

AÇÃO 14: A SOLUÇÃO DOS CONFLITOS TRIBUTÁRIOS NO CONTEXTO DO BEPS¹

Priscila Faricelli de Mendonça*

Resumo: O presente artigo tem por escopo tratar da Ação 14 do BEPS, voltada ao oferecimento de meios de solução de controvérsias adequados aos envolvidos em conflitos que tratam de tributação internacional e também daqueles decorrentes das regras impostas pelos Estados em suas normas domésticas. Não é recente a constatação da situação caótica dos conflitos tributários brasileiros, quer no tocante a aspectos domésticos, quer com relação à tributação internacional. O artigo analisa e reconhece a arbitrabilidade do crédito tributário, bem como menciona situações satisfatórias em que métodos alternativos ao judicial (e administrativo) são utilizados para solucionar controvérsias tributárias, concluindo que as características do crédito tributário, patrimonial e disponível nos termos da lei, não afastam qualquer forma de solução alternativa, desde que haja amparo legal.

Palavras-chave: BEPS; OCDE; métodos alternativos; arbitragem; transação.

Abstract: This article seeks to analyze BEPS Action 14, related to resolution of tax controversies regarding both domestic and international tax issues. The situation of the tax controversies in Brazil is chaotic regarding any types of tax matters. This study

¹ Esse texto foi originalmente publicado no livro “A tributação internacional na era pós-BEPS”, vol. III, coord. GOMES, Marcus Livio e SCHOUERI, Luis Eduardo.

* Advogada em São Paulo. Mestre em Direito Processual Civil pela FDUSP. Especialista em Direito Tributário. Membro do Centro Brasileiro de Estudos e Pesquisas Judiciárias (CEBEPEJ), do Centro de Estudos Avançados de Processo (CEAPRO), do Comitê Brasileiro de Arbitragem (CBAR) e do Instituto Brasileiro de Direito Processual Civil (IBDP).

analyzes and acknowledges the arbitrability of tax controversies and also verifies situations in which tax controversies were resolved by means of methods apart from the regular judicial and administrative Brazilian tax litigation. Based on the analysis provided, the conclusion is for the possibility of resolving Brazilian domestic and international tax controversies utilizing ADR .

Keywords: BEPS; OCDE; ADR; arbitration; settlement.

I. INTRODUÇÃO



presente artigo tem por escopo tratar da Ação 14 do BEPS, voltada ao oferecimento de meios de solução de controvérsias adequados aos envolvidos em conflitos que tratam de tributação internacional, assim como daqueles decorrentes das regras impostas pelos Estados em suas relações jurídico tributárias domésticas.

A mera disponibilização de meios para solução de conflitos, de qualquer natureza, não é suficiente para que se possa falar em adequado atendimento ao anseio social pelo adequado tratamento das controvérsias. A solução deve ser capaz de dirimir os conflitos e os meios disponibilizados necessitam produzir resolução satisfatória, o que compreende não apenas o aspecto *qualitativo* da decisão, mas também o *tempo* necessário para uma resposta (aspecto *temporal*).

A OCDE já em 2004 firmou compromisso para revisar normas jurídicas e práticas administrativas fiscais. Recomendações deveriam adotar três princípios norteadores: *(i)* a disponibilidade de informações contábeis, bancárias e de titularidade de participação societária dos seus contribuintes; *(ii)* a necessidade de acesso às informações fiscais dos contribuintes, desconsiderando o seu sigilo bancário e outros obstáculos que inviabilizam

o acesso às informações fiscais; e (iii) possuir mecanismos capazes de promover a efetiva troca de informações tais como os acordos de intercâmbio de informações em matéria fiscal, Tratados contra a dupla Tributação ou dispositivos normativos de direito interno.

No Relatório do *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* de 2013, a OCDE descreve os desafios para superar o problema da “erosão de base e deslocamento de rendimentos” e apresenta duas críticas fundamentais aos sistemas tributários: a incapacidade de as administrações fiscais manterem as suas normas em compasso com as mudanças das práticas econômicas internacionais e o aproveitamento, por parte dos contribuintes – sobretudo, os grandes grupos empresariais transnacionais –, das lacunas deixadas pelas regras domésticas para atingir economias tributárias. Não há margem de dúvidas de que tal problemática engloba os problemas decorrentes da falta de métodos adequados para solução dos conflitos tributários.

Assim sendo, ao implementar as ações do BEPS, a OCDE acabou por incluir uma ação destinada justamente a otimizar os mecanismos de resolução de controvérsias, eis que imperativo para a solução de qualquer relação fiscal - doméstica ou internacional - é de que seja oferecido aos envolvidos *meios adequados* para se buscar e alcançar a solução de eventuais conflitos.

O presente artigo pretende, assim, após trazer um inicial apontamento sobre a situação dos conflitos tributários no Brasil, e também à luz da situação do *Mutual Agreement Procedure* ("MAP" - procedimento amigável) averiguar se a *arbitragem*, que vem prevista no modelo de tratado para evitar dupla ou bi-tributação sugerido pela OCDE, seria viável no Brasil, trazendo outrossim notas sobre experiências brasileiras com meios alternativos na solução de controvérsias tributárias.

II. CONTEXTUALIZANDO A AÇÃO 14 DO BEPS NO CENÁRIO BRASILEIRO: OS CONFLITOS TRIBUTÁRIOS NO BRASIL E AS SOLUÇÕES PROPOSTAS

Não é recente a constatação da situação caótica do Judiciário brasileiro, onde deságuam inevitavelmente a maior parte das disputas tributárias tanto com relação a questões domésticas quanto internacionais.²

A crise do Judiciário Brasileiro é tema corrente não só nos trabalhos científicos mas também na imprensa especializada.³ Para Rodolfo de Camargo Mancuso (MANCUSO, 2009, p. 324), a crise do Judiciário, que teria vieses estruturais, organizacionais e conceituais, com o que se recomenda:

conscientização dos operadores do Direito e a corajosa mudança de mentalidade de parte dos órgãos e autoridade encarregados do planejamento e avaliação de desempenho da Justiça brasileira.

Medidas vêm sendo adotadas pelo Conselho Nacional de Justiça (“CNJ”) para que os conflitos levados ao judiciário passem a receber tratamento adequado, como, por exemplo, se deu com a edição da Resolução No. 125, que prevê política para inserção de mediação e conciliação obrigatórias no âmbito do próprio Judiciário. O Novo CPC⁴ igualmente homenageou os meios alternativos ao regulamentar o papel do mediador e do conciliador, instaurar a audiência de mediação ou conciliação, aplicável a todos os casos que admitam autocomposição, e regulamentar a carta arbitral, dentre outras disposições.

² Por todas, vale mencionar o julgamento pelo STJ do Recurso Especial 871.760, j. em 11/03/2009 e submetido ao regime de recursos repetitivo de que trata o artigo 543-C do CPC, que trata da isenção ao ICMS de bacalhau importado de países signatários do GATT - General Agreement on Tariffs and Trade.

³ Pesquisa publicada semestralmente pela Fundação Getúlio Vargas mostra que, a despeito de a confiabilidade no Judiciário ser de 42% dos entrevistados, 93% das pessoas ouvidas buscam o Judiciário para solucionar conflitos decorrentes de relações com o Poder Público (Relatório IJC Brasil relativo ao 1º Trimestre de 2012).

⁴ Lei 13.105/2015.

A caótica situação do Poder Judiciário Brasileiro corrobora a necessidade de que se instituíam métodos distintos do judicial que sejam viabilizadores de solução (adjudicada consensual ou consensual) de conflitos, como forma de (i) afastar determinadas controvérsias do crivo do Poder Judiciário e, ainda, (ii) promover pacificação social, o que é verificado sobretudo quando se alcança solução consensual para determinada controvérsia, em linha com as conclusões do BEPS.

Para ilustrar, vale citar estudo do IPEA sobre o Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal⁵ apontou que o custo unitário do processo de Execução Fiscal federal, considerando tão somente a máquina judiciária (ou seja, excluindo-se a remuneração dos advogados públicos) chega a R\$ 4.368,00 (custo ponderado da remuneração dos servidores em face do tempo operacional das atividades efetivamente realizadas, considerados o tempo que o caso fica parado e também a mão de obra indireta).

No entanto, a despeito do elevado custo unitário, a efetividade da solução através das ações executivas fiscais não é satisfatória também em decorrência dos parâmetros apontados pelo IPEA/CNJ: apenas três quintos dos processos de execução fiscal vencem a etapa de citação e, dos 2,6% de casos em que se chega a leilão para adjudicação de bens, somente em 0,2% dos casos há efetiva satisfação do crédito, segundo o IPEA/CNJ.

Em detrimento da pouca efetividade, quantitativamente os processos fiscais representam parcela relevante das causas em andamento no judiciário. Levantamento realizado pelo Supremo Tribunal Federal mostra que as ações *tributárias* e *previdenciárias* representavam 15,47% do total dos recursos em andamento perante a Corte em setembro de 2009. Já no ano de 2012, esse percentual alcançou 22,31% dos recursos autuados no Supremo Tribunal Federal e, em 2015, chegamos ao expressivo percentual

⁵ Relatório publicado pelo IPEA e CNJ em Brasília, 2011.

de 25,1%.⁶

Em se tratando de processos administrativos, de fato há amplas discussões tributárias federais perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais mas, com a recente deflagração da operação Zelotes, não se sabe qual o cenário que será construído no novo momento do tribunal administrativo que já concentrou relevantes e valoradas causas tributárias brasileiras. O que se sabe é que as autuações fiscais confirmadas pelos tribunais administrativos deságuam, invariavelmente, no Judiciário.

Paralelamente a esse cenário caótico, temos um país em que os meios alternativos ao judicial para solução de controvérsias tributárias ainda é um tabu.

A possibilidade de o poder público solucionar as controvérsias nas quais se envolve através de meios alternativos de solução de controvérsias, mais especificamente transação e arbitragem, vem sendo amplamente debatida e até mesmo conferida na prática, sobretudo em se tratando de relações contratuais da administração pública.⁷ A própria lei da arbitragem foi recentemente alterada para, consolidando entendimento jurisprudencial e doutrinário já sedimentado, permitir que poder público adote a arbitragem para solução de seus conflitos. Tal alteração, no entanto, não parece que terá o condão de alcançar de imediato as controvérsias tributárias.

Nesse sentido, a análise da viabilidade da adoção de meios alternativos para solução de controvérsias tributárias, a despeito de encontrar temas comuns às demais controvérsias da administração pública, possui nuances que demandam análise particularizada.⁸

Afinal, como ensina Alessandra Utumi (UTUMI, 2008,

⁶ Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=estatistica&pagina=pesquisaRamoDireito>, acesso em 19.2.2016.

⁷ Sobre o tema envolvendo controvérsias da administração pública, vale mencionar as obras de Carlos Alberto de Salles (SALLES, 2011) e Selma Lemes (LEMES, 2007).

⁸ Acerca da autonomia do direito tributário e do próprio processo tributário, confira-se obra de Priscila Faricelli de Mendonça (MENDONÇA, 2011).

p. 409):

a prevenção de litígios e meios alternativos de soluções controversas são providências desejáveis, na medida em que reduzem a quantidade de demandas levadas ao Poder Judiciário, aumentando sua eficácia e celeridade e garantem aos contribuintes a segurança jurídica e certeza do direito.

Ora, as controvérsias tributárias são notadamente solucionadas em contencioso administrativo ou em medidas judiciais, dentre as quais se destacam ações de execução fiscal, ações propostas pelos contribuintes para anulação de crédito tributário ou preventivamente para reconhecimento do direito na adoção de determinada postura (ações declaratórias), medidas cautelares (extintas pelo CPC/2015 mas cujos objetivos permanecem alcançáveis por meio de requerimento de tutelas de urgência) e, ainda, mandados de segurança.⁹

No Brasil, não há tradição nem tampouco simpatia à viabilidade de meios alternativos solucionarem controvérsias fiscais. Há, de fato, divergência doutrinária quanto à efetiva possibilidade de os conflitos tributários serem solucionados por meios alternativos – ou seja, a viabilidade processual dos meios alternativos para solução de controvérsias tributárias. A título exemplificativo, Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2008, p. 130), justifica a inviabilidade de solução mediante arbitragem de controvérsias tributárias justamente em razão de "*o direito da Fazenda de arrecadar o tributo ser um direito indisponível*".

Os tratados assinados pelo Brasil, em sua totalidade e seguindo a Convenção-Modelo da OCDE, preveem o MPA - Mutual Procedural Agreement - como forma inicial destinada à solução dos conflitos de tributação decorrentes das relações alcançadas pelos tratados. Confira-se:

Quando uma pessoa considerar que as medidas tomadas por um Estado contratante ou por ambos os Estados contratantes

⁹ A própria legislação de regência do processo executivo fiscal é taxativa quanto às hipóteses de discussão judicial do crédito tributário já inscrito em dívida ativa, ou seja, já passível de cobrança judicial (Lei No. 6.830/1980, artigo 38).

conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação não conforme como disposto na Convenção, poderá, independentemente dos recursos previstos pela legislação nacional desses Estados, submeter o seu caso à autoridade competente do Estado contratante de que é residente ou, se o caso está compreendido no n.º 1 do Artigo 24.º, à do Estado contratante de que é nacional. O caso deverá ser apresentado dentro de três anos a contar da data da primeira comunicação da medida que der causa à tributação não conforme com o disposto na Convenção.

2. A autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar fundada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado contratante, a fim de evitar uma tributação não conforme com a Convenção. O acordo alcançado será aplicado independentemente dos prazos estabelecidos no direito interno dos Estados contratantes.

As autoridades competentes dos Estados contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou as dúvidas a que possa dar lugar a interpretação ou a aplicação da Convenção. Poderão também consultar-se, a fim de evitar a dupla tributação em casos não previstos pela Convenção.

4. As autoridades competentes dos Estados contratantes poderão comunicar diretamente entre si, inclusivamente através de uma comissão mista constituída por essas autoridades ou pelos seus representantes, a fim de chegarem a acordo nos termos indicados nos números anteriores.

No entanto, além de não termos localizado regulamentação normativa (seja em lei ou em regulamento normativo emitidos pelas autoridades fiscais - Instrução Normativa ou Portaria) para que o MPA seja realizado no Brasil, não se conhece qualquer precedente de solução via MPA envolvendo as autoridades fiscais brasileiras.

A convenção modelo da OCDE, em seu artigo 25, adicionalmente ao MPA, trata da arbitragem mandatária na hipótese de o MPA não solucionar o conflito ou não definir a questão dentro do prazo de dois anos. No Brasil, sequer para soluções de conflitos domésticos é viável a adoção a arbitragem.

O relatório final do BEPS homenageia não apenas o MAP, mas também a arbitragem obrigatória que é sugerida como forma adequada de se prever nos tratados a melhor solução de conflitos relativos a tributação internacional.¹⁰ A OCDE se mostra preocupada com o acesso dos contribuintes ao MAP, o tempo de solução e também a efetividade da solução que será proposta pelo MAP.

E na impossibilidade de solução, a OCDE já fala em arbitragem como mandatória. Ora, a arbitragem vem sendo tratada cada vez com mais ênfase e causas cíveis são levadas à opção alternativa (à adjudicada) para solução de controvérsias não só em razão da melhor *qualidade técnica de decisões* em casos de elevada complexidade, mas também por força da *celeridade* necessária à atual dinâmica das relações sociais, econômicas e até mesmo políticas, bem como *maleabilidade* do procedimento.

¹⁰ Vale transcrever o texto final do relatório:

The business community and a number of countries consider that mandatory binding arbitration is the best way of ensuring that tax treaty disputes are effectively resolved through MAP. Whilst there is no consensus among all OECD and G20 countries on the adoption of arbitration as a mechanism to ensure the resolution of MAP cases, a group of countries has committed to adopt and implement mandatory binding arbitration as a way to resolve disputes that otherwise prevent the resolution of cases through the mutual agreement procedure. The countries that have expressed interest in doing so include Australia, Austria, Belgium, Canada, France, Germany, Ireland, Italy, Japan, Luxemburg, the Netherlands, New Zealand, Norway, Poland, Slovenia, Spain, Sweden, Switzerland, the United Kingdom and the United States; this represent a major step forward as together these countries are involved in more than 90% of outstanding MAP cases at the end of 2013, as reported to the OECD.

A mandatory binding MAP arbitration provision will be developed as part of the negotiation of the multilateral instrument envisaged by Action 15 BEPS Action Plan. The countries in this group will, in particular, be required to consider how to reconcile their different views on the scope of the MAP arbitration provision. Whilst a number of the countries included in this group would prefer to have no limitations on the cases eligible for MAP arbitration, other countries would prefer that arbitration should be limited to a appropriately defined subset of MAP cases. The work of the group of committed countries on the arbitration provision will be informed by previous work of the Focus Group on Dispute Resolution Concerning issues that have prevented de adoption of MAP arbitration options to address them. (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project - Action 14 - Relatório final).

No modelo de Estado contemporâneo não é recente a noção de que ao processo não basta disponibilizar acesso ao judiciário para que haja o adequado tratamento ao conflito. Os próprios princípios constitucionais garantem, além dos direitos inerentes ao processo justo e isonômico (o que se vê mediante a inafastabilidade da jurisdição, da garantia do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa e da coisa julgada – artigo 5º, incisos XXXV, XXXVI, LIV e LV), a determinação de razoável de duração do processo, com o que se conclui que além das garantias usuais é necessário que o processo sirva adequadamente como mecanismo de pacificação social (artigo 5º, inciso LXXVIII). E o Novo Código de Processo Civil positivou tais princípios constitucionais, de forma a lhes conferir uma maior efetividade.

É notório, portanto, que especificamente no tocante às controvérsias tributárias o tratamento conferido não tem sido adequado, quer em razão dos inúmeros entraves processuais que se mostram muitas vezes incentivadores ao mau contribuinte, quer por força das demandas repetitivas que assolam os tribunais.

É nesse contexto que se propõe a análise da arbitrabilidade das controvérsias tributárias,¹¹ como forma de fomentar a discussão acerca da possibilidade de os conflitos tributários pasarem a ser solucionados por arbitragem.

II. A LEI DE ARBITRAGEM E A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

Em se tratando de conflitos internos no Brasil, a Lei de Arbitragem¹² estabelece, após sua recente alteração pela Lei

¹¹ Análise completa da arbitrabilidade das controvérsias tributária foi feita por Priscila Faricelli de Mendonça (MENDONÇA, 2014).

¹²LA – Lei n. 9.307/96.

13.129/2015, em seu artigo 1º, que *“pessoas capazes de contratar, inclusive o Poder Público, podem submeter seus litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis à solução arbitral.”*

O Código Civil, a seu turno, admite compromisso judicial ou extrajudicial para solução de litígios entre pessoas *“que podem contratar”*,¹³ veda a possibilidade de firmar-se compromisso para *“solução de questões de estado, de direito pessoal de família e de outras que não tenham caráter estritamente patrimonial”*¹⁴ e admite, em contratos, a cláusula compromissória¹⁵.

Ou seja, a *capacidade da pessoa* e a *disponibilidade do direito (patrimonial)* são os dois aspectos que, nos termos da legislação em vigor, definiriam ou não pela possibilidade de adoção da arbitragem para solucionar determinado conflito¹⁶.

No entanto, para se averiguar se as controvérsias tributárias seriam ou não *arbitráveis* análises adicionais merecem destaque. Vejamos.

A possibilidade de as controvérsias tributárias serem ou não solucionáveis mediante arbitragem encontra, numa análise superficial, óbice em razão da suposta indisponibilidade do crédito tributário; de outro lado, caberia avaliar se o poder público seria ou não capaz de eleger a solução arbitral de conflitos.

No entanto, essa análise superficial não se mostra satisfatória ao quanto ora pretendido, na medida em que aspectos adicionais devem ser avaliados para se verificar a possibilidade ou não de se solucionar controvérsia tributária por arbitragem - ou para se concluir pela arbitrabilidade, ou não, das controvérsias tributárias no Brasil.

Carlos Alberto de Salles destaca a necessidade de que sejam avaliadas limitações decorrentes de normas vigentes no ordenamento, e não somente normas previstas na lei de arbitragem,

¹³Lei 10.406/2002, artigo 851.

¹⁴ Artigo 852.

¹⁵ Artigo 853.

¹⁶ A doutrina trata dos aspectos objetivo e subjetivo da arbitragem.

para se concluir pela arbitrabilidade de determinado litígio. Como bem salienta o autor (SALLES, 2011, p. 215):

relativamente á Administração Pública, essa situação é patente, tendo em vista o dato de ela ter a sua atuação regida por diversos condicionantes jurídicos estranhos aos particulares. Mesmo constituindo um instrumento privado de solução de controvérsias, a arbitragem, quando aplicada a contratos administrativos, deve ser realizada com atenção a alguns condicionantes do regime de direito público e aplicar a essa modalidade contratual a disciplina jurídica que lhe é específica.

Quanto aos requisitos legais postos e também aos institutos intrínsecos à solução privada do conflito envolvendo o Poder Público, é necessária uma avaliação crítica para fins de se alcançar uma resposta que, nos termos da atual conjuntura, será satisfatória à conclusão que ora se procura.

Assim, além da *disponibilidade do crédito tributário*, necessária à aferição do requisito da *patrimonialidade* necessária à possibilidade de o poder público adotar solução arbitral, e da existência de *autonomia da vontade* do Estado para conferir solução arbitral à controvérsia tributária, será analisado se *o Estado pode renunciar à solução judicial (estatal)* para o fim que se avalia, sobretudo à luz da estrita legalidade tributária e, ao final, se as vantagens da arbitragem justificariam a sua adoção.

Não localizamos, na Constituição Federal, qualquer óbice objetivo à instauração de arbitragem tributária. Helene Taveira Torres (TORRES H., 2008-I), p. 305, exatamente nesse sentido, salienta que a existência de métodos alternativos para solução de conflitos tributários não encontra óbice na Constituição Federal na medida em que não há dispositivo constitucional vedando a sua instituição.

Já o CTN traz o texto legal por vezes apontado como óbice à arbitragem, ao definir o tributo como sendo “*toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”, e justamente a partir de tal definição parte da

doutrina repulsa a solução arbitral para controvérsias acerca do tributo diante da sua cobrança decorrer de exercício de atividade vinculada da administração pública.

O interesse público não é, em nosso entendimento, absolutamente indisponível na medida em que prevalece o interesse da sociedade em detrimento do interesse estatal absoluto. Heleno Taveira Torres (TORRES R., 2008), p. 107, salienta que:

o princípio da supremacia do interesse público gerava a processualidade fundada na superioridade dos interesses da Fazenda Pública. A nova processualidade fiscal pressupõe a crítica vigorosa ao princípio da supremacia do interesse público. Hoje parte importante da doutrina brasileira repeliu a tese da superioridade do interesse público, separando o interesse da Fazenda Pública do interesse público. O interesse fiscal, na época do processo administrativo tributário equitativo, só pode ser o interesse de arrecadar o imposto justo, fundado na capacidade contributiva”.

O interesse público não necessariamente será o interesse unilateral do Estado, na medida em que há vertentes no direito público que homenageiam o interesse coletivo em detrimento do interesse individual do ente Estatal. Trazendo tal concepção à seara tributária, é possível afirmar-se que não basta arrecadar o tributo; é necessário que a arrecadação se opere de forma justa e coerente com os anseios sociais e com as necessidades da máquina estatal.

Já a *atividade* de arrecadar o tributo, nos termos do artigo 3º do CTN, é indisponível na medida em que o administrador não pode abandonar, por caprichos, a função de fiscalizar, lançar e arrecadar o crédito tributário, sob pena de desvio de sua atividade funcional e também da atividade estatal.

Nos termos da definição do CTN acima transcrita, o que é indisponível, de fato, é a *atividade de cobrança* do crédito tributário, e não o crédito tributário *per si*. Como salienta Heleno Taveira Torres (TORRES, 2002, p. 56), a competência tributária

constitucionalmente outorgada ¹⁷ é indisponível, mas isso não significa dizer que o crédito tributário seria igualmente indisponível.

E não poderia ser diferente, pois o próprio CTN traz a possibilidade de o crédito tributário ser anistiado, transacionado, remido ou mesmo parcelado, consoante permissão expressa dos artigos 151, 156, 171 e 180. Ou seja, a possibilidade de disposição do crédito tributário se encontra prevista no CTN. O que se entende por requisito essencial, de fato, é a plena vinculação das hipóteses de renúncia/disposição ao crédito a criteriosos requisitos e critérios legais. Não há, portanto, indisponibilidade absoluta, mas sim disponibilidade nos termos da lei.

Não faria sentido a letra da lei viabilizar, nos termos em que prevê, que o Estado renuncie ao recebimento do crédito tributário em determinadas situações e, em contrapartida, determinar tratar-se de instituto indisponível - ainda que os limites e critérios de tal disponibilidade venham a ser definidos em lei. Tal conclusão decorre da própria natureza pecuniária do tributo.

Assim, o aspecto *indisponível* mencionado no artigo 3º do CTN prescreve não haver possibilidade de a administração pública *dispor da fiscalização e arrecadação crédito tributário*.

Importa destacar, ademais, que em se tratando do aspecto sobre o qual a administração tributária, nos termos da lei, poderá dispor, haverá manifestação de discricionariedade, dentro dos parâmetros legais.¹⁸

¹⁷ Artigos 153, 154, 155 e 156 da Constituição Federal.

¹⁸ É muito tênue a linha entre aquilo que a administração tributária poderá dispor e o que é absolutamente indisponível em se tratando de tributação. Se a lei permite, por exemplo, renúncia ao crédito tributário, desde que preenchidos os requisitos legais a administração pública poderá conceder o benefício ao contribuinte que se adeque aos critérios definidos pelo legislador. Ou seja, haverá discricionariedade do agente público na medida em que, dentre tantos os contribuintes que possam ser remidos, alguns o serão, quer por iniciativa da administração, quer do próprio contribuinte. De outro lado, verificada a subsunção do fato à norma tributária, o agente público não poderá abrir mão do ato de lançamento tributário.

Vale transcrever as observações de Alberto Xavier (XAVIER, 1998, p. 213), a esse respeito:

O caráter patrimonial do crédito tributário é inequívoco e decorre da sua função precípua, na medida em que se trata de fonte de custeio para a atividade Estatal e, como tal, propicia recursos financeiros para que o poder público possa exercer suas atividades institucionais.

O entendimento do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar a possibilidade de determinada sociedade de economia mista da área portuária solucionar conflito por arbitragem, é justamente no sentido de que a indisponibilidade do interesse público não se confunde com seu caráter patrimonial.¹⁹ *Mutatis mutandi*, o entendimento aplica-se integralmente ao crédito tributário, na medida em que seu caráter *patrimonial* permitirá que o Estado dele disponha, *nos termos da lei*. Como destaca a ementa do referido julgado, “*é assente na doutrina e na jurisprudência que indisponível é o interesse público, e não o interesse da administração*”.

o que não pode é confundir-se, em qualquer caso, o problema da disponibilidade da obrigação tributária, no sentido de idoneidade para constituir objeto de negócios jurídicos, com o problema da discricionariedade administrativa: uma coisa é, na verdade, reconhecer que a obrigação tributária pode ser reduzida, diferida ou modificada pela Administração, outra é dizer que a Administração o pode fazer sempre que o considere oportuno e conveniente. Sento a instituição do imposto reservada à lei, não pode a Administração fiscal gozar de um poder discricionário relativamente aos elementos essenciais da obrigação tributária, cabendo-lhe apenas tais poderes no silêncio da lei, no que concerne aos outros aspectos daquela obrigação, como o modo e o prazo de pagamento.

¹⁹AgRg no MS 11308. Rel. Ministro Luiz Fux. 1ª Seção. DJ 14/08/2006. No voto do Exmo. Min. Luiz Fux, hoje membro do Supremo Tribunal Federal, extrai-se que: a arbitragem se presta a dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis, o que não significa dizer disponibilidade do interesse público, pois não há qualquer relação ente disponibilidade ou indisponibilidade de direitos patrimoniais e disponibilidade ou indisponibilidade de interesse público. Ora, tratar de direitos disponíveis, ou seja, de direitos patrimoniais, significa valer-se da possibilidade de transferi-los a terceiros, porquanto alienáveis. Nesta esteira, saliente-se que dentre os diversos atos praticados pela Administração, para a realização do interesse público primário, destacam-se aqueles em que se dispõe de determinados direitos patrimoniais, pragmáticos, cuja disponibilidade, em nome do bem coletivo, justifica a convenção da cláusula de arbitragem em sede de contrato administrativo.

O que não se pode perder de vista, essencialmente, é a legalidade estrita que norteia toda e qualquer atuação do poder público, mormente em se tratando de aspectos tributários, nos termos dos artigos 5º e 150, I da Constituição Federal.

Em outras palavras, a disponibilidade do crédito tributário, atendendo aos requisitos e premissas legais, estará sempre acompanhada de aspectos intrínsecos que lhe conferirão validade e efetividade.

Ademais, importa destacar que optar pela arbitragem não representa dispor do crédito tributário.²⁰ Na opção pela solução por arbitragem, qualquer das partes envolvidas (poder público ou contribuinte) não estará abrindo mão de parcela do direito em disputa, mas sim estabelecendo que a decisão quanto ao julgamento controversa será tomada por tribunal distinto do judicial estatal e, ainda, que esse provimento vinculará as partes tal como ocorreria com a solução adjudicada judicial.

A viabilidade de solução via arbitragem do conflito tributários, seja ele doméstico ou internacional, decorre não só do fato de a lei já trazer situações consolidadas nas quais o Estado pode dispor do crédito tributário e, desse modo, não basta tal avaliação para se conferir pela possibilidade ou não de adoção da arbitragem como ora se cogita, mas também da desnecessidade de se tratar de direito *disponível* para fins de instauração da arbitragem.

IV. LEGALIDADE COMO PRESSUPOSTO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

Diante das conclusões parciais acima, imprescindível analisar a legalidade na seara tributária, com vistas a investigar se a estrita legalidade, prescrita no artigo 150, I, da Constituição Federal, afastaria a arbitrabilidade das controvérsias tributárias.

Na medida em que discorreremos sobre direito tributário,

²⁰ Sobre esse tema, ver Priscila Faricelli de Mendonça (MENDONÇA, 2014, p. 83).

não só a legalidade insculpida no artigo 5º, inc. II da Constituição Federal, nem tampouco a vertente legalidade para a administração pública, cf. artigo 37 da Lei Maior, hão de isoladamente intervir. O constituinte foi deveras cauteloso ao prescrever no artigo 150, I da Lei Maior vertente da legalidade aplicável exclusivamente ao direito tributário, determinando que as pessoas dotadas de competência tributária não podem “*exigir ou auferir tributo sem lei que o estabeleça*”.

Sob esse enfoque, as regras do processo tributário devem cuidar de garantir que as determinações acerca do crédito tributário obedeçam à estrita legalidade, sendo inviável, por exemplo, que qualquer solução acerca dos aspectos materiais da regra matriz tributária seja tomada por modalidade processual desprovida de respaldo legal.

A roupagem legalista de toda e qualquer regra destinada a regular a solução de controvérsia tributária é, assim, inerente ao sistema tributário brasileiro. Com salienta James Marins (MARINS, 2003, p. 157):

afigura-se de alto valor lógico o encadeamento no sistema tributário nacional dos princípios do plano material da estrita legalidade e tipicidade com os princípios do plano formal da legalidade objetiva e da vinculação, que galvanizam a esfera de proteção legal à relação jurídica tributária – estática e dinâmica – e consolidam seu regime de especial segurança constitucional. Nesse altamente coerente sistema de legalidade protege-se a um só tempo a relação jurídica tributária em sua forma, seu conteúdo e sua atuação.

De fato, havendo autorização e previsão legal,²¹ a arbitragem tributária poderá ser adotada pela administração pública como forma de solucionar a controvérsia tributária, a depender da anuência do contribuinte quanto à sua adoção (o que decorre

²¹ Nesse sentido, vale transcrever a posição de Heleno Taveira Torres (TORRES, 2002, p. 50):

com a lei criando condições para que se alcance uma posição de justiça sobre os elementos concretos da situação conflitiva, regula-se o modo adequado para solução do conflito e consequente extinção do crédito tributário sem demoras ou excessos de procedimentos.

da própria natureza da arbitragem). Em assim sendo, não haverá ofensa a legalidade.

Nessa linha, vale destacar o entendimento acerca da viabilidade do procedimento arbitral na seara tributária desde que respeitada a legalidade, a exemplo do que decidiu a Câmara de Conciliação e Arbitragem (CCAF), criada pela Portaria 1.281/2007, a qual, nos termos exarados no Parecer AGU/SRG 01/2007,²² é competente para solucionar controvérsias jurídicas tributárias existentes entre os órgãos da Administração Federal.

Nesse contexto, resta averiguar se a legislação que autorizará a adoção da arbitragem deve ser complementar ou meramente ordinária.

Em seu artigo 146, a Constituição Federal determina que a lei complementar deve estabelecer privativamente sobre normas gerais em matéria de legislação tributária e, a despeito de promulgado como lei ordinária, o Código Tributário Nacional de 1966, lei 5.172, foi recepcionado com o *status* de lei complementar pela nova ordem constitucional.

O Código Tributário Nacional trata das normas gerais em matéria tributária, tais como aspectos da competência tributária, os tributos em espécie (impostos, taxas e contribuição de melhoria), a distribuição de receitas tributárias, a obrigação tributária, o crédito tributário e a administração tributária. O CTN não trata sistematicamente do processo tributário nem tampouco das formas de solução das controvérsias tributárias - à exceção de algumas normas esparsas que podem ser pinceladas numa leitura atenta do *códex*.

Somando-se ao fato de inexistir na lei complementar regras sobre o processo tributário, constata-se que (i) o Código de Processo Civil, lei ordinária, regula as ações judiciais tributárias; (ii) a Execução Fiscal é regulada pela Lei n. 6.830/80, ordinária; (iii) o processo administrativo fiscal federal é delineado pelo De-

²² Emitido no processo n. 00407.001676/2007-22.

creto 70.235/1972 e pela Lei 9.784/99. Além disso, a Constituição Federal é expressa ao determinar que somente a *lei federal ordinária* pode dispor sobre normas processuais (artigo 22, I da Constituição Federal), havendo exceções pontuais de aspectos privativamente regulados por lei complementar.

Conclui-se, portanto, que no atual sistema vigente, não é necessário que formas de solução de controvérsias tributárias venham previstas em lei complementar para ter validade, na medida em que o processo tributário é comumente tratado em legislação ordinária.

Não obstante a constatação de que as regras que norteiam o processo tributário podem e são veiculadas por legislação meramente ordinária, resta investigar se a possibilidade de a solução do conflito ser tomada em processo arbitral depende ou não de autorização em lei complementar. Dito de outro modo, passemos a averiguar se seria ou não necessária a edição de lei complementar para viabilizar a arbitragem tributária.

As hipóteses de extinção do crédito tributário são taxativas e se encontram insculpidas no CTN, lei recepcionada pela Constituição Federal de 1988 com *status* de complementar; desse modo, caso venha a ser possível que o crédito tributário regularmente constituído pelo fisco seja desconstituído por sentença arbitral, tal hipótese deverá constar expressamente no CTN, prescindindo, portanto, da edição de legislação com *status* complementar.

Seria viável a adoção de arbitragem para solução de controvérsias tributárias sem possibilidade de a solução ser instrumento hábil a extinguir o crédito tributário?

Partindo da premissa de que a solução da controvérsia mediante arbitragem deve ser meio hábil para desconstituir o *objeto em litígio*, vislumbra-se que não seria aproveitável a adoção da arbitragem cuja sentença não tenha o condão de extinguir a obrigação tributária.

Tanto é assim que o mencionado artigo 156 do CTN²³ aponta como formas de extinção do crédito tributário tanto a decisão administrativa não mais passível de recursos quanto a decisão judicial transitada em julgado (incisos IX e X, respectivamente).

Haveria relevância na instituição da arbitragem apenas e tão-somente voltada a solucionar controvérsias tributárias anteriores à constituição do crédito tributário? Nesse caso, a decisão arbitral teria o condão de vincular ulterior discussão judicial ou administrativa acerca de eventual crédito tributário que venha a surgir em decorrência da controvérsia solucionada mediante julgamento arbitral? Poderíamos equiparar o termos decisão judicial transitada em julgado à sentença arbitral, eis ambas são dotadas de prerrogativas equivalentes?

Não traria os esperados resultados práticos, a nosso ver, a adoção de método voltado a prover solução a controvérsia tributária que não tenha o condão de extinguir o crédito tributário ou mesmo dispor sobre a suspensão da sua exigibilidade, na medida em que para o desenrolar das atividades dos contribuintes é crucial que a discussão tributária não obste a emissão de certidão negativa de débitos.

O artigo 151 do CTN prevê que a liminar em mandado de segurança ou em qualquer outra medida judicial, a discussão administrativa e a concessão de tutela antecipada são condições suspensivas da exigibilidade do crédito tributário. Tal se verifica, também, com relação à consulta fiscal, na medida em que desde sua apresentação até 30 dias após a ciência da decisão administrativa, o contribuinte, por determinação legal,²⁴ está protegido de atos constritivos por parte da administração tributária federal que acarretem a aplicação de penalidades moratórias.

²³ O Projeto de Lei Complementar 469/2009 insere, dentre as hipóteses do artigo e 156 do CTN, o laudo arbitral.

²⁴ Cf. artigo 161, parágrafo 2º do CTN.

A adoção de qualquer método de solução de controvérsias que não tenha respaldo legal necessário a conferir autoridade para extinguir ou suspender o crédito tributário, ou mesmo amparar o contribuinte de atos constrictivos até que a solução seja definitivamente tomada, não será, portanto, eficaz. E para que a sentença arbitral seja dotada de tais predicados, imprescindível a edição de legislação com *status* complementar.

Finalmente, a despeito de a sentença arbitral equiparar-se à judicial para fins diversos, na seara tributária, diante da estrita legalidade e também por força do artigo 146 da Constituição Federal, para que haja efetiva viabilidade de as autoridades fiscais se submeterem à arbitragem é preferível que haja alteração do CTN, sob pena de a arbitragem nem chegar a ser concretizada.

Assim, conclui-se pela necessidade de edição de lei complementar dispondo sobre a possibilidade de (i) a sentença arbitral extinguir o crédito tributário²⁵ e (ii) o processo arbitral suspender a exigibilidade do crédito tributário, sob pena de não ser adequada adoção do método de tal natureza para solução para controvérsias.

Importa, ademais, destacar a importância de que a arbitragem, se possível aos contribuintes, interrompa o curso do prazo prescricional relativo à cobrança do crédito tributário, o que exige alteração do texto do artigo 174 do CTN.²⁶

Nesse tocante, vale destacar que a Lei 13.140/2015, ao tratar da possibilidade de solução de controvérsias por meio de câmaras destinadas a solução de conflitos, em seu artigo 34, parágrafos 1o e 2o, trata justamente da suspensão da prescrição no caso de instauração do procedimento de solução de conflitos tributários pelas câmaras de prevenção de litígios.

Desse modo, ainda que os tratados assinados pelo Brasil

²⁵ Importa destacar que nem sempre a sentença arbitral extinguirá o crédito tributário, na medida em que tal prerrogativa ficará a cargo do pagamento, compensação ou outra forma já elencada no CTN.

²⁶ Tal alteração se encontra prevista no projeto de lei complementar 469/2009.

venham a prever a arbitragem como forma de solução de controvérsias, para que se verifique de fato uma arbitragem envolvendo o fisco brasileiro alterações legislativas domésticas se fariam necessárias.

V. COMO O FISCO BRASILEIRO SOLUCIONA, ALTERNATIVAMENTE AOS PROCESSOS JUDICIAL E ADMINISTRATIVO, OS CONFLITOS COM CONTRIBUINTE

Como acima mencionado, formas alternativas para solução de conflitos tributários no Brasil não são comuns nem tampouco verificadas em amplidão. Há, entretanto, experiências merecedoras de destaque e menção.

Desde 2007 a Câmara de Conciliação e Arbitragem da AGU (CCAF) cuida de solucionar conflitos tributários envolvendo entes da administração pública e o fisco. O Parecer AGU/SRG 01/2007 resolveu ser a CCAF competente para solucionar controvérsias jurídicas tributárias existentes entre os órgãos da Administração Federal Emitido no processo n. 00407.001676/2007-22. Com a Portaria n. 1.099/2008, a CCAF passou também a conciliar as controvérsias com os Estados e o Distrito Federal.

E há casos importantes julgados pela CCAF. Em processo em que julgou conflito entre o Banco Central do Brasil e a Secretaria da Receita Federal, a CCAF destacou a definitividade de sua decisão e manteve a cobrança previdenciária, afastando, no entanto, valores já atingidos pela decadência.

Confira-se a ementa da decisão:²⁷

ASSUNTO: Solução de controvérsia ente Banco Central do Brasil e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, diante da cobrança de contribuição previdenciária incidentes nas remunerações pagas ou creditadas a profissionais autônomos que prestam serviços médicos à beneficiários do Programa de Assistência à Saúde dos servidores do Banco Central do Brasil

²⁷ Proferida no processo administrativo 00407.001676.000857/2007-22.

(PASBC).

EMENTA:

I. A conciliação entre Órgãos e/ou Entidades de Administração Federal, pela Advocacia Geral da União, decorre da previsão contida no art. 131, da Constituição Federal, estando inserida entre “as atividades de consultoria assessoramento jurídico do Poder Executivo”.

II. A atuação da Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal – CCAF, integrante da Consultoria Geral da União, pressupõe a observância dos princípios declarados no art. 37, da Constituição Federal.

III. Encerramento, por Parecer de controvérsia jurídica entre a Secretaria da Receita Federal do Brasil e o Banco Central do Brasil, com a definição sobre a existência de obrigação tributária, do último, em relação à primeira, no tocante à cota patronal da contribuição previdenciária incidente nas remunerações pagas ou creditadas a profissionais autônomos que prestam serviços médicos e beneficiários do Programa de Assistência À Saúde dos Servidores do Banco Central - PASBC.

Já ao dirimir conflito tributário envolvendo a Empresa Gerencial de Projetos Navais, definiu-se o percentual do SAT (para fins de medição da periculosidade, com impactos diretos no valor das contribuições previdenciárias devidas pela empresa), houve análise detalhada do lançamento tributário e alteração do SAT inicialmente definido pelas autoridades fiscais. Vale ver a ementa:²⁸

A Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal é competente para a coordenação dos trabalhos conciliatórios pertinentes a controvérsia jurídica entre o Instituto Nacional do Seguro Social, sucedido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Empresa Gerencial de Projetos Navais (Emgepron), empresa pública federal, com exclusivo capital da União, responsável pelo desenvolvimento e execução de projetos militares atinentes à segurança nacional, em supervisão direta do Ministério da Defesa.

A Emgepron deve configurar, para fins de recolhimento do Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS) no Código 582, até que seja atendida a solicitação contida no Aviso nº

²⁸ Decisão proferida no processo administrativo 00400.000856/2007-57.

406-MD, de 25/11/2002.

É médio o grau de risco da atividade laborativa preponderante da Emgepron, ocasionando o dever de contribuição com o percentual de 2%, para os fins da exigência contida no art. 202, do Decreto n° 3.048/2002.

A Lei 13.140/2015, a seu turno, trata da possibilidade de que haja pedidos de resolução de conflitos por meio de composição, no caso de controvérsia entre particular e poder público, ou ainda possibilidade de que sejam dirimidos conflitos entre órgãos e entidades da administração pública. Pela lei, em se tratando de controvérsia tributária relativa a tributo ou contribuição administrado pela Receita Federal do Brasil ou inscrito em dívida ativa da União Federal, desde que o sujeito passivo seja órgão ou entidade da administração pública, a redução ou o cancelamento do crédito dependerá de manifestação conjunta do Advogado-Geral da União e do Ministro do Estado da Fazenda.

A opção pela adoção do método de solução de conflito oferecido pela lei importa renúncia à discussão administrativa, pois há disposição no sentido de que a submissão do conflito entre entes públicos acerca de tributos e contribuições federais à solução autocompositiva afasta a possibilidade de que o conflito seja submetido a julgamento perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Interessante notar que Lei 13.140/2015 dispõe que:

os servidores e empregados públicos que participarem do processo de composição extrajudicial do conflito, somente poderão ser responsabilizados civil, administrativa ou criminalmente quando, mediante dolo ou fraude, receberem qualquer vantagem patrimonial indevida, permitirem ou facilitarem sua recepção por terceiro, ou para tal concorrerem.

Não obstante, o artigo 40 da lei determina que os servidores serão responsabilizados quando houver dolo ou fraude para recebimento de vantagem ilegítima dos mesmos ou de terceiros. Não, há, assim, limites à discricionariedade do agente público, mas garantia de que haverá exame dos motivos apenas em casos de ilicitudes ou ganhos indevidos.

Vale ainda destacar os diversos programas de conciliação disponibilizados pelos fiscos em sua maioria Estaduais para solução de processos judiciais tributários em programas de conciliação.

O Concilia Bahia, previsto pela lei n. 13.449/2015, previu mutirão de negociação e o agendamento das audiências de conciliação, trazendo limites de descontos que poderiam ser concedidos para fins de terminação de litígios tributários.

No Estado do Pará, o programa de Conciliação em Execução Fiscal teve reconhecimento do CNJ da prática diante do relevante número de conflitos definitivamente solucionados (o projeto foi vencedor do Prêmio Conciliar é Legal em 2014, e teve taxas de êxito em conciliação de até 98% em maio de 2014).

Finalmente, vale tratar de diversas leis esparsas que dispõem sobre transação tributária, dentre as quais destacamos:²⁹

- Lei n. 10.259, de 12 de julho de 2001³⁰;
- Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009³¹;
- Lei Municipal Ordinária n. 262/1984 de Angra dos Reis³²;
- Lei Estadual n. 6.537/197333, com redação pela Lei n. 11.475/200034 do Rio Grande do Sul;
- Decreto n. 32.549/2008 do Estado de Pernambuco³⁵;

²⁹ Uma análise completa de hipóteses de transação tributária pode ser encontrada em MENDONÇA, 2015.

³⁰ A lei dispõe sobre a instituição dos Juizados Especiais Cíveis e Criminais no âmbito da Justiça Federal, com competência para julgamento de causas que envolvam até o valor de sessenta salários mínimos.

³¹ Nos artigos 1º a 11, a lei dispõe sobre parcelamento ou pagamento de débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e os débitos para com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

³² Trata-se do Código Tributário Municipal que nos artigos 183 a 188 regulamenta a transação.

³³ Trata-se da lei municipal que trata do procedimento administrativo tributário.

³⁴ Foi proposta a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.405-1-RS, por suposta impossibilidade de as determinações em questão terem sido veiculadas por lei ordinária. A liminar foi indeferida e a ação aguarda julgamento perante o Supremo Tribunal Federal.

³⁵ O decreto traz as possibilidades de transação judicial e extrajudicial “em que seja parte ou interessado o Estado de Pernambuco, suas autarquias e funda-

- Lei Municipal n. 13.449/2008 de Campinas³⁶;
- Decreto n. 16.452/2008 de Campinas³⁷; e
- Lei Complementar n. 68/2008 de Curitiba³⁸.

Ou seja, há exemplos e práticas que mostram que é viável e possível a adoção de meios alternativos à solução de conflitos tributários. Resta, agora, iniciativas necessárias para que o ordenamento acomode devidamente essa evolução que tanto se espera.

CONCLUSÃO

A preocupação da OCDE com a solução de conflitos tributários é legítima e mostra-se muito alinhada com as questões domésticas brasileiras, pois é notório que os meios postos atualmente à disposição dos fiscos e contribuintes brasileiros para solução dos conflitos não produzem soluções satisfatórias às controvérsias tributárias.

A adoção do MPA e da arbitragem, assim, seria bem vinda como forma de desafogar a expressiva quantidade de conflitos tributários que aguardam por anos a fio por solução judicial e/ou administrativa, propiciando solução célere e tecnicamente adequada.

Há experiências bem sucedidas de meios alternativos à solução judicial (ou administrativa) com relação a conflitos tributários, e as características do crédito tributário, patrimonial e disponível nos termos da lei, não afastam qualquer forma de solução, desde que haja arcabouço legal.

No entanto, mudanças legislativas a nível complementar

ções públicas, serão firmadas pelo Procurador Geral do Estado, fundamentado em parecer, após ouvido o dirigente do órgão ou entidade estadual relacionado com a demanda, observados o interesse público, a conveniência administrativa e a vantagem financeira” (artigo 2º).

³⁶ A lei autoriza a transação tributária por adesão relativa a tributos imobiliários.

³⁷ Regulamenta a Lei n. 13.449/2008 de Campinas.

³⁸ A lei dispõe sobre a extinção de créditos tributários e não tributários do Município mediante transação.

se fazem necessárias para que a arbitragem tributária seja viável e efetiva. Em contrapartida, há disposições legislativas que perpetram transação, conciliação e até mesmo formas de solução de conflitos tributários por câmaras especializadas, caso da CCAF e também das formas de solução de litígios previstas na Lei 13.140/2015 ou mesmo no Novo CPC.

O que se espera é que o Brasil, aliando-se a uma tendência internacional, repense os meios viáveis a solucionar conflitos tributários e busque disponibilizar aos contribuintes e fiscos formas mais céleres e efetivas de resolução de controvérsias, com vistas a uma tributação mais justa, efetiva e participativa.



BIBLIOGRAFIA

- CAMPOS, Diogo Leite de. “A arbitragem em direito tributário português e o estado-dos-cidadãos”, *Revista de Arbitragem e Mediação*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 4, No. 12, 2007, p. 149-458.
- LEMES, Selma Maria Ferreira. *Arbitragem na Administração Pública. Fundamentos Jurídicos e Eficiência Econômica*. São Paulo: Quartier Latin. 2007.
- MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco. (org.) *Transação e arbitragem no âmbito tributário. Homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. São Paulo: São Paulo: Ed. Fórum, 2008.
- MANCUSO, Rodolfo de Camargo, *A resolução dos conflitos e a função judicial no contemporâneo Estado de Direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

- MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro – administrativo e judicial*. São Paulo: Dialética, 2003.
- MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. Gazeta Jurídica. São Paulo: 2014.
- _____. Coisa Julgada Tributária, *Revista Tributária e de Finanças Públicas, RTRIB, ano 19, v. 98*, maio-jun. 2011.
- _____. A transação na solução de controvérsias tributárias: uma análise das hipóteses legais, frente à Lei 13.140/2015 *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 240, p. 121-135, 2015.
- NABAIS, José Casalta, Reflexão sobre a introdução da arbitragem tributária, *Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, ano I, No. 1*, p. 19-43.
- RIBAS, Antonio Souza e RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Arbitragem como meio alternativo na solução de controvérsias tributárias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 60, São Paulo: 2005, p. 223-247.
- SALLES, Carlos Alberto de. *A arbitragem na solução de controvérsias contratuais da administração pública*. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011.
- TORRES, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco. (org.) *Transação e arbitragem no âmbito tributário. Homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. São Paulo: São Paulo: Ed. Fórum, 2008, p. 299-330.
- _____. Arbitragem e transação em matéria tributária. In JOBIM, Eduardo; MACHADO, Rafael Bicca (coord.). *Arbitragem no Brasil: aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- _____. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos

- entre administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, No. 86, 2002, p. 40-64.
- TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco. (org.) *Transação e arbitragem no âmbito tributário. Homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. São Paulo: São Paulo: Ed. Fórum, 2008.
- UTUMI, Alessandra. As convenções para evitar dupla tributação e elisão fiscal e os meios de solução de controvérsia. *In Direito Tributário Internacional Aplicado Volume IV*. Coord. Heleno Taveira Torres, Quartier Latin, 2008, p. 409-431.
- XAVIER, Alberto. *Do lançamento – teoria geral do ato do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.