

RECEBIDO EM: 14/03/2022

APROVADO EM: 25/05/2022

DOSSIÊ

ANÁLISE DA IMPLEMENTAÇÃO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL

ANALYSIS OF THE IMPLEMENTATION OF TAX ARBITRATION IN BRAZIL

Isabela Bonfá de Jesus

Doutora e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Vice-Coordenadora da Pós-Graduação Stricto Sensu (Mestrado/Doutorado) do Núcleo de Direito Constitucional e Processual Tributário da PUC/SP. Professora em Direito Tributário e Processo Tributário da Graduação e do Mestrado da PUC/SP. Ex-Juíza do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/SP. Advogada e Economista.

Victória Milaré Toledo Santos

Mestranda em Direito Constitucional e Processual Tributário e Bacharel pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Advogada.

SUMÁRIO: Introdução. 1. Cenário legislativo para criação da arbitragem tributária no Brasil. 2. Projetos

de Lei de arbitragem tributária. 3. Questionamentos acerca dos Projetos de Lei de arbitragem tributária. 4. Conclusão. Referências.

RESUMO: O estudo tem como objetivo analisar e discutir a possibilidade de implantação do instituto da arbitragem tributária no âmbito do contexto jurídico brasileiro atual, especificamente considerando os Projetos de Lei atualmente em trâmite no Congresso Nacional, quais sejam os Projetos de Lei nº 4.257/2019 e 4.468/2020. Busca-se delinear qual a real efetividade de aplicação do referido instituto no âmbito do Direito Tributário brasileiro e quais as implicações de tal medida ante à realidade atual, caracterizada pela ineficácia das medidas tradicionais de soluções de litígios no âmbito do contencioso. O presente estudo objetiva compreender, através de extensa análise das regras prescritivas do direito positivo e preceitos da Ciência do Direito, as possíveis implicações das aprovações dos referidos Projetos de Lei, resultando na consequente introdução e implementação da arbitragem tributária. Neste contexto, o presente trabalho utilizará da linguagem científica com o intuito de explorar estas regras constitucionais e demais normas tributárias delas decorrentes, tentando-se responder à indagação quanto à possibilidade ou não de implementação da arbitragem tributária no Brasil diante do atual ordenamento jurídico.

PALAVRAS-CHAVE: Arbitragem. Tributário. Projeto de Lei 4.257/2019. Projeto de Lei 4.468/2020. Litígios.

ABSTRACT: The study aims to analyze and discuss the possibility of implementing the tax arbitration institute within the current Brazilian legal context, specifically considering the bills currently being processed by the National Congress, namely bills No. 4.257/2019 and 4,468 /2020. It seeks to delineate the real effectiveness of the application of the institute in the scope of Brazilian Tax Law and what are the implications of such a measure considering the current reality, characterized by the ineffectiveness of traditional measures for resolving disputes in the context of litigation. The present study aims to understand, through an extensive analysis of the prescriptive rules of positive law and precepts of the Science of Law, the possible implications of the approval of the referred bills, resulting in the consequent introduction and implementation of tax arbitration.

In this context, this work will use scientific language to explore these constitutional rules and other tax rules resulting from them, trying to answer the question as to the possibility or not of implementing tax arbitration in Brazil considering the current legal system.

KEYWORDS: Arbitration. Tax. Bill 4.257/2019. Bill 4.468/2020. Litigation.

INTRODUÇÃO

Em termos gerais, a arbitragem, a despeito de contar com inúmeros sentidos, como já comentava o professor Agustín Gordillo (2000), pode ser definida como meio alternativo à jurisdição, por intermédio do qual um terceiro, estranho à lide e escolhido pelos litigantes, fornece uma solução ao imbróglio levado à sua apreciação. Evidencia-se, assim, a natureza extrajudicial da arbitragem, ainda que tal característica não indique a prescindibilidade do Poder Judiciário ao longo de todo o processo.

Como já exposto pelo professor Fredie Didier Jr. (2000, p. 217-218), sobre a arbitragem, o entendimento doutrinário que tem prevalecido no Brasil é aquele que dispõe que o árbitro exerce jurisdição: “é propriamente jurisdição, exercida por particulares, com autorização do Estado e como consequência do exercício do direito fundamental de autorregramento (autonomia privada).”

Inclusive, não é outra a posição da jurisprudência. Na Jurisprudência em Teses do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), a Edição nº 122 (Da Arbitragem), que menciona os acórdãos publicados no âmbito da Corte Cidadã até 22 de março de 2019, revela, no Tema 9, que é pacífico o entendimento segundo o qual:

A atividade desenvolvida no âmbito da arbitragem possui natureza jurisdicional, o que torna possível a existência de conflito de competência entre os juízos estatal e arbitral, cabendo ao Superior Tribunal de Justiça - STJ o seu julgamento (BRASIL, 2019).

No Brasil, o tema é regulamentado pela Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, (BRASIL, 1996) recentemente alterada pela Lei nº 13.129, de 26 de maio de 2015 (BRASIL, 2015). Contudo, o movimento de buscar meios alternativos para resolução de conflitos ganhou impulso com a edição do Código de Processo Civil de 2015 (BRASIL, 2015), visando

ao menos diminuir a crise enfrentada pelo Poder Público em relação à prestação jurisdicional, ante à sobrecarga de demandas.

Especificamente em relação ao Direito Tributário, o instituto da arbitragem ganha força à medida em que o contencioso tributário tem se mostrado ineficiente, deixando pendente a apreciação de feitos que, muitas vezes, versam sobre questões que demandam decisões urgentes. A excessiva demora na resolução dos litígios atrasa a confirmação do direito dos contribuintes, além da própria arrecadação dos tributos pelo Estado, prejudicando todo o desenrolar da máquina pública em verdadeiro ciclo vicioso.

Esses são alguns dos problemas passíveis de serem relatados no contexto brasileiro atual. Afinal, são inúmeras as hipóteses que têm sido apontadas nos últimos anos pelos contribuintes como motivo de insatisfação em relação ao Poder Judiciário, dentre as quais pode-se citar a não observância à razoável duração do processo; imprevisibilidade na aplicação das regras tributárias; ausência de normas tributárias que abarquem por completo todas as situações vivenciadas, especialmente aquelas decorrentes de novas tecnologias; imprevisibilidade da jurisprudência; dentre outras.

Por tais razões, verificou-se relevante aumento na discussão quanto a novas perspectivas do contencioso tributário e meios alternativos à jurisdição, resultando em considerável aumento nos debates acerca da arbitragem tributária.

Nos últimos anos, pôde-se perceber que o tema em questão foi alvo de análise por inúmeros cientistas do Direito, em razão não só das possíveis vantagens que a implantação de uma nova força de resolução de conflitos poderia trazer, mas também em razão das dificuldades de incorporação desse instituto ao atual ordenamento jurídico.

Passou-se a abordar, especialmente, o estigma quanto à disponibilidade ou não do crédito tributário, afinal referido empecilho poderia comprometer todos os estudos sobre o tema. Ademais, há quem sustente que a apreciação da matéria no âmbito em Direito Tributário caberia apenas ao Estado, razão pela qual não seria possível a criação de uma justiça privada alternativa para resolução dos conflitos relacionados ao tema.

É a partir desse ponto que o presente trabalho procura analisar os debates já existentes acerca da arbitragem tributária no Brasil e as condições

para sua implementação. Mas não só: esse estudo focará especificamente nos referidos Projetos de Lei pátrios que tratam sobre o tema.

Atualmente, há dois Projetos de Lei que se destinam à introdução do referido instituto no âmbito do Direito Tributário. O primeiro proposto foi o Projeto de Lei nº 4.257/2019 (BRASIL, 2019), de autoria do Senador Antônio Anastasia, que busca alterar a Lei nº 6.830/1980, Lei de Execuções Fiscais (BRASIL, 1980). Em adição, foi apresentado o Projeto de Lei nº 4.468/2020, de autoria da Senadora Daniella Ribeiro (BRASIL, 2020), que busca a utilização de mecanismo de arbitragem tributária no curso da fiscalização e, portanto, em momento anterior ao lançamento tributário.

Analisar-se-á, portanto, a implementação da arbitragem tributária no Brasil em decorrência dos referidos Projetos de Lei em tramitação. Para tanto, foram feitas essas breves considerações quanto ao instituto da arbitragem, a fim de expor suas características e introduzir o tema.

Na sequência, mostrar-se-á necessária a apresentação e descrição dos Projetos de Lei mencionados anteriormente, bem como a exposição do cenário brasileiro, a fim de contextualizar o cientista do direito quanto às condições que estão sendo consideradas para fins de elaboração do presente estudo.

Passa-se, então, ao exame específico das condições para implementação da arbitragem no âmbito do Direito Tributário. Para isso, ao longo do artigo, serão evidenciadas as normas constitucionais e tributárias delas decorrentes, para que seja possível proceder à avaliação da compatibilidade do instituto com o ordenamento jurídico pátrio.

A justificativa do presente estudo se dá em razão da clara importância do tema em face das recentíssimas discussões jurídicas que o circundam. Além disso, mostra-se clara a relevância do tema para a comunidade jurídica haja vista o aumento das produções bibliográficas sobre o assunto nos últimos anos.

O impacto do trabalho proposto se verificará não apenas no âmbito do Direito Tributário, mas também poderá ser aproveitado nas demais áreas do Direito, vez que a instituição da arbitragem possui condão de desafogar a máquina pública, à medida em que visa reduzir a morosidade excessiva do Poder Judiciário.

1. CENÁRIO LEGISLATIVO PARA CRIAÇÃO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Como antecipado, a Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996 (BRASIL, 1996) normatizou a arbitragem tal como conhecida hoje. Contudo, o instituto não foi introduzido no direito brasileiro apenas em 1996.

A Constituição Política do Império do Brasil, datada em 25 de março de 1824, já dispunha, em seu artigo 160 que “Nas civeis, e nas penas civilmente intentadas, poderão as Partes nomear Juizes Árbitros. Suas Sentenças serão executadas sem recurso, se assim o convencionarem as mesmas Partes” (BRASIL, 1824). Nota-se, então, que, desde a época da edição da primeira Constituição brasileira, já havia previsão no ordenamento jurídico do país quanto ao juízo arbitral, a despeito de a regulamentação quanto ao tema ter se alterado ao longo dos anos.

Por exemplo, o Decreto nº 737, de 25 de novembro de 1850 (BRASIL, 1850), que regulava o processo comercial, já se citava também o juízo arbitral, que poderia ser voluntário ou necessário, nos termos do artigo 411. Ademais, pode-se mencionar também que a Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916 (“Código Civil dos Estados Unidos do Brasil de 1916”), disciplinava o instituto a partir do artigo 1.037, que, tal como reiterado na Lei nº 9.037/1996: “Artigo 1.037. As pessoas capazes de contratar poderão, em qualquer tempo, louvar-se, mediante compromisso escrito, em árbitros, que lhes resolvam as pendências judiciais, ou extrajudiciais.” (BRASIL, 1916).

As disposições do Código Civil de 1916 foram textualmente revogadas pela Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996: “Artigo 44. Ficam revogados os arts. 1.037 a 1.048 da Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916, Código Civil Brasileiro; os arts. 101 e 1.072 a 1.102 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil; e demais disposições em contrário” (BRASIL, 1996).

Pois bem. Àquela época, a arbitragem era permitida no âmbito de causas penais e cíveis, de forma definitiva, haja vista que não caberia recurso de suas respectivas sentenças, como dispunha o artigo citado.

Feita essa breve retomada histórica, unicamente buscando indicar que o instituto da arbitragem é tema objeto de regulamentação desde os primórdios do próprio crescimento do Brasil como país, insta retomar às atuais regulamentações no âmbito do ordenamento jurídico, que seguiram

a Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996 (BRASIL, 1996), para fins do presente estudo.

Assim, cumpre mencionar que, após a edição da Lei de Arbitragem (Lei nº 9.307/1996), a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (“Código Civil”), também foi editada de modo a prever o compromisso arbitral em seus artigos 851 a 853 (BRASIL, 2002).

Da mesma forma que disciplina a Lei nº 9.307/1996 (BRASIL, 1996), admite-se o compromisso, judicial ou extrajudicial, para resolver litígios entre pessoas que podem contratar, podendo conter, nos contratos, a respectiva cláusula compromissória. Assim, ao realizar o compromisso, que possui natureza contratual, as partes a rigor regulamentam o que será a arbitragem.

O Código Civil também determina a vedação quanto ao compromisso para solução de questões de Estado, de direito pessoal de família e de outras que não tenham caráter estritamente patrimonial. Frise-se que, ao regular o Compromisso Arbitral, o Código Civil de 2002 não utiliza o conceito de disponibilidade de direitos, mas sim de patrimonialidade. É o que se nota a partir da leitura do artigo 852: “É vedado compromisso para solução de questões de estado, de direito pessoal de família e de outras que não tenham caráter estritamente patrimonial.” (BRASIL, 2002).

Trata-se, como se vê, de disposições gerais que transferem à lei especial a necessidade de uma maior regulamentação. Ocupou-se tão somente o atual Código Civil de lhe fixar o conceito e os requisitos.

Por sua vez, na sequência, a Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - “Código de Processo Civil de 2015”- (BRASIL, 2015), dispôs em seus termos iniciais que a arbitragem é permitida, de modo que não se pode excluir da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito (artigo 3º). O parágrafo 2º do dispositivo prevê, expressamente, que, sempre que possível, o Estado promoverá a solução consensual dos conflitos.

Assim, para além da diretriz de incentivo à conciliação judicial, o Código de Processo Civil revela caráter intrínseco de estímulo à utilização de técnicas alternativas de composição de conflitos (não judiciais) (OAB, 2015).

Conforme se observa, os conceitos que permeiam a prática de arbitragem no Brasil estão, há muito, consolidados. Não obstante, uma vez consolidado o instituto no país, colocam-se novas questões em discussão,

como é o caso da possibilidade de realização de arbitragem no âmbito de questões tributárias, questionamento objeto da presente análise.

Nesse sentido, imperiosa a demonstração do contexto atual do país especificamente em relação ao Poder Judiciário, para que seja possível evidenciar os motivos pelos quais passou a ser analisada a viabilidade de utilização de métodos alternativos de resolução de conflitos tributários.

Segundo explica o professor Cássio Scarpinella Bueno (2009, p. 52-54), o acesso à justiça é caracterizado por três fases.

A primeira caracteriza-se pela criação de condições de acesso à justiça aos menos favorecidos, como as assistências judiciárias gratuitas, os Juizados Especiais, possibilidade de diferimento no pagamento de custas, dentre outros. A segunda consubstancia-se na intenção de proteção dos interesses difusos e coletivos. Por fim, a terceira está relacionada à fase de criação de mecanismos alternativos de solução de conflitos, que dispensem, ou, quando menos, flexibilizem a atuação da função jurisdicional.

Quanto a este ponto de acesso à justiça, cumpre frisar que o Brasil é e sempre foi um país marcado por extrema judicialização de disputas, dentre as quais as lides tributárias possuem relevante parcela de participação.

Anualmente, o Conselho Nacional de Justiça (“CNJ”) divulga o Relatório Justiça em Números, que se trata de um relatório completo dos dados do Poder Judiciário brasileiro, com informações detalhadas sobre o desempenho dos órgãos que o integram, seus gastos e sua estrutura (CNJ, 2021).

Este relatório, produzido pelo Departamento de Pesquisas Judiciárias (“DPJ”), apresenta mais de uma década de dados estatísticos coletados pelo CNJ, com uso de metodologia de coleta de dados padronizada, consolidada e uniforme em todos os noventa tribunais.

Em sua 16ª edição, o Relatório Justiça em Números 2020 traz informações a respeito do fluxo processual no sistema de justiça brasileiro coletadas em 2019 - aqui tomado como base para fins de desconsideração dos impactos causados pela pandemia decorrente do Novo Coronavírus (“Covid-19”) –, as quais compreendem o tempo de tramitação dos processos, os indicadores de desempenho e produtividade, as estatísticas por matéria do direito, além de números sobre despesas, arrecadações, estrutura e recursos humanos.

Referido relatório apontou que o Poder Judiciário finalizou o ano de 2019 com 77,1 milhões de processos em tramitação, ou seja, feitos que aguardavam alguma solução definitiva. Tal número, apesar de alarmante, já representava uma redução no estoque processual em relação a 2018, de aproximadamente 1,5 milhão de processos em trâmite, sendo a maior queda de toda a série histórica contabilizada pelo CNJ, com início a partir de 2009.

A despeito dos avanços informados pelo Relatório Justiça em Números 2020, nota-se também a partir do relatório que a litigiosidade no Brasil permanece alta e a cultura da conciliação ainda apresenta lenta evolução.

Como detalhado no documento em comento, em 2019, apenas 12,5% dos processos foram solucionados via conciliação. Em relação a 2018, houve aumento de apenas 6,3% no número de sentenças homologatórias de acordos, em que pese a disposição do CPC, que, em vigor desde 2016, tornou obrigatória a realização de audiência prévia de conciliação e mediação.

Como antecipado, revelando-se a cultura brasileira de recorrer ao Poder Judiciário, o item “Acesso à justiça” do Relatório Justiça em Números 2020, indica que, em média, a cada grupo de 100.000 habitantes, 12.211 ingressaram com uma ação judicial no ano de 2019.

Diante desses números, também se informa que “A taxa de congestionamento do Poder Judiciário oscilou entre 70,6%, no ano de 2009, e 73,4%, em 2016”. Contudo, a partir deste ano, a taxa permaneceu em 68,5%. Trata-se da medida, em percentual, dos processos que ficaram represados sem solução, em comparação ao total tramitado no período de um ano – assim, quanto maior o índice indicado, maior a dificuldade de o Tribunal lidar com seu estoque de processos.

E os dados seguem sendo ponto de alerta, especialmente no âmbito do Direito Tributário, quando o Relatório demonstra o verdadeiro afogamento do Judiciário brasileiro. Como expõe o documento, as execuções fiscais são apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário (CNJ, 2021):

O executivo fiscal chega a juízo depois que as tentativas de recuperação do crédito tributário se frustraram na via administrativa, provocando sua inscrição na dívida ativa. Dessa forma, o processo judicial acaba por repetir etapas e providências de localização do devedor ou patrimônio capaz de satisfazer o crédito tributário

já adotadas, sem sucesso, pela administração fazendária ou pelo conselho de fiscalização profissional. Desse modo, acabam chegando ao Judiciário títulos de dívidas antigas e, por consequência, com menor probabilidade de recuperação.

Os feitos executivos representavam aproximadamente 39% do total de casos pendentes e congestionamento de 87% em 2019. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2019, apenas 13 foram baixados.

Destes números, o maior impacto está na Justiça Estadual, que concentra 85% dos processos. A Justiça Federal responde por 15%; a Justiça do Trabalho por 0,27%; e a Justiça Eleitoral por apenas 0,01%.

O elevado número de ações judiciais ativas, bem como a preocupante taxa de congestionamento relativa aos executivos fiscais, indicam a impossibilidade de o Poder Judiciário de trazer medidas eficientes para redução de tais números per si.

Tal afirmação se confirma à medida em que, em 2019, como apontado pelo Relatório em análise, o Poder Judiciário contava com “um total de 446.142 pessoas em sua força de trabalho, sendo 18.091 magistrados (4,1%), 268.175 servidores (60,1%), 73.944 terceirizados (16,6%), 65.529 estagiários (14,7%) e 20.403 conciliadores, juízes leigos e voluntários (4,57%)” (CNJ, 2021). Nota-se, então, não se tratar de ausência de corpo para cuidar do crescente contingente, mas de verdadeira impossibilidade funcional do Poder Judiciário para lidar com toda a demanda brasileira.

Nesse sentido, posiciona-se a professora Tathiane Piscitelli em seu artigo “Arbitragem no Direito Tributário: uma demanda do estado democrático de direito” (PISCITELLI, 2019, p. 185), *verbis*:

A despeito da força evidente que o argumento relativo ao esgotamento do Poder Judiciário exerce nos debates sobre a adoção de métodos alternativos de resolução de conflitos em matéria tributária, entendo que sua influência deve ser relativizada, especialmente porque se fundamenta em situação potencialmente superável: em tese, a incapacidade de processar e julgar causas tributárias seria suplantada pelo aumento no número de juízes, pela possível especialização do Poder Judiciário ou, ainda, por uma análise detalhada da Dívida Ativa, que dê conta de apresentar os números reais que estão em disputa. Portanto, ainda que os dados sobre a incapacidade fática do Poder Judiciário de

reduzir o passivo processual sejam relevantes e mereçam relevo, eles não podem fundamentar, de maneira sólida, a necessidade de buscar outras formas de colocar fim ao litígio.

Nesse contexto, ainda, há quem sustente a ausência de varas ou turmas especializadas em Direito Tributário, resultando em decisões de baixo nível técnico em direito tributário, comprometendo a segurança jurídica do ordenamento (ALVIM, 2019, p. 400-415), em que pese, por óbvio, a reconhecida capacidade intelectual de seus membros.

Outro argumento que se relaciona com a crise do Poder Judiciário é o fato de que o tempo médio de duração das disputas judiciais se mostra incompatível com o que seria razoável para concessão de tutela jurisdicional razoável. O mencionado Justiça em Números 2020 expõe que o tempo médio de tramitação do processo de execução fiscal baixado no Poder Judiciário é de 8 anos.

Percebe-se, portanto, que, a despeito de haver ocasionais melhoras nos índices relativos ao Poder Público, não há melhores perspectivas de resposta aos anseios dos contribuintes, que seguirão ingressando com inúmeras medidas judiciais, mas, em contrapartida, buscam respostas rápidas e técnicas para seus problemas.

E é nesse exato contexto que a discussão quanto à necessidade de métodos alternativos de conflitos relativos ao Direito Tributário passou a se expandir. Nessa oportunidade, foram propostos o Projeto de Lei nº 4.257/2019 (BRASIL, 2019) e o Projeto de Lei nº 4.468/2020 (BRASIL, 2020) para regular, especificamente no âmbito tributário, o instituto da arbitragem, como alternativa à crise do Judiciário.

2. PROJETOS DE LEI DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

No Brasil, é indiscutível que a arbitragem, desde a edição da Lei nº 9.307/1996, (BRASIL, 1996) alcançou relevante importância nas discussões doutrinárias e jurisprudenciais, especialmente diante da insuficiência do Judiciário em lidar com todas as demandas que lhe são apresentadas, especialmente na seara tributária. Daí o cabimento dos Projetos de Lei apresentados sobre o tema.

Em 2019, o Senador Antonio Anastasia (PSDB/MG) apresentou o Projeto de Lei nº 4.257 (BRASIL, 2019), que tem como pretensão a alteração da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 - Lei de Execuções Fiscais -

“LEF” (BRASIL, 1980), para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária.

Segundo expõe sua ementa disposta no site do Senado Federal, a alteração pretende permitir ao executado optar pela adoção de juízo arbitral, caso a execução esteja garantida por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, bem como permitir à Fazenda Pública optar pela execução extrajudicial da dívida ativa de tributos e taxas, mediante notificação administrativa do devedor.

É isso o que disporá os artigos 16-A e 41-A, respectivamente, da LEF (BRASIL, 1980), caso a proposta seja aprovada, *verbis*:

Artigo 16-A. Se o executado garantir a execução por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, pode optar pela adoção de juízo arbitral para julgar os embargos ofertados, respeitados os requisitos da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, e os a seguir definidos, na forma do regulamento de cada entidade da Federação.

Artigo 41-A. Para proceder à cobrança da dívida ativa de tributos instituídos com fundamento nos arts. 145, III, 153, VI, 155, III, e 156, I, da Constituição Federal, além taxas devidas em função da propriedade, do usufruto ou da posse de bem imóvel passível de alienação ou em razão da propriedade de veículo, a Fazenda Pública pode optar pela execução extrajudicial, na forma dos arts. 31 a 38 do Decreto-Lei nº 70, de 21 de novembro de 1966, observadas as regras específicas definidas nesta Lei.

Assim, ao garantir o débito tributário, o contribuinte poderia optar pela via do juízo arbitral ao invés da via judicial.

Nesse sentido, como disciplina o artigo 16-C do referido projeto, o processo arbitral além de ser público e de direito, seria conduzido por órgão arbitral institucional, de reconhecida idoneidade, competência e experiência na administração de procedimentos arbitrais – assim como já ocorre com as arbitragens envolvendo a Administração Pública.

Trata-se de Projeto de Lei não tão robusto, mas que, a seu turno, enfrenta questões que já consubstanciavam temas de debate dentre os estudiosos. É o caso, por exemplo, do custo despendido para prosseguir com uma arbitragem tributária. Afinal, o alto número da Dívida Ativa da União, que já é, há tempos, foco de atenção, não poderia dar lugar à

método alternativo de resolução de conflitos apenas a fim de se instaurar novo direcionamento dos gastos públicos.

Segundo estudos da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, divulgados pelo relatório “PGFN em Números – Dados 2019” –, também tomando por base o ano que precedeu a disseminação do Novo Coronavírus (“Covid-19”) no Brasil –, o estoque atual dos créditos a recuperar é de R\$ 2,4 trilhões, envolvendo mais de 19 milhões de débitos sob a responsabilidade de 4,9 milhões de devedores. (PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 2020).

Assim, como dispõe a própria justificativa do Projeto de Lei:

Os gastos para tentar vencer esse imenso volume de processos também são altíssimos. O Poder Judiciário custa cerca de 1,3% do PIB nacional, percentual bem mais alto do que o montante despendido por nações vizinhas como a Argentina e o Chile — que gastam 0,13% e 0,22%, respectivamente —, bem como por países desenvolvidos como os Estados Unidos e a Alemanha — 0,14% e 0,32%.

É certo que as execuções fiscais correspondem a percentual relevante desse custo. Um estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), feito em 2011, concluiu que o custo unitário médio total de uma ação de execução fiscal promovida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional junto à Justiça Federal é de R\$ 5.606,67. O tempo médio total de tramitação é de 9 anos, 9 meses e 16 dias, e a probabilidade de obter-se a recuperação integral do crédito é de apenas 25,8%.

Ainda, no referido Projeto de Lei está previsto no Artigo 16-E: “As despesas do processo arbitral devem ser adiantadas pelo executado e não podem exceder o montante fixado a título de honorários advocatícios.” (BRASIL, 2019). Por sua vez, os honorários advocatícios devem obedecer aos critérios do artigo 85 do Código de Processo Civil, não podendo apenas serem superiores à metade do que seria arbitrado no processo judicial, conforme determinam “caput” e parágrafo primeiro do artigo 16-D do projeto.

Insta ressaltar também que o Projeto de Lei nº 4.257/2019 (BRASIL, 2019) disciplina que as partes poderão, sendo o caso, pleitear a órgão do Poder Judiciário competente a declaração de nulidade, caso a sentença arbitral contrarie enunciado de súmula vinculante, decisão do Supremo

Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade ou acórdão proferido em julgamento de incidente de resolução de demandas repetitivas ou de repercussão geral.

Assim, é possível notar que haverá certa vinculação do juízo arbitral ao Poder Judiciário, ainda que não haja qualquer delimitação quanto às matérias passíveis de submissão ao juízo arbitral no referido projeto. Apenas ressalta-se que, para conduzir a lide à arbitragem, é preciso que ela já esteja instaurada, de modo que a chamada “arbitragem tributária” apenas seria utilizada como via alternativa a processos já ajuizados.

Paralelamente, demonstrando a crescente intenção de criação do instituto da arbitragem tributária no cenário já descrito, foi também proposto o Projeto de Lei nº 4.468/2020 (BRASIL, 2020), de autoria da Senadora Daniella Ribeiro (PP/PB), que teve origem em proposta apresentada por Heleno Taveira Torres, Selma Maria Ferreira Lemes e Priscila Faricelli de Mendonça, conforme informa sua Justificação (BRASIL, 2020, p. 14-15).

O Projeto de Lei em questão prevê que a arbitragem especial tributária poderá ser instaurada no curso da fiscalização, mediante solicitação do contribuinte ou provocação da Administração Tributária, para prevenir conflitos mediante solução de controvérsias sobre matérias de fato, nos termos do seu artigo 1º. Contudo, o parágrafo único desse mesmo dispositivo traz consigo a ressalva de que o procedimento não poderá ser instaurado nos casos de crédito tributário que já tenha sido constituído mediante lançamento tributário ou auto de infração e imposição de multa.

A despeito do previsto no Projeto de Lei nº 4.257/2019 (BRASIL, 2019) – em que, para se conduzir a lide à arbitragem é preciso que ela já esteja instaurada -, o contribuinte poderá optar por levar a disputa à solução por arbitragem de modo preventivo à existência de crédito fiscal.

A arbitragem especial tributária do Projeto de Lei em questão tem, conforme disciplina o artigo 12, o objetivo de solucionar conflitos em momento que antecede a constituição do crédito tributário nas hipóteses de “consultas que envolvam questões fáticas e sua qualificação jurídica” (BRASIL, 2020), sendo vedada a instauração da arbitragem especial tributária para fins de quantificação de crédito objeto de decisão judicial não transitada em julgado ou não passível de restituição, ressarcimento ou compensação.

Na Justificação apresentada, a Senadora expõe que o Projeto de Lei em análise traz um procedimento diferenciado daquele previsto na Lei 9.307/1996 (BRASIL, 1996), que atualmente regulamenta a arbitragem em geral. De acordo com a parlamentar, tal diferença poderia ser constatada “diante da especificidade da medida, assim como em vista dos necessários ajustes em decorrência da particularidade da relação fisco e contribuinte, que foram adaptados para o sucesso do instituto” (BRASIL, 2020). Contudo, no mesmo trecho da Justificação apresentada, igualmente afirma-se que o procedimento arbitral especial entre Fisco e contribuinte terá espaço nas “(...) câmaras arbitrais institucionais já existentes e atuantes (inclusive em arbitragens envolvendo o poder público).” (BRASIL, 2020).

Nota-se, assim, que a semelhança entre o procedimento previsto no Projeto de Lei em análise e a arbitragem prevista na Lei nº 9.307/96 - Lei de Arbitragem – LA – (BRASIL, 1996) é grande, como também se evidencia por breve leitura do texto do Projeto de Lei, bem como do próprio nome atribuído a este novo procedimento.

Diante desse contexto, afirma-se que os Projetos de Lei nº 4.257/19 (BRASIL, 2019) e nº 4.468/20 (BRASIL, 2020) carregam consigo previsões diametralmente opostas no que se refere ao momento relativo à possibilidade de instauração da arbitragem tributária. Aquele, mais antigo, abarca causas nas quais o crédito tributário já foi constituído e desde que garantido o juízo; isto é, traz-se o foco para momento posterior ao da constituição do crédito tributário. Este, a seu turno, volta seus esforços à prevenção de controvérsias tributárias, em momento que precede a constituição do crédito tributário.

De todo modo, apesar da diferença evidente entre os Projetos de Lei estudados, as situações por eles abrangidas podem ser vistas como complementares, à medida em que se busca verificar a possibilidade de o instituto da arbitragem se instaurar também na seara tributária, ainda que de forma gradativa.

Frente tais considerações, necessário analisar a real possibilidade e viabilidade de instaurar tal instituto no ordenamento jurídico atual, diante dos inúmeros empecilhos já apresentados sobre o tema.

3. QUESTIONAMENTOS ACERCA DOS PROJETOS DE LEI DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

Como antecipado, ambos os Projetos de Lei se consubstanciam em previsões complementares sobre o tema. Contudo, há pontos de atenção em

ambos que devem ser discutidos, de modo a possibilitar a efetiva criação do instituto no âmbito tributário.

No que se refere ao Projeto de Lei nº 4.257/19 (BRASIL, 2019), apresentado pelo Senador Antonio Anastasia (PSDB/MG), merece atenção a intenção do autor em instituir a execução fiscal administrativa, além da arbitragem tributária. Tal questão poderá dificultar sua tramitação, pois seria etapa adicional ao procedimento de arrecadação do tributo cujo adimplemento se busca, além de, possivelmente, resultar em motivo para demora na apreciação do projeto, por tratar de temas distintos.

Por óbvio, tal questionamento não demonstra a impossibilidade de seguir com a aprovação do Projeto de Lei, mas, como mencionado, se trata de ponto de atenção, haja vista que poderá dificultar e causar lentidão em eventuais tomadas de decisões.

Ademais, a alteração de todo um contexto sem qualquer modificação subsequente no Código Tributário Nacional (“CTN”), via lei complementar, pode ser questionada, por trazer insegurança ao Fisco e aos contribuintes, que não se depararam, até o presente momento, com situação análoga.

Ora, considerando que o Direito Tributário lida com questões sensíveis dos contribuintes, qualquer medida de cautela vai ser escolhida em favor daquela desconhecida, o que poderia resultar em baixa adesão e consequente manutenção do status quo, diante da ausência de regulamentação específica no CTN.

Essa crítica poderia ser superada pelo fato de que o artigo 31 da Lei nº 9.307/96 (BRASIL, 1996) deixa clara a equiparação da sentença arbitral à sentença judicial; dessa forma, as menções à sentença e às decisões do CTN deveriam ser interpretadas e lidas com essa amplitude. Ainda assim, a alteração do Código, para contemplar expressamente a sentença arbitral, traria maior segurança jurídica ao instituto.

Outrossim, como antecipado, o Projeto de Lei em questão pressupõe que a arbitragem se instalaria apenas após a existência do processo de execução fiscal e garantia do débito respectivo, de modo que, sobrevém outra preocupação: a necessidade, em todos os casos, de que o trâmite do processo judicial seja suspenso, para que não haja movimentação concomitante entre o tribunal arbitral e o judiciário.

Diante dessa questão, importante relembrar as críticas quanto ao afogamento do Judiciário e a utilização da arbitragem tributária como método alternativo de resolução de conflitos. Possivelmente, o projeto em questão precisaria ser revisto nesse ponto, para buscar, ao máximo, atingir a efetividade do instituto em todos os pontos que se propõe.

Já no Projeto de Lei nº 4.468/2020 (BRASIL, 2020), a instauração de arbitragem especial tributária se daria, como visto, para prevenir a ocorrência de disputas tributárias, haja vista que deveria ser utilizada para controvérsias delimitadas, nas quais não houve a constituição prévia do crédito tributário.

Ocorre que este outro ponto de saída se mostra de difícil implementação, considerando que a Administração Pública deve se atentar aos prazos para constituição do crédito tributário, sob pena de restar fulminado pela decadência ou prescrição.

Dessa forma, a consequência prática pode vir a ser a utilização pelo Fisco e contribuinte da arbitragem tributária, para agilização de trâmites relativos às lides tributárias, mas também o completo oposto: a fim de se resguardar quanto a eventuais questionamentos de prazo, referentes à decadência e à prescrição, o Fisco recorre ao Judiciário, em busca de uma maior segurança jurídica.

Cumprе mencionar também que o artigo 2º, do Projeto de Lei nº 4.468/20 (BRASIL, 2020), dispõe ser vedada a discussão sobre constitucionalidade de normas jurídicas, sobre lei em tese, além de discussão sobre decisão contrária a entendimento consolidado pelo Poder Judiciário, nas hipóteses de que trata o artigo 927 do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015), bem como julgamentos em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal, o que limitaria, de certa forma, as controvérsias passíveis de resolução pelo juízo arbitral.

Como se sabe o Direito Tributário está completamente enraizado na Constituição Federal, de modo que a vedação à discussão sobre a constitucionalidade de normas implica em reduzir a efetividade da tutela jurisdicional da própria arbitragem especial tributária.

Sobre esse ponto ainda, o parágrafo 3º do artigo 4º, do Projeto de Lei nº 4.468/20 (BRASIL, 2020), disciplina que “o árbitro é juiz de fato e de direito e do laudo arbitral proferido não cabe homologação ou recurso ao Poder Judiciário.” Assim, cabendo ao juiz afastar a aplicação de um

ato normativo inconstitucional, deve-se conferir a mesma competência ao árbitro no bojo da arbitragem especial tributária, a fim de garantir o fortalecimento e efetividade da tutela jurisdicional arbitral tributária.

Por fim, critica-se também a previsão de à arbitragem especial tributária prevista no Projeto de Lei nº 4.468/20 (BRASIL, 2020) aplicar-se subsidiariamente os ditames da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020 (BRASIL, 2020), qual seja, a lei que estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutive de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.

Como antecipado, a arbitragem é regulamentada no país pela Lei nº 9.307/1996 (BRASIL, 1996), de modo que distanciar a regulamentação da arbitragem tributária das previsões normativas já existentes poderá prejudicar a instauração e a consolidação da arbitragem tributária no país, além de também abalar a segurança jurídica.

A despeito de todos os empecilhos trazidos, em relação a ambos os Projetos de Lei relativos à arbitragem tributária, é possível entender como possível a aprovação e efetiva instituição deste instituto a fim de possibilitar um método alternativo de resolução de conflitos entre Fisco e contribuintes, especificamente diante dos contrapontos apresentados.

4. CONCLUSÃO

Ao exposto, foi possível conceituar a arbitragem a despeito do seus inúmeros significados como meio alternativo à jurisdição, por intermédio do qual um terceiro, estranho à lide e escolhido pelos litigantes, fornece uma solução ao imbróglio levado à sua apreciação. Trata-se propriamente de forma de jurisdição, conforme entendimento da doutrina majoritária, exercida por particulares, com autorização do Estado.

A Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996 (BRASIL, 1996) tratou de normatizar a arbitragem tal como conhecida hoje. Contudo, o instituto não foi introduzido no direito brasileiro apenas em 1996, à medida em que ele é tema objeto de regulamentação desde os primórdios do próprio crescimento do Brasil como país.

Diante dos conceitos sólidos que se prestam a definir o instituto, demonstrou-se que o cenário legislativo brasileiro relativo à arbitragem geral é favorável para que, uma vez consolidado o instituto no país, possam

surgir novas questões em torno do tema, como é o caso da possibilidade de realização de arbitragem no âmbito de questões tributárias, questionamento objeto da presente análise.

Para tanto, mostrou-se necessária a análise do atual contexto brasileiro, especificamente no que se refere ao Poder Judiciário, considerando que, para Fisco e contribuintes renunciarem a sua segurança jurídica, devem buscar algo mais favorável.

Para demonstrar a situação atual brasileira, citou-se os dados trazidos pelo CNJ, por intermédio do Relatório Justiça em Números 2020, que apontou que o Poder Judiciário finalizou o ano de 2019 com 77,1 milhões de processos em tramitação, ou seja, feitos que aguardavam alguma solução definitiva.

Reforçando a necessidade de implementação da arbitragem na seara tributária, informou-se que os feitos executivos representavam aproximadamente 39% do total de casos pendentes e congestionamento de 87% em 2019.

Assim, a despeito de haver ocasionais melhoras nos índices relativos ao Poder Público, não há melhores perspectivas de resposta aos anseios dos contribuintes, que seguirão ingressando com medidas judiciais, mas, em contrapartida, aguardam respostas rápidas e técnicas para seus problemas.

Além disso, o alto número de processos tributários pendentes de apreciação no Judiciário traz consequências negativas não só para os contribuintes, mas também à própria Administração Pública, que deixa de arrecadar diante de processos represados – afinal, raros são os casos nos quais os contribuintes não optam pela discussão da exigência de tributos.

E é nesse exato contexto que a discussão quanto à necessidade de métodos alternativos de conflitos relativos ao Direito Tributário passou a se expandir, especialmente com a apresentação do Projeto de Lei nº 4.257/2019 (BRASIL, 2019) e do Projeto de Lei nº 4.468/2020 (BRASIL, 2019) para regular, especificamente, no âmbito tributário, o instituto da arbitragem, como alternativa à crise do Judiciário.

Contudo, foram inúmeras as dúvidas em relação às propostas apresentadas, como também ao próprio instituto da arbitragem aplicada especificamente ao Direito Tributário, as quais, contudo, podem ser superadas a partir de profundas análises sobre o tema, utilizando-se

por base materiais de apoio como o presente, que poderão demonstrar a perfeita aplicabilidade do instituto ao cenário jurídico brasileiro existente.

Isso fica, inclusive, demonstrado quando se observa que a possibilidade de submissão do litígio à decisão judicial permaneceria inalterada, pois as partes apenas seriam direcionadas ao juízo arbitral, caso assim o quisessem, por não se tratar de regra, mas de mera liberalidade. Além disso, cumpre frisar que, como visto, no âmbito da arbitragem tributária, uma vez constatado que não tem razão em dado conflito, a Administração Pública deve buscar a rápida solução do conflito em busca da verdade.

Por fim, em relação aos Projetos de Lei nº 4.257/2019 (BRASIL, 2019) e nº 4.468/2020 (BRASIL, 2020), apesar das críticas e apontamentos em seus textos legais, pode-se afirmar que eles viabilizam o crescimento da arbitragem, especialmente no âmbito do Direito Tributário. Contudo, para uma melhor implantação do instituto, sugere-se a previsão de uma arbitragem tributária mais abrangente, que abarcasse as disposições das duas propostas em análise, que, possivelmente, impulsionaria o desenvolvimento do instituto com maior amplitude.

REFERÊNCIAS

ALVIM, Leonardo de Andrade Rezende. Arbitragem Tributária no Brasil: os motivos pelos quais ela é necessária, mas sua implementação deve ser gradual. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). MASCITTO, Andréa. MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem Tributária: Desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. 2ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 400-415.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº 4257, de 2019*. Modifica a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. Brasília: Câmara dos Deputados, 6 ago. 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>. Acesso em: 21 dez. 2021.

BRASIL. Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824. Constituição Política do Império do Brasil, elaborada por um Conselho de Estado e outorgada pelo Imperador D. Pedro I, em 25.03.1824. *Secretaria de Estado dos Negócios do Império do Brasil*, Rio de Janeiro, 22 de abril de 1824. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em: 12 mar. 2022.

BRASIL. *Decreto nº 737, de 25 de novembro de 1850*. Determina a ordem do Juízo no Processo Commercial. CLBR, Rio de Janeiro, 1850. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dim/DIM0737.htm. Acesso em: 12 mar. 2022.

BRASIL. Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. *Diário Oficial da União*, Brasília, 5 de janeiro de 1916. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm. Acesso em: 12 mar. 2022.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 24 de setembro de 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 12 mar. 2022.

BRASIL. Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre a arbitragem. *Diário Oficial da União*, Brasília, 24 de setembro de 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm. Acesso em: 12 mar 2022.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. *Diário Oficial da União, Brasília*, 11 de janeiro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 12 mar. 2022.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. *Diário Oficial da União*, Brasília, 17 de março de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 12 mar. 2022.

BRASIL. Lei nº 13.129, de 26 de maio de 2015. Altera a Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, e a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para ampliar o âmbito de aplicação da arbitragem e dispor sobre a escolha dos árbitros quando as partes recorrem a órgão arbitral, a interrupção da prescrição pela instituição da arbitragem, a concessão de tutelas cautelares e de urgência nos casos de arbitragem, a carta arbitral e a sentença arbitral, e revoga dispositivos da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996. *Diário Oficial da União, Brasília*, 27 de maio de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13129.htm. Acesso em: 12 mar. 2022.

BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. *Diário Oficial da União*, Brasília, 14 de abril

de 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm. Acesso em: 21 mar. 2022.

BRASIL. Senado Federal. *Projeto de Lei nº 4468, de 2020*. Institui a arbitragem especial tributária e dá outras providências. Brasília: Senado Federal, 2020. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/144536>. Acesso em: 21 dez. 2021.

BRASIL. Senado Federal. *Projeto de Lei nº 4468, de 2020*. Institui a arbitragem especial tributária e dá outras providências. Brasília: Senado Federal, 2020. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8886181&ts=1647438809808&disposition=inline>. Acesso em: 21 mar. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *A jurisdição arbitral prestigiada pela interpretação do STJ*. Brasília: Superior Tribunal de Justiça, 22 set. 2019. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/A-jurisdicao-arbitral-prestigiada-pela-interpretacao-do-STJ.aspx>. Acesso em: 09 fev. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Da Arbitragem*. 122ª ed. Brasília: *Superior Tribunal de Justiça*, 5 abr. 2019. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/jurisprudencia/jurisprudenciaemteses/Jurisprudencia%20em%20Teses%20122%20-%20Arbitragem.pdf. Acesso em: 21 mar. 2022.

BUENO, Cássio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil*. Vol. 1. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 52-54.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). *Justiça em Números 2021*. Brasília, CNJ, 2021. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>. Acesso em: 05 dez. 2021

GORDILLO, Agustín. *Tratado de Derecho Administrativo*. 4ª ed. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2000.

JÚNIOR., Fredie Didier. *Curso de Direito Processual Civil: Introdução ao Direito Processual Civil*, Parte Geral e Processo de Conhecimento. Vol. 1. 22ª ed. Salvador: Juspodivm, 2020. p. 217-218.

OAB. *Novo código de processo civil anotado*. Porto Alegre: OAB RS, 2015.

PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem Tributária: Desafios institucionais brasileiros e a*

experiência portuguesa. 2^a ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 400-415.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). PGFN em Números – Dados 2019. Brasília, PGFN, 2020. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2020/05/PGFN-em-numeros.pdf>. Acesso em: 02 dez 2021

