

Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas

Ano V

Número 30

Repositório Autorizado de Jurisprudência
Superior Tribunal de Justiça – nº 64/2008

Editores

Fábio Paixão

Ives Gandra da Silva Martins

João Bosco Coelho Pasin

Pilar Jiménez Tello

Walter Diab

Coordenadores

Hugo de Brito Machado

Ives Gandra da Silva Martins

João Bosco Coelho Pasin

Conselho Editorial

Ademar Pereira – Alcides Jorge Costa – André L. Costa-Corrêa

Antonio Carlos Rodrigues do Amaral – Antonio Jorge Pereira Jr.

Carlos Mário da Silva Velloso – Castro Meira – Claudia Fonseca Morato Pavan

Cláudio S. Lembo – Edison Carlos Fernandes – Edvaldo Pereira de Brito – Eliana Calmon

Fátima Fernandes R. de Souza – Francisco Pedro Jucá – Francisco Rezek – Gilmar Mendes

Hugo de Brito Machado Segundo – Humberto Ávila – José Augusto Delgado – Kiyoshi Harada

Márlene Talarico M. Rodrigues – Maurício Pereira Faro – Meigan Sack Rodrigues

Misabel Abreu Machado Derzi – Monica Herman Salem Caggiano – Nelson Jobim

Newton De Luca – Regina Helena Costa – Rogério Vidal Gandra da Silva Martins

Roque Antonio Carranza – Sacha Calmon Navarro Coelho

Sepúlveda Perence – Zélia Luiza Pierdoná

Autores colaboradores deste Volume

Daniel Serra Lima – Donovan Mazza Lessa – Ives Gandra da Silva Martins

João Ricardo Catarino – Julio Cesar Santiago – Luciano Gomes Filipo

Renato Poltronieri – Sergio André Rocha

Considerações Acerca da Utilização da Arbitragem no Direito Tributário

JOÃO RICARDO CATARINO

Professor de Fiscalidade, Finanças Públicas e Direito Financeiro na Universidade Técnica de Lisboa.

LUCIANO GOMES FILIPPO

Advogado no Rio de Janeiro e em São Paulo; Doutorando em Direito Tributário pela Université Panthéon-Assas, Paris 2.

*"Rendre la Justice n'est que la seconde dette de la société; empêcher les procès est la première."
(Constituintes franceses, 1790)*

RESUMO. Este estudo discorre criticamente sobre algumas ideias estruturantes em que se fundam os sistemas tributários. Questiona-se a arbitragem é, ou não, incompatível com as especificidades próprias do direito tributário e se ela pode ser aplicada às relações tributárias sem descaracterizar a ordem de valores que as suportam. Procura demonstrar que a arbitragem não é incompatível com os valores próprios dos sistemas tributários, nem coloca em perigo a posição do Estado e o lugar do imposto nas sociedades contemporâneas. Evidencia que a integração da arbitragem no conjunto das garantias dos cidadãos e agências econômicas não afronta de forma inaceitável os valores estruturantes; que ela não representa uma ruptura, mas uma evolução que se revela necessária em face dos desafios dos novos tempos e dos paradigmas mais recentes. Para o feito, efectua uma análise dos princípios directamente aplicáveis, analisa doutrina relevante e estabelece conclusões tomando em conta o enquadramento técnico de suporte do direito dos tributos.

PALAVRAS-CHAVE: Arbitragem no Direito Tributário, Litígio.

SUMÁRIO: Introdução; 1 Enquadramento do Problema; 1.1 Evolução Recente da Arbitragem; 1.2 A Arbitragem e os Valores Fundacionais dos Sistemas Fiscais; 2 O Espaço da Arbitragem no Estado dos Cidadãos; 2.1 A Complexidade dos Modelos Sociais e as Alternativas à Resolução de Conflitos; 2.2 O Lugar do Cidadão no Estado Social de Direito – As Garantias Fundamentais Substantivas e Adjetivas do Contribuinte nos Ordenamentos Tributários Modernos; 3 Limites e Desafios da Arbitragem no Direito Tributário; 3.1 A Arbitragem e Figuras

1 "Fazer Justiça é apenas a segunda dívida para com a sociedade; impedir o processo é a primeira."

Atuais: a Conciliação e a Transação; 3.2 Admissibilidade da Arbitragem: as Novas Esferas de Disponibilidade no Direito Tributário; 3.3 Arbitragem e Litígio; 3.4 Arbitragem como Direito Forzativo à Composição de Litígios; 3.5 Dos Termos e das Condições Objetivas do Acordo Arbitral: Interpretação da Lei; Vinculação e Efeitos; 3.6 A Arbitragem como Forma de Extinção de Litígios; 3.7 Aspectos a Regular na Lei Consagradora da Arbitragem. Conclusões.

Introdução

Discorrer sobre a possibilidade de introduzir no direito tributário novas formas de dirimir conflitos que se situem para além dos mecanismos normais, públicos, nuns casos administrativos, noutras judiciais, esbarra num conjunto de ideias preconcebidas que dificultam a análise do tema, mas, também o tornam aliciente.

Existem, na doutrina e na exegese próprias do Direito Tributário, algumas concepções estruturantes e princípios sedimentados que colocam o Estado numa posição de supremacia na relação tributária. Muitos invocam, ainda, a indisponibilidade do crédito tributário para obstar à possibilidade de acordo entre as partes como forma de alcançar a justa composição dos direitos e deveres tributários.

Pois bem, a realidade tributária não é imune à mudança, sendo de esperar que os novos desafios emergentes da globalização, da desintermediação, da desmaterialização e da deslocalização dos factos tributáveis alterem profundamente. Como se está vendo, o Estado perde centralidade e se vê obrigado a despir-se da sacralidade com que no plano fiscal se revestiu.

Por outro lado, os sistemas públicos de administração da justiça estão em crise. O manifesto atraso, injustificado e desproporcionado, com que se obtém uma decisão de fundo sobre um pleito judicial, traduz-se numa perda de legitimidade e de confiança. Como consequência, assiste-se a uma forte tendência no sentido da sua desjudicialização³.

Este estudo discorre criticamente sobre algumas ideias estruturantes em que se fundam os sistemas tributários. Questiona-se a arbitragem é, ou não, incompatível com as especificidades próprias do Direito Tributário e se ela pode as suportar. Procura demonstrar que a arbitragem não é incompatível

2 Salienta-se que o conceito é empregue por nós ao longo do texto no sentido de diferendo entre a administração fiscal e o contribuinte, não de um processo judicial que já se encontra a decorrer.

3 Trata-se de um fenómeno global que tem levado à adopção de mecanismos alternativos à justiça pública na Alemanha, Itália, França, Estados Unidos da América do Norte, entre outros. Veja-se PÉREZ, Juan Zorriza. ¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español. In: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 161-178.

tível com os valores próprios dos sistemas tributários, nem coloca em perigo a posição do Estado e o lugar do imposto nas sociedades contemporâneas.

Evidencia que a integração da arbitragem no conjunto das garantias dos cidadãos e agentes económicos não afronta de forma inaceitável os valores estruturantes, que ela não representa uma ruptura, mas uma evolução que se revela necessária em face dos desafios dos novos tempos e dos paradigmas mais recentes.⁴ Para o feito, efectua uma análise dos princípios directamente aplicáveis, analisa doutrina relevante e estabelece conclusões tomando em conta o enquadramento teórico de suporte do direito dos tributos.

1 Enquadramento do Problema

1.1 Evolução Recente da Arbitragem

Ao contrário do que seria de supor, a arbitragem como meio de resolução de conflitos não é uma ideia nova no direito tributário. Todavia, ela tem sido institucionalizada muito mais por razões de ordem pragmática do que através da criação de uma dogmática e princípios teóricos internos.

Ainda assim, no panorama internacional, as técnicas arbitrais para a resolução de conflitos na aplicação dos tributos vieram a merecer, desde fins do século XIX, uma atenção acrescida na lei e na doutrina, através das numerosas propostas de criação de tribunais de natureza arbitral, em especial, para a resolução dos casos de dupla tributação, como aquelas que foram subscritas por Alessandro Garrelli⁵, Guggenheim, Ludwig Von Bar, Pugliese, Van Hoorn, Michael e Emmen Riedel, entre outros⁶. Depois, os trabalhos de organismos internacionais defenderam a arbitragem como meio de resolução de conflitos entre partes soberanas e outros sujeitos, incluindo particulares e empresas, especialmente no domínio do direito internacional público e comercial⁷.

O FMI e a ONU criaram, no âmbito das respectivas esferas, textos convencionais reguladores de conflitos em matéria fiscal internacional. A Lei-Modelo sobre a Arbitragem Comercial Internacional adoptada pela

4 La Gall considera que ela se tende a tornar um vestígio do passado. LE GALL, Jean Pierre. *Fiscalité et arbitrage*. Revue de l'arbitrage, 1994, nº 1, p. 3-48.

5 Alessandro Garrelli, *Il Diritto Internazionale Tributario*, Roux Frassati e Co., Torino, 1899.

6 Citados, em especial, por Gustaf Lindercrona e Nils Meisner, *Arbitration in Taxation*, Kluwer, 1981. Cabe notar que no início da década de noventa do século passado, poucos acordos para eliminar a dupla tributação previam expressamente a arbitragem como meio de resolução de conflitos. Actualmente, a situação inverteu-se e a própria OCDE, a defende na sua Convenção Modelo, consagrando regras específicas sobre o tema. Ainda assim, alguns desses acordos possuem apenas uma referência breve; outros possuem regras mais detalhadas.

7 De facto, tanto a Câmara de Comércio Internacional (CCI) como a OCDE e até a International Fiscal Association recomendaram aos governos a acção da arbitragem como forma de resolução de conflitos tributários internacionais. A Assembleia Geral das Nações Unidas recomendou a todos os Estados-membros que tivessem em conta este modelo na formulação ou revisão da sua legislação sobre arbitragem.

CNUDCI, em 1985, constituiu um importante factor de harmonização dos regimes nacionais da arbitragem transaccional. Para além dela, existe hoje a Convenção sobre Conciliação e Arbitragem no quadro da Conferência para a Segurança e Cooperação na Europa – CSCE, concluída em Estocolmo em 15 de dezembro de 1992. A ONU, de resto, consagra na sua Convenção-Modelo para evitar a dupla tributação, o procedimento amigável como forma de resolução de conflitos.

No âmbito europeu, inúmeras regras, tais como as constantes da Convenção 90/436/CEE sobre a eliminação da dupla tributação em caso de correcção dos benefícios de empresas associadas, estabelecem soluções que possuem características de um procedimento amigável e de um procedimento arbitral.

A OCDE, através do Comité dos Assuntos Fiscais, tem vindo a prestar uma atenção acrescida à temática, estabelecendo no art. 25 da Convenção Fiscal Modelo sobre o Rendimento e o Património um procedimento amigável no seio do qual pode-se adotar a arbitragem como forma de resolução de conflitos. É de esperar que a matéria evolua significativamente nos próximos anos.

A tendência recente vai no sentido de os Estados adotarem mais extensamente a transação como forma de resolução de conflitos visando à extinção do litígio e do crédito tributário. Os meios alternativos de resolução de litígios vêm ganhando cada vez mais espaço nos ordenamentos jurídicos modernos. Fala-se, por exemplo, de *concordato fiscal* no México. Na Itália, fala-se tanto do *concordato tributário*⁸ quanto do *arbitrato*. Igualmente, há na França os *agréments fiscaux*, bem como a *arbitrage*. Já nos EUA, encontram-se os *disputing agreements* e a *arbitration*⁹.

1.2 A Arbitragem e os Valores Fundacionais dos Sistemas Fiscais

Todavia, a figura continua a suscitar algumas perplexidades dogmáticas e de ordem prática de que aqui se procura dar conta. Os sistemas fiscais continuam a assentar em postulados constitucionais valorativos próprios do Estado

8 Essa denominação lida compreende, no ordenamento italiano, vários mecanismos como *La programmazione fiscale*; *L'autotutela*; *L'acquiescenza*; *Adesione o conciliazione*; *L'accertamento con adesione* e *La conciliazione giudiziale*.

9 Sobre a arbitragem no direito italiano, veja-se Claudio Cecchiola, *L'arbitrato*, Torino: UTET, 1991; Mario Chia, *La legge di risoluzione delle controversie con la pubblica amministrazione alternativa alla giurisdizione*, Rivista italiana di diritto pubblico comunitario: Milano, n. 1, 2000; Maria Laura Consolazio, *L'accertamento con adesione del contribuente*, Rassegna Tributaria: Roma, n. 1, Janeiro/Fevereiro, p. 64-68, 1997; Nicola Arachi, *La disciplina generale e i principi degli accordi amministrativi*, *Fondamento e caratteri*, Rivista trimestrale di diritto pubblico, Milano, n. 1, 1997. Sobre a arbitragem no direito francês, veja-se GEFEROY, Jean-Baptiste, *Grandes Problèmes Fiscaux Contemporains...*, MARTINEZ, Jean-Claude, *La Statut du Contribuable*, Tome I, Paris, LGDJ, 1980, p. 59 e ss.

demoliberal¹⁰. Mas os princípios fundamentais criados pela dogmática liberal não forneceram uma garantia efetiva da posição substantiva ou processual dos cidadãos na relação tributária.

Os princípios do consentimento prévio no lançamento do imposto, do primado da lei ou da legalidade, da reserva de lei, da igualdade, da moderação dos impostos e da capacidade contributiva, entre outros, não constituem hoje uma efetiva garantia contra os excessos de Estado e os elevados níveis de carga tributária.

A reserva de lei é frequentemente objeto de abuso na forma como se legisla. A igualdade fiscal é ferida não apenas pelo caráter tendencialmente regressivo dos impostos sobre o consumo como pelas taxas nominalmente progressivas dos impostos sobre o rendimento¹¹. Os níveis de carga fiscal há muito que deixaram de ser moderados. A capacidade contributiva é apenas um índice indicativo de tributação.

Por seu lado, as modernas sociedades são intrinsecamente plurais, envolvendo uma diversidade de interesses que surgem nas protagonizadas por distintos grupos sociais, sendo que cada um deles procura reivindicar junto do Estado a máxima satisfação das suas pretensões particulares. Isto tem também plenos reflexos no modelo de imposição tributária – incidência e benefícios ou incentivos tributários – e nas prioridades dos gastos públicos.

O Estado tem-se aberto à democracia participativa, assumindo-se como interlocutor junto desses grupos económicos e sociais, muitas vezes elevados ao estatuto de parceiros sociais, exercendo um poder que assume características negociais e levando por diante a designada concertação social¹². Esta leva à transferência do protagonismo de certos grupos de interesses para dentro da esfera de ação pública e à criação de formas de governação partilhada, de codécisão ou de negociação legislativa.

Vários Estados implementaram, já no plano interno, medidas tendentes a facilitar a justa composição dos conflitos. É o caso da arbitragem no direito civil, no direito comercial e, mais modernamente, no direito administrativo. Mais rara é a sua admissão no direito tributário interno, invocando fundamentos repetidos, embora, a nosso ver, improcedentes.

10 É o caso, nomeadamente, quanto aos limites do tributo, à legitimidade da sua votação e lançamento anual, à capacidade contributiva e ao conteúdo da lei de imposto. Na verdade, o consentimento é meramente formal, uma vez que os cidadãos não se acham efetivamente representados nos parlamentos nacionais. Esta problemática tem pleno relevo na ação financeira e tributária dos Estados e dos governos.

11 Vê-se, por todos, Cláudia Braz e Jorge Correia da Cunha, O efeito redistributivo do IVA em Portugal, Boletim do Banco de Portugal, Janeiro, Lisboa, 2009.

12 Não se trata de um processo *ad hoc*, mas da institucionalização da governação concertada em nome da paz social. Vê-se Paulo Ottero, *A Democracia Institucional*, Principia, 2001, Cascais, p. 205 e 211 e segs.

2 O Espaço da Arbitragem no Estado dos Cidadãos

2.1 A Complexidade dos Modelos Sociais e as Alternativas à Resolução de Conflitos

Segundo John Rawls, a mais fundamental e permanente característica de uma cultura política democrática, pública, é o pluralismo razoável¹³. A teoria da justiça de Rawls reporta-se a um contrato hipotético segundo o qual a cada pessoa deve reconhecer-se um conjunto de direitos que corresponda às liberdades básicas existentes para todos, que seja compatível com as liberdades reconhecidas aos demais. Para Rawls, uma sociedade justa deve ter um Estado bastante activo cujas instituições fundamentais deveriam contribuir para a tarefa primordial de respeitar as pessoas em suas circunstâncias básicas, ainda que sejam diferentes as suas aptidões e capacidades.

Tal pluralismo significa que os indivíduos não possuem todos os mesmos interesses. Isso torna o conflito social inevitável, requerendo meios para dirimi-lo, influenciando o modo de ação dos Estados. O “conflito razoável” é, pois, um dado inato de sociedades partilhadas, onde se espera que todos possam ter um papel atuante e instituições adequadas à regulação de interesses opostos¹⁴.

A administração da justiça é hoje exclusivamente pública. Os sistemas judiciais públicos aprofundaram o Estado de Direito democrático, mas limitaram o papel e a voz dos cidadãos livres e responsáveis. O monopólio da justiça pública, como se tem visto, não representa a garantia de uma boa administração da justiça por várias razões.

Os cidadãos e os agentes económicos gozam, em geral, de um conjunto alargado de garantias, visando uma tutela efetiva de direitos violados. Mas algumas dessas garantias são meramente formais¹⁵. Elas carecem, muitas

13 A resposta em Rawls surge apoiada na ideia estruturante de que as relações políticas são relações entre pessoas agindo num quadro institucional, perene (embora não imutável) e que o Estado possui um poder coercitivo capaz de manter certa ordem. Tal quadro torna viável o liberalismo político onde os valores da justiça se materializam nos princípios da igual liberdade política e civil, na igualdade de oportunidades e no respeito mútuo. Além destes, Rawls identifica os cidadãos enquanto corpo coletivo. Na verdade, Rawls parte do pressuposto de que existe uma ideia intuitiva básica implícita na cultura das democracias que descreve a sociedade como um sistema de cooperação entre sujeitos livres e iguais. Grice, *Cidadão, Pluralismo, Direito e Justiça Distributiva*, Lumen Juris, p. 82, 3. ed. Rio de Janeiro, 2004.

14 As instituições são chamadas a responder às mais variadas solicitações dos inúmeros sectores da vida coletiva, gerando um fenómeno de competição entre interesses concorrentes e ou antagónicos. Italo-se, em certo sentido, da institucionalização do conflito como paradigma das sociedades democráticas: de um conflito que se afirma como a condição normal das relações entre partes, assiste na diferença e dessemelhança subjacentes ao normal funcionamento das instituições.

15 É o caso, em Portugal, do direito de impugnação prévia, onde, na maioria das vezes, a administração tributária não muda a sua posição inicial nem o teor do ato tributário que pretende praticar. Uma outra garantia consignada na lei portuguesa, ratos os casos em que é dada razão ao contribuinte. Nesta garantia processual cada parte designa um perito assistido sempre discordar da posição dos peritos e impor a sua própria vontade final. O acordo das partes traduz, muitas vezes, uma solução negociada: a aceitação do pagamento de alguma medida de imposto. Constitui uma solução pragmática, mas não necessariamente mais justa. Cf. arts. 91º e 92º da LGT – Lei Geral Tributária portuguesa.

vezes, de eficácia prática. Noutras, a administração tributária não efectua uma real apreciação de fundo dos argumentos dos contribuintes, nem procede à sua efectiva valoração.

Perante a complexidade e o pluralismo das relações e modelos sociais entre cidadãos cada vez mais esclarecidos, livres e determinados, a limitação das escolhas dos cidadãos no plano da justiça não tem hoje qualquer fundamento por várias razões: a administração pública da justiça não cobre toda a realidade social; está longe de satisfazer as necessidades sociais; é lenta, cara e ineficiente; é fonte de custos burocráticos que pesam até nas decisões dos investidores externos.

Por outro lado, existem meios alternativos de resolução de conflitos que podem, com vantagem, satisfazer a necessidade de realização da justiça de forma socialmente respeitada, mais eficiente, mais célere, mais adaptada aos novos contextos sociais e menos cara. Efectivamente, a arbitragem é geralmente considerada um meio célere, mais informal, económico e justo de administrar e realizar a justiça. Quando enquadrada num quadro normativo claro e completo, é uma opção merecedora de especial confiança e boa aceitação para a solução de diferendos, a realização da justiça e a promoção da paz social.

2.2 O Lugar do Cidadão no Estado Social de Direito – As Garantias Fundamentais Substantivos e Adjetivos do Contribuinte nos Ordenamentos Tributários Modernos

Em tese geral, a arbitragem surge no direito tributário num contexto, evitamento de conflitos ou de resolução de conflitos ou entre Estados soberanos ou entre esses Estados e os cidadãos. No primeiro caso temos a arbitragem internacional; no segundo, o procedimento arbitral interno. Num caso e noutra é o lugar dos cidadãos e dos demais agentes no sistema social, político e económico, que se procura respeitar, garantindo a sua participação nos procedimentos públicos em que tenham interesse e uma forma de justa composição de conflitos cujas jurisdições nacionais não podem decidir. É assim que faz sentido falar de mecanismos que salvaguardem tal direito de participação dos cidadãos¹⁶.

Os ideais liberais instituiriam um primeiro conjunto de valores fundamentais inerentes à pessoa humana, tais como a propriedade privada, a igual-

16 Mas nem sempre foi assim. Historicamente, o papel dos cidadãos nos sistemas sociais e políticos foi muito reduzido, com raras excepções. Vários momentos determinantes criaram impulsos notáveis, como é o caso das revoluções inglesas (1640), americana (1779) e francesas (1789) alteraram profundamente a visão clássica do conceito de justiça e de organização do modelo social, própria do Estado esamental ou de classes.

dade, a integridade moral e física contra atos invasivos dos poderes públicos e o sufrágio universal.

Logo depois estes foram alargados aos direitos que se materializam numa prestação da sociedade política a favor do sujeito, como é o caso dos direitos laborais, ao trabalho, à habitação e à educação, impondo ao Estado políticas concretas de promoção de tais interesses e das correspondentes condições sociais.

Mais tarde, foram consagrados nas Constituições políticas os direitos de *terceira geração*¹⁷, relativos à plena participação dos cidadãos na construção dos modelos sociais, na actividade e nas decisões do Estado, instituindo-se o referendo e outros mecanismos de consulta popular¹⁸.

Tais direitos têm sido complementados, no Direito Administrativo, pelo estabelecimento de mecanismos de audição prévia dos sujeitos directamente interessados na decisão dos órgãos do poder público¹⁹.

Em Portugal, todo o procedimento administrativo suscitado pelos particulares onde seja necessária a tomada de decisão que afecte os seus interesses concretos, impõe ao órgão decisor o dever de lhe comunicar previamente o seu entendimento da decisão, para que se manifeste, expondo as suas razões de facto e de direito. O órgão decisor fica obrigado a pronunciar-se sobre as razões invocadas e a indicar expressamente com que fundamentos de facto e de direito delas se afasta.

Quanto ao Brasil, apesar da sistemática ser diferente, o resultado final é o mesmo. De fato, não há no ordenamento brasileiro o dever de comunicação prévia do procedimento administrativo. Contudo, uma vez estabelecido o ato administrativo de maneira unilateral, o administrado pode exercer o

17 Os direitos da pessoa de primeira geração eram os direitos individuais, nestes se incluindo os direitos contra o Estado e contra os outros, o direito de propriedade e os fins desta, o direito à segurança e o direito a trabalhar, o direito à privacidade, o direito à integridade física, etc. Eram sferas de autonomia dos indivíduos perante o Estado e perante os outros, direitos de exclusão da esfera do titular. Direitos de segunda geração são os direitos sociais da pessoa humana, o direito de exigir uma prestação da sociedade, como o direito à habitação, o direito à educação, etc. Hoje, os direitos da pessoa humana de terceira geração são os direitos de participação na actividade política e administrativa do Estado. As três gerações coexistem no mesmo meio social. Neste sentido, Diogo Leite e Saraiva, Ives Gandra da Silva Martins, *O Direito Constitucional em Portugal e no Brasil*, Almedina, Coimbra, 2004 e a crise mundial, *Revista CEJ*, Brasília, Ano XIII, n. 45, p. 14-20, abr-jun. 2009; Diogo Leite de Campos, *O sistema tributário no Estado dos cidadãos*, Almedina, Coimbra, 2006.

18 Em Portugal, a Lei fundamental consagra no seu art. 268.º, a garantia aos administrados a tutela jurisdiccional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesam, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente protegidos e a adopção de medidas cautelares adequadas.

19 Mais recentemente os ordenamentos jurídicos alargaram o dever público de informação não apenas dos indivíduos directamente interessados, mas também dos que possam vir a ser afectados pelas suas decisões. É o caso da designação timeno na educação ou na definição das prioridades, sobretudo dos governos locais, cuja acção é mais directamente sentida pela comunidade envolvente.

direito constitucional de petição, contestando seus fundamentos de fato e de direito. A Administração Pública fica, assim, obrigada a se manifestar sobre os argumentos invocados, devendo sua decisão ser fundamentada, sob pena de nulidade.

Tais direitos de participação na atividade político-administrativa do Estado resultam da progressiva densificação de uma ideia de cidadão-contribuinte como ser integral, consciente dos seus direitos. Assim se alcança uma ideia de justiça efetiva na tributação, no respeito pelos princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da generalidade do imposto e do consentimento: os impostos, se não-de ser consentidos não-se também de ser plena e efetivamente discutidos²⁰.

O modelo tradicional de consentimento ao imposto, fundamentado no princípio democrático (participação indireta na elaboração da lei de imposto) cede lugar ao fenômeno da adesão ao imposto ou pós-consentimento (*consentement en aval*) – de acordo com a terminologia proposta por Jean-Claude Martinez, tendo em vista a crescente fragilização das democracias modernas que não mais conseguem representar com fidelidade os interesses populares²¹.

Assim, observa-se um interesse crescente pelas formas de participação do contribuinte na aplicação das leis fiscais, de forma a facilitar sua adesão às regras já existentes. Exemplo dessa necessidade de participação efetiva dos cidadãos é o desenvolvimento das ideias sobre a psicossociologia fiscal de que tratam Günter Schmolders, Henry Laufenburger e Jean Dubergé, representantes, respectivamente, das doutrinas alemã, suíça e francesa.

3 Limites e Desafios da Arbitragem no Direito Tributário

3.1 A Arbitragem e Figuras Afins: a Conciliação e a Transação

As jurisdições designam genericamente por arbitragem o processo de submissão de um litígio a um Tribunal arbitral. Em âmbito geral, a arbitragem pode ser definida como o meio, a técnica ou o procedimento de resolução de conflitos, muitas vezes não autônomo, mas instrumental de um outro procedimento, através de um ou mais árbitros cujos poderes resultam de

20 Se o imposto é visto, na prática política, como uma realidade da estrutura inata do Estado, ao invés de uma manifestação da vontade popular lucidamente consentida para a prossecução e satisfação das necessidades coletivas, isso significa que existe uma natural tendência para a sua elevação através dos órgãos do Estado. Vitor Faveiro, *O Estado do contribuinte*. A pessoa do contribuinte no Estado social de direito. Coimbra, Coimbra Editora, 2003. O fato é que as garantias derivadas do princípio político e da ideia mais primitiva de consentimento prévio sob a forma de lei provida do órgão representativo de todos os cidadãos revelam-se insuficientes. Com isso, sentiu-se a necessidade de alargar a participação efetiva dos cidadãos ao momento concreto da aplicação da lei de imposto.

21 Jean-Claude Martinez et Pierre D. Maria, *Droit fiscal contemporain*, Tome 1, L'imprim, le fisc, le contribuable, Paris: LITEC, p. 30.

DOUTRINA – Direito Comparado – Revista Brasileira de Direito Tributário Nº 30 – Jan-Fev/2012 173

uma convenção ou acordo prévio entre os interessados, pelo qual se estabelece certa realidade de fato ou se interpreta certa lei, sem que estes possuam os poderes de império associados ao Estado e as demais pessoas coletivas de Direito Público²².

A transação é uma figura típica do direito civil havida como o contrato pelo qual as partes previnem ou terminam um litígio mediante recíprocas concessões. Ela pode ser extrajudicial ou judicial e não pode versar sobre direitos indisponíveis.

A conciliação é igualmente permitida pela generalidade das jurisdições, no decurso de uma ação judicial, como forma de colocar os litigantes de acordo em relação a todas ou algumas das questões suscitadas no processo, mediante acordo que pode envolver alguma medida de transigência em relação ao que cada um pretende.

A arbitragem e a transação aproximam-se pelo fato de ambas serem formas de resolver ou de evitar um litígio, mas distinguem-se pelo fato de na primeira se visar o estabelecimento de realidades ou direitos não definitiva-mente consolidados, ao passo que, na segunda, se trata de condescender sobre realidades ou direitos conhecidos, que ambas as partes reclamam como seus. A conciliação não se confunde com nenhuma das outras figuras desde logo porque ela ocorre sempre no âmbito de litígios em marcha, aos quais o juiz da causa pode pretender pôr termo através de acordo prévio a uma decisão final.

Hoje em dia a generalidade das jurisdições admite a arbitragem como forma de dirimir questões relativas a contratos e actos administrativos relativos à sua execução, a questões de responsabilidade civil extracontratual e a questões relativas a atos administrativos que possam ser revogados com fundamento na sua invalidade²³.

As leis portuguesa e brasileira distinguem diversas formas de arbitragem²⁴. Todas se inscrevem na ideia geral de mediação, que congrega o sentido de um procedimento flexível através do qual o mediador ajuda as partes a

22 René David, *L'arbitrage, Jurisdiction arbitrale en controverses entre l'Etat*. Processo en cuestiones tributarias. Buenos Aires, La Ley de 1992. Segundo Charles Jarrosson, ela é a instituição pela qual um terceiro soluçiona um litígio entre duas ou mais pessoas, exercendo a função jurisdiccional que lhe haja sido confiada por elas, *La notion d'arbitrage*. Librairie générale de droit et de jurisprudence (LGDJ), Paris, 1987, p. 372.

23 É esse o caso do art. 180.º e seguintes do Código de Processo nos Tribunais Administrativos portugueses, arbitral, a arbitragem convencional, quando resulta de uma cláusula entre as partes de recurso ao compromisso arbitral, a arbitragem institucionalizada, quando seja realizada por entidades a que o Governo outorgue competências mínimas durante a greve, a arbitragem obrigatória, da arbitragem necessária e da arbitragem sobre serviços Portugal vigora a Lei nº 31/86, de 29 de Agosto, Lei nº 31/86, de 29 de Agosto, ambas posteriormente alteradas, (Em Decreto-Lei nº 709/03, de 4 de Agosto Decreto-Lei nº 259/09, de 25 de Setembro, sobre a arbitragem nas relações laborais)

24 É o caso da arbitragem convencional, quando resulta de uma cláusula entre as partes de recurso ao compromisso arbitral, a arbitragem institucionalizada, quando seja realizada por entidades a que o Governo outorgue competências mínimas durante a greve, a arbitragem obrigatória, da arbitragem necessária e da arbitragem sobre serviços Portugal vigora a Lei nº 31/86, de 29 de Agosto, Lei nº 31/86, de 29 de Agosto, ambas posteriormente alteradas, (Em Decreto-Lei nº 709/03, de 4 de Agosto Decreto-Lei nº 259/09, de 25 de Setembro, sobre a arbitragem nas relações laborais)

entender quais são os seus pontos fortes e fracos no processo de modo a criar um ambiente propício ao acordo. A arbitragem não é permitida no direito tributário brasileiro para resolver questões fiscais internas²⁵. Por seu turno, o legislador português editou o Decreto-Lei do Governo nº 10/2011, de 20 de Janeiro de 2011, instituindo a arbitragem no âmbito tributário.

No que diz respeito à arbitragem em âmbito administrativo, a lei brasileira distingue apenas entre arbitragem “de direito” ou “de equidade”²⁶. Trata-se de uma classificação que diz respeito aos fundamentos da decisão proferida em sede de arbitragem. “De direito” é aquela em que os árbitros decidirão a controvérsia fundamentando-se nas regras de direito. Já arbitragem “por equidade” é aquela em que o árbitro decide a controvérsia fora das regras de direito de acordo com seu real saber e entender. Poderá reduzir os efeitos da lei e decidir de acordo com seu critério de justo. Para que o árbitro possa decidir por equidade, as partes devem prévia e expressamente autorizá-lo.

3.2 Admissibilidade da Arbitragem: as Novas Esferas de Disponibilidade no Direito Tributário

A possibilidade de recorrer à arbitragem como forma de resolver conflitos é frequentemente negada no direito fiscal, embora um número crescente de Estados a venha adotando. O fundamento mais comum é o de que a relação tributária e o imposto que dela resulta são indisponíveis²⁷.

Em Portugal a lei fundamental estabelece que os impostos são criados por Lei da Assembleia da República e que os créditos tributários são indisponíveis (arts. 103.º e 165.º, nº 1, al. i). Na verdade, quando nela se estabelece que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, diz-se também o fato inverso: que todos são obrigados a pagar os impostos que hajam sido criados segundo tal processo formal de criação. Todavia, o lançamento de impostos exige a criação de me-

canismos de reação contra a intenção de tributar. Alguns destes aproximam-se da arbitragem²⁸.

A indisponibilidade do crédito fiscal decorrente do princípio da supremacia do interesse público²⁹ é também muito frequentemente citada por parte da doutrina brasileira como óbice à realização do procedimento arbitral no âmbito tributário³⁰. Outros ainda negam admitir a no direito tributário, invocando a plena vinculação da atividade administrativa³¹.

Os impostos são um atributo de soberania, uma manifestação de *maxima publica potestas* facto que, para alguns, poderia fazê-los escapar à competência dos árbitros³².

Todavia, isso não impede a utilização de conceitos indeterminados em normas e regimes substantivos concretos, disciplinadores da relação tributária, nem o recurso à discricionariedade técnica. Não existem conceitos absoluta e rigidamente determinados. Como bem o sublinhou Castanheira Neves³³, ocorre uma espécie de indeterminação inerente de todos os conceitos, pelo

28 É o caso da reação contra o apuramento de matéria tributável por métodos indiretos. Nesses casos, em virtude das menores certezas da administração fiscal, no apuramento por via indirecta, a lei permite que o contribuinte aponha em crise, reclamando contra tal fixação. No caso, cada parte nomeia um árbitro e pode ainda ser nomeado um árbitro independente. Em qualquer dos casos, a administração pode não aceitar o acordo arbitral, mas havendo acordo aceite o contribuinte não pode regressar contra a liquidação de imposto efectuada (v. g., através da impugnação judicial) com base na matéria resultante do acordo.

29 Lei nº 9794/99, art. 2º, parágrafo único, II.

30 SARAVIA FILHO, Osvaldo Othon de. *A instigação e a arbitragem no direito constitucional tributário brasileiro*. In: *Tratado de Arbitragem no âmbito Tributário* (Org.: SARAVIA FILHO, O. O. e GUDIMARÃES, V. B.), Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 78 e ss.

31 Chegou a defender-se que o princípio da legalidade tributária se traduziria no princípio da rigidez fática ou factiva, segundo o qual em direito tributário se deveria excluir o uso de conceitos indeterminados, vagos ou clásticos. Nesse sentido, veja-se, Alberto Pinheiro Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, I, Lisboa, 1978, p. 124 e 125; Os *Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, RT São Paulo, p. 11. Sobre o mesmo e a evolução posterior veja-se Afonso Teaturo, *La Garandizazione Spontanea e la Commissione Tributaria*, Nápoles, 1956. Entre nós, desde logo se pronunciou Arturino Moniz, *Introdução do Estado do Direito Fiscal*, Lisboa, 1951, e *Livro de Direito Fiscal*, 3 vols., s. d. Veja-se também Saldaña Sánchez, *A Seguranta Jurídica no Estado Social de Direito. Conceitos Indeterminados, Analogia e Retradução no Direito Tributário e Regime Fiscal Português numa Perspectiva Constitucional*, Ciência e Técnica Fiscal, nº 310/312, Ministério das Finanças, Lisboa, 1984. António Brito procurou uma esbatolagem referindo-se a seis categorias de factos com relevância tributária, a saber: (1) a percepção ou a disponibilidade de um rendimento; (2) a propriedade ou a disponibilidade de um bem; (3) a produção ou o consumo de um bem; (4) a participação em algum negócio, qualquer que seja a natureza do rendimento obtido; (5) a importação de bens; (6) o exercício de uma actividade. Veja-se António Brito, *Caso Alvarado de Direito Tributário*, A. Guiffé: Milão, 1965, 1980; *L'Imposto Sui Reclutabile dalle Persone Fisiche: lezioni tenute nell'anno accademico 1975-1976 nella facoltà di economia e commercio della Libera università internazionale Pio Vico*, A. Guiffé: Milão, 1977; *Principi Generali del Diritto Tributario*, A. Guiffé: Milão, 1952/1962, de que existe tradução em castelhano, *Principios del Derecho Tributario*, In: *Tratado de Derecho Tributario y de Hacienda Publica*, Madrid, Karl Larenz, *Metodología de la técnica del derecho*, Fundación Calvoe Gulbenkian, 3.ª ed. Lisboa, 1997.

32 Neste sentido, veja-se, Ibrahim Fadlallah, *Arbitrage international et litiges fiscaux*, Revue de l'arbitrage, n. 2, 2001, p. 299-310; Pascal Ansel, em *Arbitrage et ordre public*, obra citada, 2003, p. 269-288 discorre: “Um Tribunal arbitral não pode evidentemente julgar um litígio entre o contribuinte e a administração: a regulamentação jurisdicção como universo jurídico indissociável do império do Estado a limite se opõe”.

33 NEVES, António Castanheira, *Questão de Facto, Questão de Direito, ou o Problema Metodológico da Jurisprudência*, Digesto, Vol. I, Coimbra, 1967, p. 135, 136 e 140 a 146 e 158.

25 No caso português, o meio mais saliente é o *pedido de revisão da matéria tributável*, previsto nos arts. 91.º e seguintes da LGT – Lei Geral Tributária.

26 Art. 2º da Lei nº 9.307, de 23.09.96.

27 A doutrina francesa recorre a outro argumento para explicar a insusceptibilidade de resolução arbitral das controvérsias fiscais, invocando o carácter de ordem pública da matéria. Criticando esta ideia, pode-se ler Pascal Ansel, *Arbitrage et ordre public fiscal*, *Arbitrage et fiscalité*, Revue de l'arbitrage, 2001, n. 2, p. 269-288. Neste sentido, por exemplo, Allan Randolph Brewer Carraz defendeu que “no podia validamente celebrarse (...) una renuncia al ejercicio de la competencia tributaria y sancionadora, que es obligatoria para la administración y de orden publico”. In: *Las transacciones fiscales y la indisponibilidad de la potestad y competencia tributarias*, em *Juris Tributarios*, *Compilación de estudios y sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario* n. 1 ao n. 50, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1999, p. 171-210.

que o problema não é tanto de natureza, mas de grau de indeterminação³⁴. Sendo assim, não vemos como as objeções da indisponibilidade do crédito tributário e da plena vinculação da atividade administrativa possam proceder³⁵.

A compatibilidade da arbitragem deve ser admitida uma vez que o direito tributário deixa de se configurar como uma área de rigorosa vinculação legal. As relações fisco-contribuinte deixaram de se desenvolver num sentido rigorosamente vertical para passarem a mover-se em *espaços de disponibilidade*, isto é, “*zonas de acordo*”³⁶.

É o caso dos contratos fiscais³⁷, dos conceitos indeterminados, das margens de livre apreciação, dos espaços verdadeiramente discricionários atribuídos à administração tributária por razões de praticabilidade e de maior liberdade na aplicação na lei fiscal. É também o caso da aplicação de métodos de determinação indirecta do rendimento em que se permite a participação, o diálogo e, de algum modo, o ajuste das realidades com o contribuinte³⁸.

Seja como for, parte da doutrina põe em relevo que o facto tributável, ou seja, o facto da vida real relevante para efeitos tributários, uma vez encaixado no âmbito da previsão da norma fiscal de incidência, desencadeia, *ope legis*, isto é, por força de lei e de forma automática, o dever de suportar o correspondente encargo ou sacrifício patrimonial. A lei geral tributária portuguesa (LGT), uma Lei-quadro contendo um conjunto de princípios fundamentais em matéria fiscal, estabelece de forma expressa o princípio da indisponibilidade do crédito

tributário por acto de um órgão da administração, na linha do que já se vinha consagrando na doutrina e na jurisprudência³⁹.

Uma vez que os impostos são estabelecidos por razões de ordem pública, só a lei criadora do imposto pode estabelecer critérios da sua dispensa ou renúncia. Em todos os demais casos, não pode o órgão do poder público, qualquer que ele seja, dispensar ou renunciar os créditos tributários que resultem da lei. Outras jurisdições possuem regras ou princípios semelhantes no respeito pelos princípios da legalidade tributária, do consentimento e da prossecução do interesse público.

Parte da doutrina brasileira chama a atenção para o facto de a arbitragem ser apenas um sistema ou forma extrajudicial de resolução de litígios, que não representa necessariamente dispensa ou renúncia de créditos tributários. É o caso notadamente de Leonardo Freitas de Moraes e Castro e Alexandre Luiz Moraes e Castro. Segundo os autores, “(...) a arbitragem jamais pode ser considerada como ‘um benefício’ (na acepção de vantagem unilateral) para qualquer das partes. É evidente que existem vantagens, tais como a celeridade, tecnicidade e, por vezes, inclusive a redução de custos com a decisão arbitral, mas tais fatores servem tanto para o Fisco como para o contribuinte, jamais podendo ser entendidas como benefícios fiscais, tais como a anistia, remissão ou isenção tributária”⁴⁰.

A partir de tal constatação, nota-se que muitos dos argumentos invocados contra a utilização da arbitragem no direito tributário não se sustentam. A arbitragem como mecanismo regulador de conflitos não deixa de satisfazer o interesse público do Estado ao imposto, mas também de promoção da paz social e administração da justiça⁴¹. Tal ocorre, por exemplo, com o argumento segundo o qual a aplicação de tal método de resolução de litígios feriria o princípio da capacidade contributiva. Contudo, é de se perguntar: em que medida a arbitragem fere a capacidade económica, se o crédito tributário em si mesmo não é de forma alguma atingido?

Além disso, mesmo se houvesse na arbitragem a dispensa ou renúncia ao imposto tão frequentemente citada pela doutrina, a indisponibilidade do

34 São conceitos indeterminados, segundo Alberto Xavier, aqueles em relação aos quais o órgão aplicador da norma carece de descobrir o respectivo conceito em vista à segurança jurídica, pelo que nele se contém tanto os conceitos indeterminados *stricto sensu* como os conceitos indetermináveis. Alberto Xavier, *Conceito e Nomenclatura*, obra e local citados, p. 334 e também O. Principios de Legalidade e da Tipicidade da Tributação. RT: São Paulo, 1978, p. 75, onde defendeu que o princípio não pode ser relegado para plano secundário, sob pena de se transformar num conceito extrajudicial, vago e insusceptível de atenção concreta. Veja-se Ana Paula Donato, *O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*, Almedina, Coimbra, 2007; Karl Engisch, *Introdução ao Pensamento Jurídico*, Fundação Calouste Gulbenkian, 1972, p. 173.

35 Neste sentido, João Ricardo Casarino, *Redistribuição Tributária, Estado social e escolha individual*, Almedina, Coimbra, 2008, p. 395 e segs.

36 Diogo Leite de Campos, *Cartas e segundas no Direito Tributário: a arbitragem*, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 65, Setembro de 2005, p. 313-325, afirma: “a afirmação do Estado de Direito como um Estado-de-soldados (...) tem vindo a reflectir-se no Direito Tributário. (...) Tende a despojar a ideia de acto tributário: as relações entre a administração e o contribuinte estabelecem-se entre duas partes públicas e independentes”.

37 José Casalta Nabais, *Conceitos fiscais, reflexos sobre a sua administração*, Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, Faculdade jurídica, nº 5, Coimbra, 1994; Bernard Hanotiau, *L'arbitrabilité et la force arbitrandum: un réexamen*, Journal du Droit International, ano 121, 1994, nº 4, outubro/desembro, p. 899-966.

38 Gema Blasco Martínez, *Convenção y arbitraje en los supuestos de ausencia de contabilidad o de contabilidad incompleta*, In: *Alternativas convencionales en el Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2003, p. 206-215; Tullio Roschmid, *La resolución definitiva de conflictos tributarios*, In: *Alternativas convencionales en el Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2003, p. 110; Teregoosa Carré, *Técnicas procedimentales alternativas en los supuestos de aplicación de conceptos jurídicos indeterminados*, In: *Alternativas convencionales en el Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2003, p. 229-260; José Juan Ferrero Laparra, *Arbitraje sobre imputaciones tributarias*, In: *Convenção y arbitraje en el Derecho tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 263-265.

39 Veja-se, entre outros, Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, *Direito Tributário*, Almedina, Coimbra, p. 94; Alberto Xavier, *Conceito e Nomenclatura do Acto Tributário*, p. 350-352, e *Manual de Direito Fiscal*, v. I, 1981, p. 132-133; António Braz Teixeira, *Princípios de Direito Fiscal*, Lisboa, 1979, p. 311, e *Direito Fiscal II*, 1985, p. 305 e *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 359, p. 124-126; Alfredo José de Sousa e Silva Pinheiro, *Tratado dos Benefícios Fiscais*, publicado em Imprensa, 1. ed., p. 123 e *Código de Processo Tributário*, 3. ed., p. 60 e 227.

40 MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rego, MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas, “Direito tributário e arbitragem: uma análise da possibilidade e dos óbices ao juízo arbitral em matéria tributária no Brasil”, Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 88, set/out. 2009.

41 BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C., *La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas racionales para la resolución de conflictos*, In: *Convenção y arbitraje en el Derecho tributario*, Marcial Pons, 1996, p. 201.

interesse público deve ser analisada com temperamentos. Isso porque a doutrina brasileira distingue o interesse público primário do secundário. Versa o primeiro sobre a promoção e concretização dos valores eleitos pela sociedade como um todo. Secundários são os interesses relacionados aos bens patrimoniais do Estado ou suas entidades.

Ora, tratando-se os interesses estatais secundários como bens e direitos eminentemente patrimoniais, estaria a Administração Pública autorizada a submeter-se ao juízo arbitral em tais casos. E isso por um motivo singelo: os bens e direitos em referência existem única e exclusivamente para que o administrador público deles disponha para concretização de algum interesse primário. Portanto, desde que a disposição contratual, inclusive a convenção de arbitragem, seja realizada pelo administrador em respeito ao cumprimento de suas funções públicas, os atos praticados serão plenamente válidos.

Assim, a nosso ver, o fundamento da indisponibilidade do crédito tributário para negar a possibilidade de utilizar a arbitragem no direito tributário não procede⁴². De facto, parece existir até alguma incoerência e contradição na sua invocação. Os ordenamentos tributários concedem aos funcionários da administração tributária, cuja actividade não é sindicada, os mais amplos poderes para efectuar a qualificação dos factos, nos relatórios de inspecção que elaboram, e para decidir se eles são conformes à lei ou devem ser objecto de correcção, ficando sujeitos às correspondentes correcções fiscais e penalidades.

Por outro lado, o princípio da capacidade contributiva, adoptado pela generalidade dos ordenamentos tributários, sendo pressuposto e limite da tributação, não é afectado pela arbitragem. Decorre dele, na sua vertente positiva, que todos os que revelem certa medida de capacidade contributiva devem pagar imposto e na medida da capacidade concretamente revelada, ao passo que, na sua vertente negativa, os que a não revelem não devem suportar imposto algum.

O procedimento arbitral não altera o princípio. A arbitragem pode ser utilizada exactamente para determinar a existência dessa capacidade contributiva através da determinação dos factos em litígio. Isto é, pode ser utilizada para determinar com adequada certeza e segurança que factos da vida real efectiva-

42. Para mais, no domínio das infracções fiscais, é frequente que tais correcções sejam sucessivamente menos penalizadas quanto mais cedo ocorrer o seu acausamento, caso em que o montante da coima previsto na lei infra-legal é reduzido a um limite mínimo inferior ao legalmente estabelecido. Ver Diogo Leite de Campos, *A arbitragem no Direito Tributário*, In: *Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Frazão*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, vol. 1, Coimbra: Coimbra editora, 2006.

mente ocorreram e qual a sua efectiva configuração. E com isso não se afetam os limites constitucionais e legais do dever fundamental de pagar imposto⁴³.

A alegada impossibilidade de utilização da arbitragem no direito fiscal não é, pois, de aceitar por um conjunto de outras razões. Em primeiro lugar, porque traduz a visão do imposto como instrumento de dominação dos governantes, como ato unilateral e onipotente de afirmação de soberania. Depois, porque ela transforma os cidadãos em governados, em meros "sujeitos passivos", indivíduos sem voz activa na relação de imposto e na protecção de direitos que possam ser violados. Depois, ainda, não é de aceitar porque radica numa ideia de autoritarismo de Estado, no "imperium" público sobre questões onde o que está em causa é o interesse de todos.

Para além disso, trata-se de um argumento que impede a paridade de armas na defesa das garantias violadas e confere ao Estado uma permanente posição de supremacia. E apenas tem fundamento no medo ancestral do Estado de perder a receita fiscal, pois como se diz: *sem impostos não há Estado*.

Por outro lado, não existe nenhuma incompatibilidade racional entre a arbitragem e o direito público, sendo falsa a ideia de que as autoridades administrativas não estejam aptas a defender o interesse público fora de uma estrita vinculação ao princípio da legalidade e que qualquer desvio só poderia ser corrigido por um juiz togado⁴⁴. É falso que o juiz tenha mais respeito pelos direitos públicos do que o árbitro, porquanto recai sobre este, do mesmo modo, o dever de aplicar o direito e de administrar a justiça.

Ora, a nosso ver, a solução arbitral pode abranger questões estritamente jurídicas porque, mesmo aí, do que se trata é de interpretar a lei, de retirar dela o melhor sentido tendo em conta os interesses envolvidos⁴⁵. E pode ser utilizada tanto para resolver litígios relativos ao cumprimento de obrigações acessórias ou principal.

De fato, a indisponibilidade do crédito tributário não impede a administração fiscal de submeter-se à arbitragem desde que a lei reguladora desta forma de solução de conflitos seja suficientemente precisa para determinar os pressupostos e o alcance dos acordos arbitrais⁴⁶. E isto porque ela se situa num

43. Esse dever só existe se houver capacidade contributiva revelada. O procedimento arbitral pode constituir-se com este fim: determinar se tal capacidade existe e qual é a sua exata expressão. Casata Nebais, *O Dever Fundamental de pagar impostos*, Almedina: Coimbra, 1998.

44. Neste sentido mais tradicional, veja-se Francisco Delgado Piqueras, *La terminación convencional del procedimiento administrativo*, editorial Aranzadi, 1995, p. 36.

45. Contra, pode ver-se Oswaldo Obion de Pontes Saraiva Filho e Vasco Branco Guimarães (org.), *A transação e a arbitragem no direito constitucional tributário brasileiro*, In: *Transação e arbitragem no direito tributário*, homenagem a Carlos Mário da Silva Veloso, Fórum: Belo Horizonte, 2008.

46. Neste sentido, ver Ramon Falcón y Telia, *El arbitraje tributario*, In: *Convenimiento y arbitraje en el derecho tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons: Madrid, 1996.

momento lógica e temporariamente anterior. Só faz sentido dispor de realidades cuja existência se haja já determinado, mas não antes disso.

Pela arbitragem determinam-se os fatos e, com isso, afere-se a capacidade contributiva objetiva. Mas também se pode interpretar a lei aplicável, em ordem a determinar se o modelo do fato nela consagrado (*fatispecie* ou *tabesand*) abrange a realidade sobre a qual o estado formula a sua pretensão ao imposto. Na arbitragem não há concessões mútuas sobre direitos constituídos, mas tão só cedências sobre pretensões não validadas. O procedimento arbitral não atinge o crédito fiscal pela razão simples de que, nessa fase, ele ainda não existe.

Não há, pois, qualquer antinomia ou relação inconciliável entre a arbitragem e os enunciados princípios, valores e limites.

3.3 Arbitragem e Litígio

Trata-se de saber se o recurso à arbitragem depende da existência de um conflito ou litígio concreto⁴⁷. Neste respeito, há que distinguir a arbitragem mandatória da arbitragem voluntária. A primeira é aquela em que o acordo para recurso à arbitragem se dá antes da existência de qualquer conflito, sendo estabelecido como forma de regular possíveis ou hipotéticas disputas no âmbito de um relacionamento contratual em vias de ser estabelecido ou da eventualidade de surgirem questões que envolvam o poder de tributar de dois Estados. É a que se verifica nos acordos sobre dupla (bi)tributação na qual se combina a resolução de eventuais conflitos futuros através do procedimento amigável, compreendendo a arbitragem⁴⁸.

A arbitragem voluntária só faz, em princípio, sentido depois de o conflito ou o desacordo surgirem. Em teoria, porém, nada impede que na negociação de um contrato ou de um regime de benefícios fiscais contratuais, as partes recorram ao procedimento arbitral para fixar o exato sentido de certos termos ou expressões nele empregues.

Todavia, no plano interno dos Estados das relações entre a administração fiscal e os contribuintes é mais frequente a arbitragem como forma de solução de conflitos. Isto porque nas relações fiscais internas não parece fazer sentido efectuar quaisquer acordos prévios, gerais e abstratos para dirimir ou prevenir litígios futuros e incertos. Por via de regra, a interpretação da lei e a aplicação

de princípios vários, específicos do direito tributário ou não, deverão ser suficientes para um desenvolvimento harmonioso das relações entre o Estado e os contribuintes. É o caso dos princípios da boa-fé, da proteção da confiança, da justiça, da colaboração, da equidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, da eficiência e da imparcialidade, entre outros.

O funcionamento efetivo da figura parece requerer, como regra, um conflito. Para dirimi-lo faz sentido que os ordenamentos jurídicos se dotem de lei prévia que expressamente a preveja e autorize, isto é, de um regime jurídico específico, dos termos e condições de utilização da arbitragem, enquadrada no leque das garantias gerais que o contribuinte pode usar para proteger os seus direitos⁴⁹.

Nada parece impedir que a arbitragem seja utilizada independentemente de outras garantias, judiciais ou administrativas, ou deve ser precedida da propositura de ação judicial, de reclamação administrativa ou outro meio de reação. Também não vemos razões para exigir que ela seja como uma solução de segunda linha, ou depois da instauração de outros meios processuais de defesa⁵⁰.

Diferente é a questão de saber se a arbitragem pode ser utilizada a todo o tempo independentemente da fase processual da garantia processual já em curso. Em princípio, nada impede que não o possa ser. Todavia, este ponto requer alguma reflexão adicional. De fato, não parece fazer sentido permitir que qualquer das partes requiera o procedimento arbitral quando já esteja a decorrer uma ação judicial ou uma garantia administrativa⁵¹. Parece-nos possível que se revele necessário estabelecer alguns limites de ordem temporal para garantir que a arbitragem não seja utilizada de forma invia por qualquer das partes. Estas devem ser livres para tomar uma decisão de fundo quanto aos meios de defesa que querem utilizar, mas não é aceitável, por princípio, que estes decorram em simultâneo.

Diferente é a questão de saber se ela pode ser utilizada como meio acessório de qualquer outra garantia de defesa, judicial ou administrativa. O processo judicial já prevê o recurso a peritagens e outras formas de intervenção de terceiros, pelo que não parece haver incompatibilidade no recurso à arbitra-

49 V. g., p. 20, Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário* (...), e Paulo Barros de Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, (...).

47 Referimo-nos, aqui, à existência de um diferendo entre a administração fiscal e o contribuinte, não a um processo judicial que já se encontre a decorrer.

48 O mesmo sucede, por exemplo, no contexto da atribuição contratual de benefícios ou de outros estímulos fiscais. Neste caso, nada impede que as partes estabeleçam o recurso à arbitragem como forma de interpretar os termos do acordo. Nestes, é frequente o estabelecimento de regras específicas, caso surjam.

50 De facto, nada impede o legislador de regular a actividade jurisdiccional, podendo determinar que a mesma seja exercida tanto por órgãos judiciais, administrativos ou por pessoas que, não sendo juízes togados nem funcionários públicos, são indivíduos a que se reconhecem especials competências ou conhecimentos específicos para dirimir o conflito. O que não se visa é a justiça na tributação, uma justa composição de conflitos tributários.

51 Também não parece ser de admitir, lo em vésperas de uma sentença judicial ou de uma decisão administrativa desfavorável, de acordo com as perspectivas alcançadas na fase de produção da prova.

gem como forma de diminuir algum aspecto acessório da matéria colocada em juízo. Os respectivos termos e modos devem ser objeto de regulação expressa.

3.4 Arbitragem como Direito Potestativo à Composição de Litígios⁵²

A integração da arbitragem no elenco das garantias dos contribuintes deve visar o reforço da tutela eficaz e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, devendo ser instituída de modo a constituir um direito potestativo.

Questão diferente é a de saber se o contribuinte pode, unilateralmente, com carácter potestativo, requerer a resolução do litígio por recurso à arbitragem sem que a administração pública se possa opor. Isto é, importa refletir sobre qual deva ser o papel da vontade das partes no recurso à figura.

A resposta, do nosso ponto de vista, não é unívoca e requer até que se discorra sobre se a mesma deve abranger todos os fatos fiscalmente controvertidos ou apenas alguns deles. O Estado gosta de reservar para si um lugar de supremacia (*jus imperii*) na relação tributária, como é típico das relações jurídicas de direito público⁵³.

Hoje, a autoridade não é mais uma característica subjetiva do sujeito ativo da relação tributária. Este pode ser um ente de diversa natureza. São sujeitos ativos aqueles que a lei indica — v.g., meras empresas privadas concessionárias — cujo poder resulta da lei reguladora do imposto, não de sua natureza específica. É verdade que em ordenamentos jurídico-tributários como o português, o francês, o italiano e o espanhol, a doutrina e a lei continuam a relutar em fazer o Estado descer do seu pedestal, isto é, em admitir a paridade de armas⁵⁴.

Em geral, nos sistemas políticos europeus continentais a responsabilidade social tende a confundir-se com os poderes públicos e estes a endusar-se para atingirem um patamar de inquestionabilidade. Ao contrário, nos modelos anglo-saxónicos vigora um princípio de responsabilidade individual mais exigente, sendo maior a proximidade e a crença na eficiência da gestão

pública. Isso se reflete na disposição dos poderes públicos para dialogarem com os seus cidadãos.

Ainda assim, por princípio, qualquer das partes deveria poder desencadear o funcionamento da arbitragem. Todavia, este aspecto liga-se diretamente ao fato de saber se a arbitragem deve ou não abranger todo tipo de fatos jurídico-tributários. A resposta deve ser negativa: não se justifica permitir o recurso à arbitragem nos casos em que não existam dúvidas sobre os fatos tributários⁵⁵.

Para além disso, que é muito diferente a situação de quem contesta a determinação da matéria tributável apurada por métodos indiretos, com recurso a margens médias de lucro líquido de vendas, a elementos e informações prestadas pelo contribuinte à administração tributária relativos à empresa ou entidades com as quais tenha relações económicas ou a custos presumidos em função das condições concretas do exercício da atividade, entre outras. Como regra, não vemos razões para que a arbitragem não constitua um direito potestativo de qualquer das partes, na medida em que se entenda que ela seja um processo dotado de garantias de imparcialidade.

Ainda assim, não é de enjeitar a possibilidade de a lei interna estabelecer limites: de fato, nada impede que a arbitragem fique reservada para os *espacos de disponibilidade*, ou *zonas de acordo*⁵⁶. Do nosso ponto de vista, deve admitir-se o recurso à arbitragem como forma de alcançar a verdade material e de concretizar a justiça na tributação em todas as situações em que a administração tributária procede à determinação da situação tributária dos contribuintes sem ter a certeza que normalmente resulta de uma declaração de rendimentos completa e verdadeira, de documentos legais, tais como escrituras ou instrumentos públicos, ou do conhecimento de fatos provados por documento e insuscetíveis de dúvida⁵⁷.

52 Salienta-se que o conceito é empregue por nós ao longo do texto no sentido de diferendo entre a administração fiscal e o contribuinte, não de um processo judicial que já se encontra a decorrer.

53 Veja-se, neste sentido, Parjo Alfonso, El artículo 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre: el pacto, acuerdo, convenio o contrato en el procedimiento administrativo, In: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 41. Historicamente, o poder de cobrar foi, em épocas variadas, concessionário e até objeto de pagamento adiantado. João Ricardo Catarino, *Para uma teoria política do tributo*, Ciência e Técnica Fiscal, nº 184, Ministério das Finanças, 1999, (2. ed.) 2009, Lisboa.

54 Em parte isso se explica por razões históricas e, noutra parte, pelas desconfiças das cidadãos em face do poder político. Com uma visão mais moderna, veja-se ESSEVERI MARTINEZ, E.; LOPEZ MARTINEZ, J. *Temas prácticos de Derecho Financiero*, Parte general, Granada, Comares, 1999, p. 39.

55 É o caso de uma amortização relevada na contabilidade por montante superior ao permitido por lei. Nos casos em que não haja incertezas sobre fatos, não faz sentido admitir a arbitragem. Veja-se Casala Nabais, *Contratos Fiscais, reflexões sobre a sua administrabilidade*, Coimbra: Coimbra editora, 1994 e José Juan Ferrero Laparza, *Arbitraje sobre relaciones tributarias*, In: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, coord. por Gabriel Elorriaga Pizarik, Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 263-266. Laparza considera acertadamente que a arbitragem se justifica quando existam incertezas sobre fatos, não seja possível ou seja excessivamente onerosa a descoberta dos fatos, quando se aplicarem presunções, quando se empregue um conceito jurídico indeterminado e quando se realize a avaliação indireta da matéria tributável.

56 É o caso da determinação dos fatos tributários por via indireta, previsto na lei interna, em que a fixação de valores, rendimentos ou ganhos sujeitos a imposto haja sido efetuada, segundo elementos obtidos indiretamente, através de métodos do sector de atividade do contribuinte, máximas de experiência, presunções sobre fatos, movimentos ou atividades, etc.

57 Ela deve abranger todos os atos de liquidação de tributos, de fixação da matéria tributável, quando não deem lugar a liquidação, de indeterninamento total ou parcial de reclamações administrativas ou de pedidos de revisão de atos tributários, os atos administrativos que comportem a apreensão da legalidade de atos de liquidação e os atos de fixação de valores patrimoniais e dos direitos ou interesses legítimos em matéria tributária.

Uma vez instaurado o procedimento arbitral, deve-se suspender, nas condições previstas na lei (v. g., sobre a prestação de garantia idônea), a marcha do processo de execução fiscal para cobrança coerciva do tributo não pago.

3.5 Dos Termos e das Condições Objetivas do Acordo Arbitral: Interpretação da Lei, Vinculação e Efeitos

Pode o acordo arbitral ser estabelecido sem restrições, isto é, abranger todos os aspectos da relação tributária? Do nosso ponto de vista, o procedimento arbitral deve estar estritamente sujeito à lei em tudo quanto tenha a ver com os elementos essenciais da relação de imposto. Não deve admitir-se a decisão, segundo a equidade.

As Constituições estabelecem, por norma, o conteúdo específico da lei criadora do imposto, exigindo que, pelo menos, a incidência, as isenções, os benefícios fiscais e as garantias dela constem. Estas matérias, por estarem sujeitas a um princípio estrito de lei formal (e, frequentemente, a uma reserva de competência legislativa dos parlamentos), não podem deixar de ser limitadas de forma expressa na lei reguladora do procedimento arbitral.

No respeito pelo princípio da legalidade, as partes não devem poder acordar em termos que representem uma dispensa ou renúncia sobre tributos, uma desconsideração de fatos tributáveis conhecidos e susceptíveis de enquadramento objetivo e subjetivo nas leis materiais de incidência tributária, sejam quais forem os fundamentos invocados, embora possam estabelecer-se condições de pagamento diferentes das normalmente estabelecidas desde que previsto nas leis de imposto.

Os efeitos da sentença proferida ao final pelo tribunal arbitral, devem compreender a anulação, a declaração de nulidade ou de inexistência do ato recorrido ou o reconhecimento do direito ou do interesse legalmente protegido dos contribuintes.

A sentença arbitral que não tenha sido objeto de recurso ou de anulação, deve possuir a mesma força executiva das sentenças judiciais transitadas em julgado. Isto significa que, do nosso ponto de vista, a arbitragem pode abranger todos os aspectos relevantes, mas está limitada numa dupla perspectiva: não deve abranger as situações sobre as quais não existam dúvidas acerca do fato tributário e não deve deixar de estar sujeita à lei e aos princípios que orientam a relação tributária, pelo menos segundo as constituições políticas de Portugal e do Brasil.

Pode parecer que isso limite o âmbito da figura, mas na verdade não vemos como esse âmbito não deva estar, à partida, condicionado pelos valores

e pelos princípios enformadores das leis de imposto, no quadro da dogmática estabelecida, ainda que esta deva, nestes aspectos, ser revista.

Devem poder ser abrangidos pela discussão arbitral todos os fatos controvertidos relativamente aos quais a verdade não esteja estabelecida, mas seja possível estabelecer a segunda as técnicas gerais e os meios de prova admitidos no Direito. Assim, deve poder ser dirimido no âmbito do procedimento arbitral, se certo movimento refletido na conta bancária de um contribuinte configura um rendimento ou uma simples transferência de fundos não reveladora de capacidade contributiva.

Mais controversa é a questão de saber se a arbitragem pode envolver a interpretação da lei. Alguns autores pronunciaram-se em sentido negativo, outros em sentido positivo. Quanto a nós, não vemos motivos para não incluir no procedimento arbitral a tarefa de determinação do exato sentido da lei aplicável ao caso concreto.

Os árbitros podem (devem) possuir formação que lhes permita compreender a dogmática da interpretação da lei e aplicá-la ao caso concreto, não sendo de aceitar a tese de que a administração tributária faz uma melhor interpretação da lei apenas por ser um ente público. É isto por um par de motivos: por um lado, porque isso não fere o valor da indisponibilidade do crédito tributário e, por outro, porque nada impede que os árbitros o façam para determinar o sentido pelo qual a lei exterioriza o seu sentido mais útil, mais profícuo e mais salutar.

Além disso, o processo de subsunção da lei ao caso concreto sempre implicará, em maior ou menor grau, a tarefa de interpretação da lei. É necessário que o aplicador lhe atribua um significado, que sempre se dá por meio de um complexo procedimento semiótico, sem o qual a lei queda inerte. Assim, ao aplicar a lei ao caso concreto, o juízo arbitral inevitavelmente lhe atribuirá um significado⁵⁸.

A arbitragem não deixará de visar sempre uma solução justa, que atenda às pretensões das partes, na medida do razoável e do que máximas de experiência e a própria natureza dos fatos recomendarem para o caso, nem de recorrer aos instrumentos legais e contabilísticos, bem como às condicionantes e circunstâncias do caso para a determinação da bondade e procedência das pretensões de cada parte.

58. Francesco Ferrara, *Interpretação e aplicação das leis*, Arnélio Amado editor, Coimbra, 1978.

3.6 A Arbitragem como Forma de Extinção de Litígios

O crédito tributário extingue-se por pagamento voluntário ou coercivo, ou por anulação da dívida⁵⁹. A rigor, a arbitragem tal como a transação, apenas extinguem o litígio. Assim, pergunta-se: uma vez extinto por arbitragem o litígio entre as partes, podem elas deixar de acatar a decisão arbitral? A doutrina se divide: alguns defendem a irrecorribilidade dizendo que se as partes optaram pela arbitragem é porque decidiram confiar em árbitros para pôr termo ao litígio. Outros entendem que deve admitir-se o recurso subsequente aos Tribunais.

Todavia, pode-se defender que a decisão arbitral não deve ser, em regra, recorável, mas, a rigor, a solução a tomar dependerá dos direitos de recurso consagrados em cada ordenamento jurídico.

Seja como for, parece-nos que em alguns casos, como, por exemplo, de aplicação de norma anteriormente declarada inconstitucional, de ofensa de direitos fundamentais, substantivos ou processuais das partes que atete de forma substancial a decisão final, ou noutras situações que forem tipificadas na lei, tal como a parcialidade comprovada dos árbitros, pode justificar-se o não acatamento da arbitral e o recurso jurisdiccional da decisão arbitral⁶⁰.

Deve a decisão arbitral apresentar especificidades em face de outras formas de decisão de conflitos em direito tributário? Em tese geral, entendemos que não. A decisão no procedimento arbitral, enquanto tal, não é singular em relação a outras formas de resolução de litígios⁶¹.

Cabe à lei sobre arbitragem a determinação do regime de admissibilidade e dos efeitos do recurso da sentença do tribunal arbitral, em particular quanto à manutenção da garantia prestada e ao regime da suspensão do processo de execução fiscal. Importa também definir o regime de anulação da sentença arbitral com fundamento, designadamente, na não especificação dos fundamentos de fato e de direito da decisão, na oposição dos fundamentos com a decisão e na falta de pronúncia sobre questões que devessem ser apreciadas ou na pronúncia de questões que não devessem ser apreciadas pelo tribunal arbitral.

59 Tanto a Lei Geral Tributária quanto o CPP – Código do Procedimento e de Processo Tributário português – não preveem a transação como causa extintiva da relação tributária. Alguns ordenamentos jurídicos, como é o caso do Brasil fazem essa inclusão, mas a rigor, não é inelutavelmente precisa, dado que a transação extingue o litígio. Exatidão esta, é ainda necessário efectuar o pagamento do imposto que se mostra devido. Veja-se, por todos, CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 457 e segs.

60 O art. 268º, nº 4, da Constituição Política portuguesa, garante aos administrados a tutela jurisdiccional efectiva dos seus direitos ou interesses legítimamente protegidos. A eventual consagração, como regra, da irrecorribilidade da sentença proferida pelo tribunal arbitral, não deve atestar a possibilidade de recurso para o Tribunal Constitucional nos casos e na parte em que a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique norma cuja inconstitucionalidade já tenha sido suscitada.

61 Neste sentido pode ver-se GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M. *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*. Madrid: Colex, 1998.

3.7 Aspectos a Regular na Lei Consagradora da Arbitragem

As jurisdições que desejem consagrar a arbitragem não podem deixar de definir um conjunto de aspectos essenciais. A actividade do Tribunal arbitral deve estar subordinada à lei e aos princípios da independência e da imparcialidade, cabendo a cada parte a livre designação de um deles e aos árbitros assim escolhidos a designação do árbitro presidente. Por exemplo, a lei deve garantir a imparcialidade dos árbitros estabelecendo claramente o regime de impedimento, afastamento e substituição.

Tal lei deve também criar os princípios e as regras do processo arbitral tributário, respeitando o dever de investigar e caracterizar os fatos, o contraditório, a igualdade das partes, de acordo com o princípio da autonomia dos árbitros⁶².

Deve também proceder-se à fixação de um limite temporal para a prolação da sentença arbitral com possibilidade de prorrogação, devidamente fundamentada. Pode abarcar as questões acessórias sobre os montantes e o modo de pagamento dos honorários e das despesas dos árbitros⁶³. Podem ainda ser reguladas as condições de responsabilização da parte vencida nos honorários e despesas dos árbitros. Outro aspecto relevante é o da limitação da responsabilidade da administração tributária, nomeadamente, quanto ao montante das custas judiciais e aos encargos que seriam devidos se o contribuinte tivesse optado pelo processo de impugnação judicial ou pela ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

A introdução da arbitragem nos ordenamentos jurídico-tributários deve, naturalmente, ser acompanhada de um regime transitório que preveja a possibilidade de os contribuintes submeterem ao tribunal arbitral a apreciação dos atos objecto dos processos de impugnação judicial pendentes de decisão, com eventual dispensa de pagamento de custas judiciais.

Conclusões

A utilização da arbitragem no direito tributário interno e internacional resulta de tendência universal crescente de *favor arbitrarium*. No caso brasileiro e português, como noutras ordens jurídicas, foi já percorrido o caminho que levou à introdução no direito administrativo e à sua extensão a novos litígios jurídico-públicos. Assim, concluímos no sentido de que:

62 Sobre o tema da imparcialidade pode ver-se Umberto Allegretti, *L'imparzialità amministrativa*. Padova: Cedam, 1965 e Enrico Allorio, *Diritto Processuale Tributario*, Torino, 4. ed., UTET, 1962.

63 Deve prever a possibilidade de redução de honorários, fixando os respectivos pressupostos e montantes, nas situações de incumprimento dos deveres dos árbitros e fixar os critérios de sua determinação em função do valor atribuído ao processo e da efectiva complexidade do mesmo e estabelecendo valores mínimos que ofereçam garantias qualitativas na composição do tribunal arbitral.

* Nota: íntegras das normas disponíveis em nosso endereço eletrônico, no link dedicado a esta publicação.

1) A arbitragem é conceptualmente admissível no direito tributário, fato plenamente reforçado pela aproximação que ele vem fazendo às soluções lógicas de gestão privada dos interesses públicos;

2) Não existe ao nível dos princípios estruturantes enformadores da ideia de Estado de Direito democrático, nem dos princípios próprios da actividade tributária (pelo menos nos ordenamentos jurídicos estudados), qualquer limite à sua implementação, sendo evidentes os ganhos em termos de celeridade e custos, por comparação com a demora na administração da justiça pública;

3) Os princípios da justiça, da capacidade contributiva, da descoberta da verdade material e da igualdade exigem que se vá além da justiça pública para se alcançar um elevado nível de justiça num Estado dos cidadãos, onde os direitos dos contribuintes possam ser livres e responsabilmente exercidos;

4) Há na ordem tributária cada vez mais *espacos de disponibilidade*, isto é, *zonas de acôrdo*. Estes são espacos de abertura à arbitragem do direito tributário em áreas como as dos contratos fiscais e de todas as situações que envolvam a aplicação de conceitos indeterminados, de determinação indirecta ou presuntiva da matéria tributável e de discricionariedade administrativa;

5) A arbitragem voluntária assenta na autonomia das partes, fundando-se nela a constituição e o funcionamento do tribunal arbitral. A eficácia jurisdiccional da decisão arbitral deve ser independente da intervenção de qualquer órgão estadual;

6) A arbitragem pode constituir um fator de eficiência dos sistemas fiscais e um mecanismo de extinção de litígios que reforça a dimensão de cidadania e a qualidade do relacionamento dos Estados com os contribuintes.

TITLE: Considerations on the use of arbitration in Tax Law.

ABSTRACT: This study aims at discussing critically on some structuring ideas that are based on the tax systems. It questions whether arbitration is or is not incompatible with the specificities of the tax law and whether it can be applied to the tax relationship without destroying the order of values that support them. It attempts to show that arbitration is not inconsistent with the values of tax systems or even jeopardize the position of the State and the place of tax in contemporary societies. It also shows that the integration of arbitration in all the guarantees of citizens and businesses is not an unacceptable affront to the structuring values; it does not represent a break, but an evolution that proves necessary in the face of the challenges of new times and the most recent paradigms. For this reason, it performs an analysis of the principles directly applicable, analyzes relevant doctrine and establishes conclusions taking into account the theoretical support of the taxes law.

KEYWORDS: Arbitration in Tax Law. Litigation.

Norma	Data	Publicação	Ementa/Apelido
Lei Complementar nº 141	13/1/2012	16/1/2012	Ações e Serviços Públicos de Saúde - Valores Mínimos a Serem Aplicados Anualmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios - Regulamentação do § 3º do art. 198 da Constituição Federal.
Lei nº 12.595	19/1/2012	20/1/2012	Estima a Receita - Fixa a Despesa - Exercício Financeiro de 2012.
Lei nº 12.593	18/1/2012	19/1/2012	Plano Plurianual da União - Período de 2012 a 2015.
Decreto nº 7.681	17/2/2012	17/2/2012 - Edição Extra	Lei Orgamentária Anual de 2011 - Cargos, Empregos e Funções - Provisório de Cargos - Saldo Remanescente.
Decreto nº 7.680	17/2/2012	17/2/2012 - Edição Extra	Poder Executivo - Cronograma Mensal de Desembolso - Programação Orçamentária e Financeira - Exercício de 2012.