desafogamento do judiciário, circunstância que, a longo prazo, tende a possibilitar o aprimoramento da própria entrega jurisdicional.

A arbitragem é, portanto, um pilar importante do movimento de desjudicialização e de ascensão do sistema multiportas em âmbito público, que se coaduna com a modernização da estrutura e do funcionamento da Administração Pública, que cada vez mais se aproxima dos atores privados e dos hodiernos conceitos de gestão, governança e eficiência.

Pertinente mencionar que, ainda em 2011 (antes, portanto, da alteração na Lei de Arbitragem), o Estado de Minas Gerais, de forma pioneira, editou a Lei nº 19.477/2011, que “Dispõe sobre a adoção do

26 MACHADO, Carlos Henrique. **Modelo multiportas no direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021. p. 127.

27 ESCOBAR, *op. cit.*, p. 92.

28 CALIENDO, Paulo. **Direitos Fundamentais, Direito Tributário e análise econômica do Direito**. Revista Brasileira de Direitos Fundamentais & Justiça, v. 3, n. 7, p. 203-222, 30 jun. 2009. Disponível em: <https://doi.org/10.30899/df.v3i7.486>. Acesso em: 29 abr. 2022.

juízo arbitral para a solução de litígio em que o Estado seja parte”.

Disruptiva, a lei acabou consolidando a arbitralidade subjetiva do Estado mineiro, definindo os procedimentos e os requisitos necessários para a sujeição do ente público à arbitragem, destacando-se a obrigatoriedade de “órgão arbitral institucional” (art. 4º) e a possibilidade de instauração, sempre voluntária e vinculada a um contrato, por meio de cláusula ou compromisso arbitral (art. 8º).

Verifica-se ainda a existência do Decreto nº 46.245/2018, do Estado do Rio de Janeiro, cujo objetivo foi estabelecer regras procedimentais para a adoção da arbitragem envolvendo aquele ente público, o que teve por origem estudos realizados por Grupo de Trabalho criado no âmbito de sua Procuradoria-Geral do Estado (PGE). Vale destacar o parágrafo único do art. 1º, “Entende-se por conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis as controvérsias que possuam natureza pecuniária e que não versem sobre interesses públicos primários”.

Outro ente que regulamentou o uso da arbitragem foi o Estado de São Paulo, por meio do Decreto nº 64.356/2019, em que, como no Rio de Janeiro, se atribuiu importantes funções à PGE, como a possibilidade de o Procurador Geral celebrar compromisso arbitral, aprovar a seleção de árbitros, além da criação da Assistência de Arbitragens na estrutura do contencioso daquele órgão²⁹.

A nível federal, o que se tem notícia é a criação do Núcleo Especializado de Arbitragem (NEA) no âmbito da Advocacia-Geral da União (AGU), por meio da Portaria AGU nº 320/2019, que regulamentou a atuação da Instituição no assessoramento jurídico e contencioso arbitral quando a União figurar como parte ou interessada.

Por fim, importante mencionar a existência da Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal (CCAF), criada inicialmente para solução de controvérsias entre os órgãos federais, mas cujo campo de atuação foi ampliado, para incluir potenciais conflitos entre a Administração Pública Federal e a Administração Pública dos Estados e dos Municípios. Após análise pormenorizada dos diversos atos normativos federais, Marcelo Ricardo Escobar chega à conclusão de que “...a arbitragem foi prevista no âmbito do CCAF, mas a sua operacionalização ainda carece de regulamentação”³⁰, e ainda, de que “...há a possibilidade de arbitramento de questões tributárias no âmbito do CCAF...”³¹.

Por tudo que foi dito até aqui, é seguro afirmar que a arbitragem envolvendo a Administração Pública é uma realidade em expansão, tratando-se de alternativa alinhada às tendências contemporâneas do Direito Administrativo e do Direito Processual, o que vem abrindo cada vez mais espaço para as discussões em torno da viabilidade e aplicabilidade da arbitragem também em matéria tributária.

3. A QUESTÃO DA (IN)DISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Como visto, o §1º, do art. 1º, da Lei de Arbitragem (Lei 9307/1996), condiciona a arbitragem da Fazenda Pública aos “conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis”. Portanto, a análise da via-

²⁹ Em atualização da pesquisa, constatamos que o Estado do RS também regulamentou a arbitragem, por meio do Decreto nº 55.996/2021.

³⁰ ESCOBAR, *op. cit.*, p. 261.

³¹ *Ibid.*, p. 254.

bilidade da arbitragem tributária passa, necessariamente, pela seguinte pergunta: o crédito tributário é um direito patrimonial disponível?

Embora possa soar estranho, é provável que a resposta seja positiva³².

O crédito tributário, em regra, representa um direito patrimonial, de interesse público secundário, cuja finalidade é fornecer meios para que o Estado, em sentido amplo, tenha condições financeiras de atender aos interesses (primários) da coletividade³³. Já a sua disponibilidade, em si, é premissa tomada pelo Sistema Tributário Nacional, ao prever a possibilidade, por exemplo, de isenção, remissão, anistia, parcelamento e transação.

O que é necessário compreender é que, a referida disponibilidade não recai diretamente sobre a autoridade administrativa ou qualquer agente público, para que de forma discricionária, a seu bel prazer, disponha do crédito público, mas à legislação tributária, que se conformando à Carta Magna e às normas gerais de direito tributário, especialmente ao princípio da isonomia e da capacidade contributiva, poderá, atendidas as condições impostas pelo Sistema Tributário Nacional, prever situações e instrumentos em que haja margem para disposição racional e justificável do crédito tributário.

Logo, o crédito tributário é disponível, o que não significa que o agente público possa dele dispor, livre e indiscriminadamente.

Ora, na prática, conforme esclarecido, já se reconhece e se legitima a disponibilidade do crédito tributário por diversos institutos existentes e consagrados, como o parcelamento, a transação tributária e outros benefícios fiscais que implicam, inclusive, em renúncia de receita. Tais instrumentos, porém, devem estar em conformidade com os princípios e garantias fundamentais, sobretudo a isonomia, a impessoalidade, a moralidade, e até mesmo a proporcionalidade.

Portanto, há margem de disponibilidade do crédito tributário, residindo o desafio na dificuldade de se estabelecer as condições e limites que possibilitem encontrar o ponto ótimo (ou equilíbrio) entre perseguir a eficiência (implementando, por exemplo, a arbitragem), sem se descuidar dos outros princípios e garantias fundamentais.

Por outro lado, como se sabe, o Código Tributário Nacional, em seu art. 3º, estabelece que o tributo deve ser cobrado “...mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Todavia, ao que parece, eventual indisponibilidade decorrente de tal dispositivo, recai exclusivamente sobre a atividade de cobrança, sobre o *iter* tributário, ou seja, identificada a ocorrência do fato gerador, surge a obrigação tributária, que é formalizada pelo lançamento e constitui o crédito tributário, o que culmina com a inscrição em dívida ativa (percorridos outros atos do procedimento administrativo fiscal) e com o início da cobrança, administrativa (por meio do protesto, por exemplo) e/ou judicial (por meio da execução fiscal)³⁴.

Assim, a ideia do dispositivo, presumidamente, seria afastar a discricionariedade do agente público quanto ao fluxo procedimental que deve se desenvolver com o surgimento da obrigação tributária

32 Neste sentido: TORRES, Heleno. **Princípios da segurança jurídica e transação em matérias tributária. Os limites da revisão administrativas dos acordos tributários.** In: TORRES, Heleno. *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 300-301 e RÓDRIGUES, Roberto de Aragão Ribeiro. **Justiça multiportas e advocacia pública** 1.ed. Rio de Janeiro: GZ, 2021. p. 36.

33 MENDONÇA, Priscila Faricelli. **Arbitragem e transação tributárias**. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014. p. 82.

34 TORRES, *op. cit.*, p. 300.

e que culmina com a atividade de cobrança.

À esta altura, vale destacar que até mesmo a vinculatividade das fases do procedimento de cobrança vem sendo relativizada, tendo em vista que, atualmente, é comum que as legislações dos municípios e estados prevejam, por exemplo, um valor mínimo para inscrição em dívida ativa e ajuizamento da execução fiscal.

À título de demonstração, se pode citar a Lei Baiana nº 13.279/2017, que autoriza o não ajuizamento de execuções fiscais abaixo de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) e prevê a possibilidade de o Procurador do Estado desistir de execuções fiscais, independentemente do valor, em diversas hipóteses e atendidas condições específicas, sem renúncia do crédito tributário.

Retorna-se, neste ponto, a frisar que, o fato de o crédito tributário ser *disponível*, não quer dizer que ele pode ser *disposto* pelo agente público, indiscriminadamente.

Aliás, no caso da arbitragem tributária, embora se exija que os direitos sejam disponíveis, o seu uso não implica em disposição do crédito tributário. Muito pelo contrário, o que se pretende é o acesso a decisões técnicas e céleres que, para casos adequados, aprimorem a relação Fisco/contribuintes, permitindo soluções mais dialógicas, e em menor tempo, do que as disponíveis na atividade jurisdicional, facilitando a própria recuperação de ativos fiscais quando a decisão for favorável ao Fisco, dada a definitividade, celeridade e provável maior voluntariedade no cumprimento da decisão arbitral.

Assim, não se estará dispondo do crédito tributário, mas apenas se submetendo, em situações específicas, à decisão de terceiro imparcial, necessariamente qualificado para tanto, que resolverá a lide, com base no direito, com definitividade.

Deste modo, em se tratando de direitos patrimoniais disponíveis, ao que tudo indica não há qualquer vedação no ordenamento jurídico nacional para que a arbitragem em matéria tributária seja levada a efeito, sendo importante o debate para que sejam delineados os contornos e os limites do instituto.

4. DO PANORAMA ATUAL DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL.

É pública e notória a crise pela qual passa o contencioso fiscal brasileiro, seja pelo enorme acervo das ações tributárias, seja pelo seu alto índice de congestionamento.³⁵

Atento à esta realidade, o CNJ vem fomentando, nos últimos anos, a consolidação do uso dos meios adequados de resolução de conflitos em matéria tributária, o que culminou com a publicação da recente Resolução nº 120, de 28 de outubro de 2021, em que o órgão “Recomenda o tratamento adequado de conflitos de natureza tributária, quando possível pela via da autocomposição, e dá outras providências”.

Na referida Resolução, o CNJ incluiu a arbitragem no “microsistema normativo de métodos adequados de tratamento de conflitos”, tendo recomendado expressamente o seu uso pelos magistrados para as demandas em curso (art. 1º, §1º, II, da Resolução CNJ nº 120/2021).

Como se nota, muito mais do que juridicamente viável, a arbitragem fiscal vem se tornando

³⁵ O relatório Justiça em Números 2021 indica a existência de 26,8 milhões de execuções fiscais tramitando no âmbito do Poder Judiciário e uma taxa de congestionamento de 87,3%. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/09/relatorio-justica-em-numeros2021-12.pdf>. Acesso em: 29 abr. 2022.

uma realidade cada vez mais iminente no ordenamento jurídico brasileiro, o que justifica a ampliação e qualificação do debate em torno de sua aplicabilidade.

A rigor, ao que se pode observar, seria despicienda a aprovação de uma lei geral nacional que permita, especificamente, o uso da arbitragem tributária, sendo, em tese, possível sua utilização a partir da cláusula geral constante do art. 1º, §1º, da Lei de Arbitragem (Lei 9307/1996)³⁶.

Para Escobar, desnecessária a previsão em norma geral, pois “Sistemicamente temos a inequívoca equiparação da sentença arbitral à hipótese prevista no art. 156, X, do CTN, pois, tanto a LBA (art. 31), quanto o CPC (515, inciso VII), equiparam a sentença arbitral ao título executivo judicial, ou seja, à decisão judicial transitada em julgado.”³⁷. Nesta linha de raciocínio, dado o status legal atribuído à sentença arbitral, defensável a possibilidade de implementação da arbitragem tributária a partir da legislação existente.

Por outro lado, é possível presumir que a previsão em lei específica traria mais segurança jurídica, tanto aos representantes da Fazenda Pública, quanto aos particulares, dando mais robustez ao uso do instituto³⁸.

Neste sentido, cumpre destacar a existência do Projeto de Lei Complementar nº 469/2009³⁹, cujo objeto inclui alterar o CTN para prever expressamente a arbitragem tributária, incluindo-a dentre as hipóteses de extinção do crédito tributário.

Curioso notar que o referido Projeto foi proposto ainda em 2009, muito antes de se intensificarem os debates em torno da arbitragem em matéria fiscal, o que talvez seja um dos motivos pelos quais, embora tenha sido aprovado pela Comissão de Desenvolvimento Econômico, Indústria, Comércio e Serviços da Câmara dos Deputados (CDEIC), não tenha evoluído adequadamente, estando na Comissão de Finanças e Tributação (CFT) desde 2011. Desejável, porém, que o projeto tramite em paralelo às outras proposições existentes, de modo a possibilitar um regramento racional e homogêneo.

A despeito da existência do referido projeto, uma alternativa capaz de dar imediata aplicabilidade à arbitragem tributária, com segurança jurídica para os atores envolvidos, é a regulamentação diretamente pelos próprios entes tributantes, com base na competência concorrente para legislar sobre procedimentos em matéria processual (art. 24, XI, da CF/88).

Tratar-se-iam, portanto, de normas administrativas procedimentais, internas, que poderiam detalhar as competências e as hipóteses aplicáveis, sempre com a necessária observância das regras já positivadas na Lei Geral de Arbitragem (Lei nº 9.307/1996), sem invasão da competência federal para legislar em matéria processual. Tal solução, aliás, vem sendo utilizada pelos entes federativos no âmbito da arbitragem pública em geral, conforme os mencionados atos normativos dos estados de MG, RJ e SP.

Neste ponto, vale mencionar o precedente do Tribunal de Justiça de SP, na Ação Declaratória

36 Neste sentido: ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra. **Viabilização da arbitragem tributária por ato administrativo**. In: ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra. Estudos de arbitragem e transação tributária. São Paulo: Almedina, 2021. p. 169-192.

37 ESCOBAR, Marcel Ricardo. **Arbitragem tributária no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2017.

38 Nesta linha de pensamento: MASCITTO, Andrea. **Requisitos institucionais para a arbitragem entre Fisco e Contribuintes no Brasil: Necessidade de norma geral**. In: MASCITTO, Andrea. Arbitragem Tributária: Desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. São Paulo: Thomson Reuters, 2019.

39 PLP 469/2009, Projeto de Lei Complementar, (Brasil). Disponível em: www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431262. Acesso em: 29 abr. 2022.

de Inconstitucionalidade de nº 2212809-43.2019.8.26.0000, que, ao apreciar lei municipal de Ribeirão Preto, de iniciativa parlamentar, alçou a arbitragem como meio preferencial de solução de controvérsias tributárias, mas declarou o dispositivo inconstitucional, por vício de iniciativa⁴⁰. Embora o acórdão tenha declarado a inconstitucionalidade formal, tomou como premissa a legitimidade do instituto, mesmo em âmbito fiscal, passando a analisar a competência com base na Lei de Arbitragem, chegando o Relator Des. Renato Sartorelli a destacar a importância deste meio de solução de conflitos.

Também em âmbito local, verifica-se a existência do Projeto de Lei nº 531/2020, de autoria do deputado estadual Xuxu Dal Molin, em que se pretende instituir a arbitragem tributária no Estado do Mato Grosso⁴¹.

A nível nacional, ressalvado o já mencionado PLP nº 469/2009, atualmente existem 2 (dois) projetos de lei em trâmite no Senado Federal sobre o tema.

O primeiro é o PL nº 4257/2019, de autoria do Sen. Antonio Anastasia, em que se propõe a arbitragem para hipóteses em que já ajuizada a execução fiscal⁴², tendo como grande mérito, a inserção definitiva das discussões sobre o tema no Congresso Nacional, o que proporcionou, inclusive, a realização de Audiências Públicas, aprofundando o debate.

Por outro lado, por se restringir à fase judicial do contencioso e exigir a garantia da execução fiscal, o projeto limitou bastante a utilização do instituto, o que é, de certa forma, até compreensível, haja vista que o objetivo central da proposta é a de realizar alterações pontuais na Lei de Execução de Fiscal (LEF - Lei nº 6830/1980), de modo a modernizar e aperfeiçoar a recuperação fiscal, prevendo a possibilidade de execução extrajudicial/administrativa da dívida ativa e opção do contribuinte pela via arbitral para julgamento dos Embargos à Execução.

A despeito dos méritos atribuíveis, o modelo de fato restringe demasiadamente a arbitragem tributária, sendo ainda criticado por representar uma alternativa cujo foco central não foi uma aproximação da relação Fisco/contribuintes, tendo sido, aparentemente, uma tentativa de acelerar a recuperação dos créditos fiscais.

A proposta está em estágio avançado no Senado, tendo sido proposto substitutivo pelo Sen. Tasso Jereissati, com alguns aprimoramentos, como a previsão de suspensão da execução fiscal em caso de opção pelo juízo arbitral e o reforço da restrição do controle judicial.

A segunda proposição diz respeito ao PL nº 4468/2020, de lavra da Sen. Daniella Ribeiro, e sugere a implantação de uma arbitragem especial tributária para resolver possíveis conflitos anteriores à constituição do crédito tributário⁴³. A ideia geral foi criar uma arbitragem especial, por lei ordinária específica, apartada da Lei de Arbitragem, com procedimentos próprios, como uma espécie de modelo de contencioso tributário limitado ao momento anterior à constituição do crédito fiscal.

40 ADI nº 2212809-43.2019.8.26.0000. TJSP. 13/05/2020. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/resultadoCompleta.do;-jsessionid=37DC6F6C5193CBA384636D24596FFD42.cjsg2>. Acesso em: 29 abr. 2022.

41 Projeto de lei nº 531/2020 Dep. Xuxu Dal Molin - Protocolo nº 3754/2020 - Processo nº 831/2020. ALMT. Disponível em: www.al.mt.gov.br/proposicao/cpdoc/80652/visualizar. Acesso em: 29 abr. 2022.

42 Projeto de Lei nº 4257, de 2019. Senado Federal. Disponível em: www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914. Acesso em: 29 abr. 2022.

43 Projeto de Lei nº 4468, de 2020. Senado Federal.. Disponível em: www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/144536. Acesso em: 29 abr. 2022.

Também acabou restringindo bastante o instrumento, pois a finalidade seria apenas a de prevenção de eventuais conflitos sobre matérias de fato. Por outro lado, teve o cuidado de afastar da via arbitral discussões sobre constitucionalidade, lei em tese e vedou decisões contrárias aos precedentes obrigatórios do art. 927 do CPC/2015.

O projeto estabelece regras procedimentais, regulando o compromisso arbitral, a escolha dos árbitros, os requisitos da decisão e as restritas possibilidades de controle judicial. Entretanto, a proposição acaba desvinculando a arbitragem especial tributária do regramento geral da arbitragem, não havendo qualquer remissão à Lei 9.307/1996, que, categoricamente, deveria ser mantida como fonte primária.

Tal proposição encontra-se em fase inicial de tramitação, mas assim como o anterior, segue o rito abreviado, podendo ser aprovado com o mero exame das Comissões.

Como destacado brevemente, ambos os projetos têm suas vantagens e desvantagens, sendo desejável que sejam apensados para discussão e análise conjunta, sobretudo para ampliar o escopo material da arbitragem tributária, que parece ser útil não só na fase anterior à constituição do crédito tributário, mas em todos os momentos, desde a fiscalização, para dirimir questões de fato e de interpretação dos elementos da hipótese de incidência tributária, até o momento do contencioso fiscal.

Exatamente nesta linha de raciocínio, foi divulgado, recentemente, no dia 06/09/2022, o Relatório Final da Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional, instituída pelo Ato Conjunto dos Presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal n. 01/2022⁴⁴.

A referida Comissão foi presidida pela Ministra do Superior Tribunal de Justiça, Regina Helena Costa, tendo sido subdividida em duas subcomissões, a do Processo Administrativo e a do Processo Tributário, tendo esta última abordado a arbitragem tributária de forma ampla.

Na primeira parte do Relatório, foram sugeridas “normas gerais de prevenção de litígios, consensualidade e processo administrativo em matéria tributária”, dentre as quais se propõe a alteração do CTN, para incluir a instauração da arbitragem tributária como causa de suspensão do crédito tributário e da sentença arbitral como causa de sua extinção, além da inclusão de um novo dispositivo, com a seguinte redação:

Art. 171-A. A Lei autorizará a arbitragem para, prioritariamente, promover a prevenção do litígio e, subsidiariamente, a resolução no contencioso administrativo e jurisdicional de controvérsias tributárias.

Parágrafo único. A sentença arbitral será vinculante e produzirá os mesmos efeitos que a decisão judicial.

Já na segunda parte do referido Relatório, a subcomissão propõe um “anteprojeto de lei ordinária de arbitragem em matéria tributária e aduaneira”, que regulamenta a arbitragem fiscal de forma abrangente, em 11 (onze) capítulos, no intuito de autorizar amplamente a submissão de controvérsias tributárias à arbitragem, como mais uma porta para a solução de conflitos, por meio de norma geral, de caráter nacional, aplicável a todos os entes públicos.

Como pontos de destaque, mencionou-se a assertiva escolha pela aplicação subsidiária da Lei

⁴⁴ Relatório Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9198204&ts=1662471328151&disposition=inline>. Acesso em: 15 set. 2022.

de Arbitragem, preservada como fonte primária, além da garantia da consensualidade/voluntariedade como pilar da arbitralidade.

Além disso, optou-se por possibilitar a arbitragem em qualquer fase da existência do crédito público, desde a ciência do auto de infração até a sua judicialização. Por outro lado, previu-se relevantes vedações, como o julgamento por equidade e da discussão relativa à controle de constitucionalidade e de lei em tese.

Ressalta-se, ainda, a imposição de observância dos precedentes obrigatórios, sobretudo do art. 927 do CPC/2015, e a previsão de pagamento, em caso de condenação do ente público, por precatório ou via compensação.

O recente Relatório foi capaz de consolidar os aspectos sensíveis e os pontos de consenso do debate a respeito da arbitragem tributária, inclusive absorvendo o que há de mais positivo nos projetos de lei existentes.

Embora ainda exista um caminho longo a ser trilhado, sobretudo no Congresso Nacional, as referidas proposições, sem dúvida, representam um salto positivo na perspectiva do instituto, tornando iminente a sua implementação, razão pela qual deverá a Advocacia Pública estar preparada para assumir o protagonismo em sua concretização legítima.

Portanto, da análise dos anteprojetos e projetos de lei existentes a respeito da arbitragem tributária, resta claro o amadurecimento do debate, o que refletiu na amplitude e na sofisticação das proposições, tornando cada vez mais iminente a regulamentação efetiva do instituto, que pode representar uma evolução relevante no acesso à justiça fiscal, um meio verdadeiramente adequado de solução de controvérsias e um avanço real na modernização da recuperação fiscal.

CONCLUSÃO

A justiça multiportas vem se consolidando de forma gradativa no ordenamento jurídico brasileiro, por iniciativas diversas, tanto do Conselho Nacional de Justiça, como do Poder Legislativo, o que vem proporcionando uma ressignificação do direito de acesso à justiça.

Dada a realidade da atividade jurisdicional no país, que tem um Poder Judiciário extremamente assoberbado, num contexto de crescimento de demandas repetitivas e um ambiente de cultura altamente demandista, é fundamental que o desenvolvimento dos meios adequados de solução de controvérsias tenham a Administração Pública como um dos elementos centrais, seja no incentivo, seja na efetiva participação, como parte litigante, sendo o contencioso tributário um dos pontos cruciais da necessária mudança de paradigma rumo à desjudicialização.

Um dos modernos e possíveis instrumentos do sistema multiportas em âmbito tributário é justamente a arbitragem, cujas discussões se intensificaram com a positivação de sua possibilidade no âmbito do Poder Público, para direitos patrimoniais disponíveis.

No que tange a arbitralidade tributária, a disponibilidade do crédito fiscal vem sendo mais bem

compreendida, tratando-se de obstáculo já superado, na prática, pela evolução normativa de outros instrumentos, como a transação tributária.

Embora a Lei Brasileira de Arbitragem (Lei 9307/1996), em tese, possa alicerçar, por si só, a aplicação da arbitragem tributária, diversos projetos de lei vêm sendo propostos, com diferentes modelos, mas sempre com o objetivo de tentar atribuir maior segurança jurídica à sua utilização.

Com a evolução do tema, o recente Relatório elaborado pela Comissão de Juristas instituída pelo Ato Conjunto dos Presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal n. 01/2022 apresentou propostas de alteração do Código Tributário Nacional e proposição de anteprojeto de lei amplo, de caráter nacional, que foi capaz de consolidar os pontos positivos dos projetos anteriores e sistematizar os aspectos de consenso das discussões, trazendo grande concretude à perspectiva da arbitragem tributária e aproximando a sua regulamentação da realidade.

É certo que o trabalho da Comissão de Juristas proporcionará a otimização dos debates - que deve contar com o protagonismo da Advocacia Pública - e pavimentará o caminho para uma alternativa que, além de trazer maior segurança jurídica, possibilite que a arbitralidade em matéria fiscal auxilie efetivamente no aprimoramento da relação entre os contribuintes e o Fisco, sendo mais um instrumento de pacificação social, de ampliação do acesso à justiça tributária e de racionalização da recuperação fiscal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACCIOLY, João Pedro. **Arbitragem e Administração Pública: um panorama global**. Revista Digital de Direito Administrativo, vol. 5, n. 1, p. 01-31, 2018. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.11606/issn.2319-0558.v5n1p01-31>. Acesso em: 01 set. 2022.

BINENBOJM, Gustavo. **Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o direito administrativo**. Revista de Direito Administrativo, v. 239, p. 1, 23 jan. 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v239.2005.43855>. Acesso em: 29 abr. 2022.

CALIENDO, Paulo. **Direitos Fundamentais, Direito Tributário e análise econômica do Direito**. Revista Brasileira de Direitos Fundamentais & Justiça, v. 3, n. 7, p. 203-222, 30 jun. 2009. Disponível em: <https://doi.org/10.30899/dfj.v3i7.486>. Acesso em: 29 abr. 2022.

CARMONA, Carlos Alberto. **Arbitragem e processo: Um comentário à lei no. 9.307/96**. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra. **Viabilização da arbitragem tributária por ato administrativo**. In: ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra. Estudos de arbitragem e transação tributária. São Paulo: Almedina, 2021.

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

GABARDO, Emerson. **Interesse público e subsidiariedade**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

GRINOVER, Ada Pellegrini. **A inafastabilidade do controle jurisdicional e uma nova modalidade de autotutela (parágrafos únicos dos artigos 249 e 251 do Código Civil)**. Revista Brasileira de Direito

Constitucional, n. RBDC n. 10 – jul./dez. 2007, 2007. Disponível em: http://www.esdc.com.br/RBDC/RBDC-10/RBDC-10-013-Ada_Pellegrini_Grinover.pdf. Acesso em: 27 abr. 2022.

MACHADO, Carlos Henrique. **Modelo multiportas no direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021.

MASCITTO, Andrea. **Requisitos institucionais para a arbitragem entre Fisco e Contribuintes no Brasil: Necessidade de norma geral**. In: MASCITTO, Andrea. Arbitragem Tributária: Desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. São Paulo: Thomson Reuters, 2019.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 3. ed. São Paulo, SP: Malheiros, 2014.

MENDONÇA, Priscila Faricelli. **Arbitragem e transação tributárias**. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014.

NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. **Mutações do direito administrativo**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. 475 p. ISBN 9798571475952.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado. Tomo XXVI**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1959.

RODRIGUES, Roberto de Aragão Ribeiro. **Justiça multiportas e advocacia pública** 1.ed. Rio de Janeiro: GZ, 2021.

SCHMIDT-ASSMANN, John Eberhard. **La teoria general del derecho administrativo como sistema**. Madrid: Instituto Nacional de Administración Pública Marcial Pons/Ediciones Jurídicas y Sociales S.A, 2003.

TORRES, Heleno. **Princípios da segurança jurídica e transação em matérias tributária. Os limites da revisão administrativas dos acordos tributários**. In: TORRES, Heleno. Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

VALLE FIGUEIREDO, Lúcia. **Curso de direito administrativo**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.