

# ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: DESAFIOS PARA INSTITUIÇÃO E O IMPACTO SOBRE OS LITÍGIOS FISCAIS ADUANEIROS

*Arthur Pinto Costa Furtado Machado*

*Orientador: Bruno Sarmiento Barbosa*

**Resumo:** O congestionamento do contencioso tributário brasileiro representa uma das mais graves disfuncionalidades do sistema de justiça nacional, com mais de 27 milhões de execuções fiscais ativas, taxa de congestionamento de 87,8% e prazo médio de tramitação que ultrapassa uma década. Diante desse quadro, o presente artigo analisa a arbitragem tributária como mecanismo alternativo de solução de conflitos apto a oferecer resposta qualitativamente superior ao modelo judicial vigente, com especial atenção ao seu impacto sobre o contencioso aduaneiro. Para tanto, examina-se o arcabouço teórico do instituto, os desafios gerais à sua implementação no âmbito da Administração Pública e os desafios específicos decorrentes dos princípios constitucionais tributários. Em seguida, analisa-se o Projeto de Lei n. 2486/2022, aprovado pelo Senado Federal em 2024, comparando-o ao modelo português do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD). Por fim, examina-se a aplicação da arbitragem às lides aduaneiras, marcadas pela especificidade técnica da valoração aduaneira e da classificação fiscal (NCM), e pelos custos logísticos reais que o litígio prolongado impõe ao comércio exterior. A pesquisa conclui que a arbitragem tributária é juridicamente viável e estruturalmente adequada ao contencioso fiscal brasileiro, constituindo resposta não apenas quantitativa ao congestionamento, mas sobretudo qualitativa à complexidade técnica das disputas fiscais.

**Palavras-chave:** arbitragem tributária; PL 2486/2022; direito aduaneiro.

**Abstract:** The congestion of Brazilian tax litigation represents one of the most serious dysfunctionalities of the national justice system, with over 27 million active tax enforcement proceedings, a congestion rate of 87.8%, and an average processing time exceeding a decade. Against this backdrop, this article analyzes tax arbitration as an alternative dispute resolution mechanism capable of offering a qualitatively superior response to the current judicial model, with special attention to its impact on customs litigation. To this end, the article examines the theoretical framework of the institute, the general challenges to its implementation within the Public Administration, and the specific challenges arising from constitutional tax principles. It then analyzes Bill No. 2486/2022, approved by the Federal Senate in 2024, comparing it to the Portuguese model of the Administrative Arbitration Center (CAAD). Finally, the article examines the application of arbitration to customs disputes, marked by the technical specificity of customs valuation and fiscal classification (NCM), and by the real logistical costs that prolonged litigation imposes on foreign trade. The research concludes that tax arbitration is legally viable and structurally adequate for Brazilian tax litigation, constituting a response not only quantitative to congestion, but above all qualitative to the technical complexity of tax disputes.

**Keywords:** tax arbitration; Bill 2486/2022; customs law.

## INTRODUÇÃO

O sistema judicial brasileiro enfrenta, no campo tributário, uma crise de proporções estruturais. Com mais de 27 milhões de execuções fiscais ativas e uma taxa de congestionamento de 87,8% nessa modalidade processual, o contencioso fiscal representa, isoladamente, o principal vetor da sobrecarga do Poder Judiciário nacional. O prazo médio de resolução dessas disputas ultrapassa uma década, e os valores efetivamente recuperados após o trânsito em julgado permanecem abaixo de 3% do total disputado. Não se trata de um fenômeno pontual: é a expressão de uma disfuncionalidade sistêmica que compromete, simultaneamente, a arrecadação pública, a segurança jurídica dos contribuintes e a credibilidade das instituições responsáveis pela administração dos créditos fiscais.

Nesse contexto, a busca por mecanismos alternativos de solução de conflitos deixa de ser uma opção doutrinária para converter-se em necessidade prática. A arbitragem, instituto já consolidado no ordenamento jurídico brasileiro desde a Lei n. 9.307/1996 e expressamente autorizado para a Administração Pública pela Lei n. 13.129/2015, apresenta-se como alternativa estruturalmente adequada a esse problema: combina celeridade procedimental, especialização técnica dos julgadores e força vinculante de suas decisões, atributos que o processo judicial generalista, sobrecarregado e carente de varas especializadas em matéria fiscal, dificilmente pode oferecer de forma sistemática.

O presente artigo tem por objetivo analisar a viabilidade jurídica e os desafios práticos da instituição da arbitragem tributária no Brasil, com especial atenção ao seu potencial impacto sobre o contencioso aduaneiro. Para tanto, examina-se, em um primeiro momento, a extensão e as causas estruturais do congestionamento fiscal, seguido da análise das vantagens e limitações que a arbitragem oferece neste domínio. Em seguida, são identificados os desafios gerais à utilização da arbitragem pela Administração Pública e os desafios específicos impostos pelos princípios constitucionais tributários, notadamente a indisponibilidade do crédito e a legalidade estrita. O artigo dedica-se, ainda, à análise do Projeto de Lei n. 2486/2022, marco normativo mais abrangente já proposto para a arbitragem tributária nacional, comparando-o ao modelo português do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), referência consolidada de eficiência e legitimidade institucional. Por fim, examina-se a aplicação do instituto às lides aduaneiras, campo no qual a especificidade técnica das controvérsias e os custos logísticos reais do litígio prolongado tornam a arbitragem não apenas conveniente, mas estruturalmente necessária.

# 1. O CONGESTIONAMENTO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO E O INSTITUTO DA ARBITRAGEM

## 1.1 DO VOLUME DE LIDES FISCAIS E SEU IMPACTO

A crise de eficiência do sistema judicial brasileiro não é um fenômeno recente, tampouco uniforme em sua distribuição entre os ramos do direito. No campo tributário, entretanto, ela assume contornos particularmente graves, configurando uma disfuncionalidade estrutural que compromete, a um só tempo, a arrecadação pública, a segurança jurídica dos contribuintes e a própria credibilidade das instituições responsáveis pela administração dos créditos fiscais.

De acordo com dados do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), as execuções fiscais representam 31% de todos os casos pendentes no Poder Judiciário brasileiro e correspondem a 59% do total de execuções em tramitação<sup>1</sup>. Mais expressivo ainda é o índice de congestionamento registrado nessa modalidade processual: 87,8%, o que significa que, a cada cem processos de execução fiscal em curso, apenas doze são efetivamente baixados ao longo de um ano<sup>2</sup>. Em termos absolutos, o Relatório Justiça em Números do CNJ aponta a existência de mais de 27 milhões de execuções fiscais ativas no país<sup>3</sup>. É de se destacar que, não fossem essas demandas, a taxa geral de congestionamento do Judiciário recuaria de 70,5% para 64,7%, demonstração inequívoca de que o contencioso tributário é o principal vetor da sobrecarga jurisdicional brasileira.

O congestionamento, porém, não se manifesta apenas no âmbito judicial, a esfera administrativa tributária federal tampouco escapa ao problema<sup>4</sup>. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), instância recursal das autuações federais, iniciou o ano de 2024 com cerca de 84 mil processos em seu estoque, número que, a despeito dos esforços de aceleração dos julgamentos, foi reduzido apenas para 73 mil até novembro daquele ano, uma

---

<sup>1</sup> CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Justiça em Números 2024** (ano-base 2023). Brasília: CNJ, 2024. Seção "Desafio das Execuções Fiscais", p. 22. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/06/desafio-das-execucoes-fiscais-recorte-do-justica-em-numeros-2024.pdf>. Acesso em: 26 maio 2026.

<sup>2</sup> Idem

<sup>3</sup> CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Justiça em Números 2023** (ano-base 2022). Brasília: CNJ, 2023, p. 150. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/08/justica-em-numeros-2023.pdf>. Acesso em: 26 maio 2026.

<sup>4</sup> CASTILHO, Ian Fernandes de. Arbitragem tributária: aspectos teóricos e possibilidade jurídica. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, [s. l.], v. 7, n. 9, p. 19, jul./dez. 2019.

diminuição de aproximadamente 13%, insuficiente para indicar uma reversão sustentável do quadro<sup>5</sup>.

O volume financeiro envolvido é igualmente expressivo: somente até outubro de 2024, o CARF havia proferido acórdãos envolvendo R\$ 624 bilhões, com projeções para o biênio 2023/2024 superando a marca histórica de R\$ 1 trilhão em disputas apreciadas, revelando a magnitude econômica de um contencioso que movimenta valores compatíveis com parcelas substanciais do Produto Interno Bruto<sup>6</sup>.

A efetividade da recuperação ao final de todo esse percurso litigioso é, no entanto, inversamente proporcional à sua expressão numérica. Segundo dados do Tribunal de Contas da União (TCU), os valores efetivamente recuperados após o julgamento em segunda instância no CARF permaneceram abaixo de 3% do total disputado<sup>7</sup>. O prazo médio de conclusão dos processos administrativos tributários excede significativamente o limite legal de 360 dias previsto em lei, mantendo elevado o risco de prescrição intercorrente dos créditos constituídos<sup>8</sup>. Agrava o quadro o fato de que apenas 3,52% dos débitos enviados entre 2018 e 2023 pela Receita Federal foram inscritos em dívida ativa dentro do prazo legal de 90 dias, dado que evidencia as falhas de articulação entre as próprias instâncias administrativas, anteriores mesmo ao ingresso em juízo<sup>9</sup>.

A complexidade normativa que caracteriza o direito tributário brasileiro, marcado por uma profusão de tributos, regimes especiais, obrigações acessórias e pela sobreposição de competências entre os entes federativos, engendra, por consequência, uma litigiosidade de alta densidade técnica<sup>10</sup>. As disputas fiscais frequentemente transitam entre o direito, contabilidade, economia e o comércio internacional, exigindo de julgadores um grau de especialização que o Judiciário generalista, em regra, não está estruturado para oferecer de

---

<sup>5</sup> CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). **Panorama do CARF em 2024 e Perspectivas para 2025**. Brasília: Ministério da Fazenda, CARF, 2024. Disponível em: <https://www.machadomeyer.com.br/pt/inteligencia-juridica/publicacoes-ij/tributario-ij/panorama-do-carf-em-2024-e-perspectivas-para-2025-parte-1>. Acesso em: 26 maio 2026.

<sup>6</sup> Idem

<sup>7</sup> TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Relatório de Auditoria Operacional no Contencioso Tributário Federal (Processo TC 038.047/2019-5). Relator: Ministro Bruno Dantas. Brasília: TCU, Plenário, 2020.

<sup>8</sup> BRASIL. **Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007**. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal. Artigo 24. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 19 mar. 2007.

<sup>9</sup> PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). Nota SEI nº 33/2024/COAGED/CDA/PGDAU/PGFN-MF. Citada no âmbito do Processo TC 010.169/2024-5 (Acórdão nº 2437/2024 – TCU – Plenário). Relator: Ministro Walton Alencar Rodrigues. Brasília: TCU, Plenário, 2024.

<sup>10</sup> FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Solución Convencional de Conflictos en el Ámbito Tributario: Una Propuesta Concreta**. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 294.

forma sistemática<sup>1112</sup>. Esse déficit técnico, combinado à sobrecarga numérica dos processos, contribui para a elevação do tempo médio de tramitação e para a inconsistência dos precedentes formados, fatores que, retroalimentando a litigiosidade, perpetuam o ciclo de congestionamento.

A incerteza quanto ao desfecho e ao prazo das disputas tributárias incorpora-se ao cálculo de risco das empresas, afetando decisões de investimento, planejamento de caixa e estruturação de operações. Para o Fisco, a lentidão na resolução dos conflitos posterga a realização de receitas e compromete a previsibilidade orçamentária.

Dessa forma, fica claro o congestionamento do contencioso tributário brasileiro não é fenômeno de causa única, mas resultado da convergência entre uma litigiosidade numericamente explosiva, uma estrutura judicial despreparada para absorver a densidade técnica das disputas fiscais e uma cadeia administrativa que, antes mesmo do ingresso em juízo, já acumula falhas sistêmicas<sup>13</sup>. Os impactos se distribuem em múltiplas dimensões: financeira, pela postergação indefinida da realização de créditos; econômica, pela incorporação da incerteza fiscal ao custo de investir no país; e institucional, pelo desgaste da credibilidade de um sistema que não entrega resolução em prazo razoável.

## **1.2 A ARBITRAGEM COMO AUXILIADOR NA RESOLUÇÃO TÉCNICA DOS CONFLITOS E NO DESCONGESTIONAMENTO**

Nesse contexto, a busca por mecanismos alternativos de solução de conflitos deixa de ser uma opção doutrinária para tornar-se uma necessidade prática<sup>14</sup>, sobretudo porque a expansão do número de métodos colocados à disposição das partes implica em maiores probabilidades de alcançar um resultado adequado ao tipo de conflito que precisa ser solucionado.

Significa dizer que a utilização de novos métodos de solução de conflitos, embora impulsionada pela crise dos modelos tradicionais, persegue objetivo muito mais amplo do que a mera redução das taxas de congestionamento do Poder Judiciário, está atrelada, em essência,

---

<sup>11</sup> ROCHA, Sérgio André. Da lei à Decisão: A Segurança Jurídica Tributária Possível na Pós Modernidade. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 74.

<sup>12</sup> BACELLAR, Roberto Portugal. Mediação e Arbitragem. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 47

<sup>13</sup> CASTILHO, Ian Fernandes de. Arbitragem tributária: aspectos teóricos e possibilidade jurídica. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, [s. l.], v. 7, n. 9, p. 19, jul./dez. 2019.

<sup>14</sup> PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; PAUMGARTTEN, Michele Pedrosa. Código de processo civil: quais as perspectivas para a justiça brasileira? In: ALMEIDA, Diogo Assumpção Rezende de. et. al. (Coords.) A mediação no novo código de processo civil. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 27.

à qualidade da resposta oferecida aos litigantes, aferida não apenas pela celeridade do procedimento, mas pela efetividade do resultado alcançado em relação à natureza específica do conflito submetido à apreciação.<sup>15 16</sup>

Não se trata, portanto, de questionar a relevância do Poder Judiciário ou da prestação jurisdicional estatal, cuja essencialidade em um Estado Democrático de Direito é inconteste. O que se propõe é a superação de sua monopolização na condução de litígios para os quais outros métodos se mostram estruturalmente mais adequados, métodos cujos resultados não se limitam a aliviar as mazelas do sistema judicial, mas representam, por si mesmos, respostas qualitativamente superiores à complexidade dos conflitos que se propõem a resolver.<sup>17</sup>

É perante esse cenário que se propõe a utilização da arbitragem no contexto tributário, área do direito na qual o instituto permanece, no Brasil, praticamente inexplorado. A oportunidade que se apresenta é, nesse sentido, inestimável, não apenas como resposta quantitativa ao congestionamento, mas sobretudo como via de aprimoramento qualitativo do provimento jurisdicional, haja vista a especialização técnica que os árbitros, por sua própria natureza e forma de escolha, agregam à análise das controvérsias, tanto no plano do direito material tributário quanto no domínio das especificidades procedimentais que as disputas fiscais de alta complexidade invariavelmente exigem<sup>18</sup>.

A arbitragem consiste em um método heterocompositivo extrajudicial pelo qual as partes, no exercício de sua autonomia, submetem determinada controvérsia à decisão de um terceiro imparcial, o árbitro, previamente escolhido por elas. Carlos Alberto Carmona, um dos relatores da Lei n. 9.307/1996, define o instituto como "uma técnica para solução de controvérsias através da intervenção de uma ou mais pessoas que recebem seus poderes de uma convenção privada, sendo a decisão destinada a assumir eficácia de sentença judicial"<sup>19</sup>. Trata-se, portanto, de mecanismo que combina, em sua estrutura, o elemento convencional, a

---

<sup>15</sup> OLIVEIRA, Bruno Bastos de. Arbitragem tributária: gatilho para racionalização do contencioso fiscal e a consequente promoção do desenvolvimento econômico nacional. 2018. Tese (Doutorado em Ciências Jurídicas) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2018. p. 32.

<sup>16</sup> ELIAS, Cristiano; RUIZ, Priscila Pamela. Desjudicialização da cobrança de tributos: a aplicação dos meios alternativos de resolução de conflitos no âmbito do processo tributário. Revista da AJURIS, Porto Alegre, v. 45, n. 145, p. 49/50, dez. 2018

<sup>17</sup> CAPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryan. Acesso à justiça. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002. p. 86-87.

<sup>18</sup> PARENTE, Eduardo de Albuquerque. Seria a arbitragem tributária uma alternativa para “desafogar” o judiciário?. In: MASCITTO, Andréa; PISCITELLI, Tathiane; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (org). Arbitragem tributária: desafios institucionais e a experiência portuguesa. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 234.

<sup>19</sup> CARMONA, Carlos Alberto. Arbitragem e processo: um comentário à Lei n. 9.307/96. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 421.

vontade das partes como fundamento e limite do procedimento, e o elemento jurisdicional, a força vinculante e executória da decisão que dele resulta.

A essa definição se soma a de Cretella Júnior, para quem a arbitragem constitui um "sistema especial de julgamento, com procedimento, técnica e princípios informativos especiais e com força executória reconhecida pelo direito comum", mediante o qual os litigantes "escolhem de comum acordo, contratualmente, uma terceira pessoa, o árbitro, a quem confiam o papel de resolver-lhes a pendência, anuindo em aceitar a decisão proferida"<sup>20</sup>. Complementarmente, Sérgio Cruz Arenhart descreve o instituto como instrumento de natureza convencional, "instalado exclusivamente pela vontade das partes", nas quais compete aos interessados decidir sujeitar certa controvérsia à decisão do árbitro, "renunciando à tutela jurisdicional tradicional"<sup>21</sup>. O ponto de convergência entre as definições é preciso: a arbitragem pressupõe consenso na sua instauração e autoridade na sua conclusão.

A natureza jurídica da arbitragem é matéria que divide a doutrina entre a corrente privatista, que nega à atividade arbitral o caráter jurisdicional por ausência de coisa julgada em sentido estrito, e a corrente publicista, que sustenta ser a arbitragem expressão legítima da função de dizer o direito, ainda que exercida por particulares. O debate, embora relevante do ponto de vista acadêmico, perde em grande medida sua centralidade prática diante da posição funcional de Carreira Alvim, para quem não importa a filiação teórica do intérprete, sendo essencial "atentar para sua finalidade e imprimir funcionalidade ao instituto"<sup>22</sup>.

Independentemente da corrente adotada, os arts. 18 e 31 da Lei n. 9.307/1996 conferem ao árbitro a condição de "juiz de fato e de direito" e estabelecem que a sentença arbitral produz efeitos plenos entre as partes e seus sucessores, dispensando homologação judicial. Essa base normativa é suficiente para que o instituto opere com plena eficácia no ordenamento brasileiro, sendo irrelevante, para fins práticos, a classificação teórica de sua natureza.

A consolidação legislativa da arbitragem no Brasil, contudo, não foi imediata. Leonardo Varella Giannetti aponta que o principal obstáculo histórico ao desenvolvimento do instituto decorreu do fato de o legislador, no passado, ter ignorado a cláusula compromissória,

---

<sup>20</sup> CRETELLA JÚNIOR, José. Da arbitragem e seu conceito categorial. Revista de Arbitragem e Mediação, v. 16, abr./jun. 2019. p. 41.

<sup>21</sup> ARENHART, Sergio Cruz. Breves observações sobre o procedimento arbitral. Revista Eletrônica Jusnavigandi, 2005. p. 2-3.

<sup>22</sup> ALVIM, José Eduardo Carreira. Direito arbitral. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 39.

de modo que tanto o Código Civil de 1916 quanto o Código de Processo Civil de 1973 careciam de qualquer previsão sobre a matéria<sup>23</sup>. Essa lacuna impedia que as partes estipulassem previamente, antes do surgimento do litígio, a submissão de eventuais controvérsias à arbitragem, sendo válida apenas a convenção firmada após o conflito já instaurado.

Foi somente com o advento da Lei n. 9.307/1996 que esse obstáculo foi superado, inaugurando-se um regime jurídico completo que, ao longo de quase três décadas, sedimentou a arbitragem como mecanismo dotado de segurança, previsibilidade e eficácia no direito brasileiro. É sobre esse alicerce normativo e doutrinário consolidado que se propõe, no presente trabalho, a extensão do instituto ao campo tributário, não como experimento de resultado incerto, mas como a aplicação de uma solução já legitimada a um problema estrutural identificado, capaz de oferecer ao contencioso fiscal uma resposta qualitativamente superior em celeridade, tecnicidade e previsibilidade para ambas as partes da relação jurídico-tributária.

A primeira e mais imediatamente perceptível vantagem da arbitragem em relação ao processo judicial é a celeridade na obtenção de decisões. Ao submeter o litígio à via arbitral, as partes afastam, via de regra, a possibilidade de interposição de múltiplos recursos aos tribunais superiores, encurtando drasticamente o tempo de tramitação. A título ilustrativo, o tempo médio de resolução das demandas levadas à Câmara de Comércio Brasil-Canadá (CCBC), referente aos procedimentos iniciados entre 2013 e 2015, foi de apenas quinze meses<sup>25</sup>. O próprio art. 23 da Lei n. 9.307/1996 reflete essa preocupação com a celeridade ao estabelecer, na ausência de convenção entre as partes sobre o prazo, o limite de seis meses para a prolação da sentença arbitral, prazo notoriamente mais exíguo do que aquele verificado, na prática, no contencioso judicial tributário brasileiro.

Igualmente relevante é a autonomia que o procedimento arbitral confere às partes na condução do litígio. Diferentemente do processo judicial, no qual os litigantes não têm qualquer ingerência sobre o juiz designado ou sobre as regras procedimentais aplicáveis, a arbitragem permite que as partes determinem o número de árbitros, escolham as normas aplicáveis ao procedimento e à matéria de fundo e fixem o prazo de duração do processo<sup>24</sup>. Essa liberdade, longe de ser meramente formal, encontra respaldo jurisprudencial

---

<sup>23</sup> GIANNETTI, Leonardo Varella. Arbitragem no direito tributário brasileiro: possibilidade e procedimentos. Tese (Doutorado em Direito) — Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2017. p. 85.

<sup>24</sup> SILVA apud GIANNETTI, op. cit., p. 141-143.

consolidado: no julgamento do REsp n. 1.851.324/RS, o Superior Tribunal de Justiça afastou a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil ao procedimento arbitral, assentando que este deve ser regido pelas convenções entre as partes, pelas regras procedimentais eleitas e pelas decisões dos árbitros<sup>25</sup>. Trata-se, em última análise, da expressão mais concreta da maturidade institucional que o ordenamento jurídico brasileiro passou a reconhecer aos particulares na gestão de seus conflitos.

A terceira vantagem, e aquela de maior relevância para os fins do presente trabalho, reside no caráter técnico e especializado das decisões arbitrais. Uma vez que as partes têm a prerrogativa de escolher os árbitros, é natural que recaiam sobre especialistas na matéria controvertida, aptos a emitir decisões de alto nível técnico<sup>26</sup>. Esse cenário contrasta com a estrutura do Poder Judiciário, marcadamente generalista e carente de varas especializadas em matéria tributária. Como observa Mendonça, essa potencialidade da arbitragem se mostra relevante mesmo em demandas de menor expressão financeira, uma vez que a complexidade jurídica das controvérsias tributárias invariavelmente justifica uma resposta decisória mais qualificada<sup>27</sup>. É precisamente nesse ponto que a arbitragem supera o modelo tradicional não apenas em velocidade, mas em qualidade, atributo insubstituível quando o objeto do litígio envolve a densidade técnica característica do direito tributário.

Por fim, a independência e a imparcialidade dos árbitros, longe de serem enfraquecidas pela participação das partes em sua escolha, são asseguradas por um regime de impedimentos estruturalmente mais amplo do que aquele aplicável aos magistrados. O art. 14, §1º, da Lei n. 9.307/1996 impõe ao árbitro o dever de revelar qualquer fato que suscite dúvida justificada quanto à sua imparcialidade ou independência, hipótese mais abrangente do que o rol taxativo de impedimento e suspeição previsto nos arts. 144 e 145 do Código de Processo Civil<sup>28</sup>. Como destacam Júdice e Calado, essa amplitude é especialmente necessária no contexto arbitral, dado que árbitros frequentemente acumulam outras atividades profissionais, como advocacia e magistério, o que os expõe a teias de interesse potencialmente distintas daquelas que envolvem membros da magistratura togada<sup>29</sup>. A maior extensão das causas de afastamento resulta, assim, em uma garantia de imparcialidade qualitativamente superior à oferecida pelo processo judicial.

---

<sup>25</sup> L.O. BAPTISTA apud GIANNETTI, op. cit. REsp n. 1.851.324/RS, Superior Tribunal de Justiça.

<sup>26</sup> CARMONA, Carlos Alberto. Arbitragem e processo: um comentário à Lei n. 9.307/96. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 243.

<sup>27</sup> MENDONÇA apud GIANNETTI, op. cit., p. 98.

<sup>28</sup> BRASIL. Lei n. 9.307, de 23 de setembro de 1996. Art. 14, §1º.

<sup>29</sup> JÚDICE; CALADO apud GIANNETTI, op. cit., p. 40.

## **2. DESAFIOS DA INSTITUIÇÃO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA**

A instituição da arbitragem tributária no Brasil não enfrenta apenas resistências doutrinárias quanto à sua viabilidade jurídica, enfrenta, igualmente, desafios de ordem prática e estrutural que precisam ser identificados e endereçados para que o instituto possa operar com legitimidade e eficiência. Esses desafios se apresentam em duas camadas distintas e complementares: uma primeira, de caráter geral, comum a toda arbitragem que envolva a Administração Pública, independentemente da matéria discutida; e uma segunda, de caráter específico, decorrente das particularidades do direito tributário e da natureza da relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte. O presente capítulo se dedica à análise sistemática dessas duas dimensões, com vistas a mapear os obstáculos concretos que qualquer modelo de arbitragem tributária deverá superar para se consolidar como alternativa legítima e funcional ao contencioso fiscal brasileiro.

### **2.1 DESAFIOS GERAIS DA ARBITRAGEM ENVOLVENDO ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Antes de abordar os possíveis desafios que venham a surgir na utilização da arbitragem para resolução das lides fiscais, é de extrema importância abordar os desafios que já existem na arbitragem envolvendo a administração pública.

A expressa autorização legal para que a Administração Pública utilize a arbitragem na resolução de conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis somente veio com a Lei n. 13.129, de 26 de maio de 2015, que alterou a Lei n. 9.307/1996 para permitir, em seu art. 1º, §1º, que a Administração direta e indireta, por meio da autoridade competente para a realização de acordos e transações, estabeleça convenção de arbitragem nas contratações públicas<sup>30</sup>. No âmbito estadual, o Estado de São Paulo regulamentou o procedimento arbitral por meio do Decreto n. 64.356, de 31 de julho de 2019, demonstrando que a temática avança também nas esferas subnacionais.

A despeito dessa expressa autorização normativa, o debate quanto à viabilidade jurídica e operacional da arbitragem nas relações jurídico-administrativas permanece em aberto, subsistindo obstáculos relevantes a serem superados para que o instituto se consolide de forma efetiva nesse domínio. É nesse cenário que se impõe analisar, de forma destacada: (2.1.1) a necessidade de convivência harmônica entre o princípio da publicidade dos atos

---

<sup>30</sup> BRASIL. Lei n. 13.129, de 26 de maio de 2015. Altera a Lei n. 9.307, de 23 de setembro de 1996. Art. 1º, §1º.

públicos e a confidencialidade inerente aos procedimentos arbitrais; (2.2.2) a escolha da câmara arbitral e a indicação dos árbitros; e (2.2.3) a responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais.

### **2.1.1 PUBLICIDADE E CONFIDENCIALIDADE**

O princípio da publicidade, consagrado no art. 37, caput, da Constituição Federal de 1988, apresenta-se como o primeiro e mais evidente ponto de tensão na utilização da arbitragem pela Administração Pública. Isso porque a confidencialidade figura, na prática arbitral, como atributo amplamente difundido, estampada nos regulamentos das principais câmaras arbitrais brasileiras e internacionais, ao passo que qualquer procedimento envolvendo o Poder Público sujeita-se, por imperativo constitucional, ao dever de transparência e de prestação de contas à sociedade<sup>31</sup>. A aparente incompatibilidade entre os dois institutos, contudo, não é absoluta, e sua correta compreensão exige que se distinga entre a confidencialidade como característica estrutural da arbitragem e a publicidade como dever específico do ente público que dela participa.

Nesse sentido, importa destacar que a confidencialidade não é propriedade jurídica inerente à arbitragem, mas sim convenção estabelecida entre as partes, passível de ser afastada por acordo expresso<sup>32</sup>. A Lei n. 9.307/1996, alterada pela Lei n. 13.129/2015, é clara ao determinar, em seu art. 2º, §3º, que a arbitragem envolvendo a Administração Pública "será sempre de direito e respeitará o princípio da publicidade". O afastamento da confidencialidade, nesse contexto, não representa uma desvantagem do instituto, mas sim uma adequação necessária e juridicamente coerente com a natureza pública de um dos polos da relação arbitral. Ao consentirem com a instauração do procedimento arbitral, as partes que contratam com o Estado aquiescem, por consequência, com a publicidade dos atos que dele decorrem.

O desafio concreto reside, portanto, não em definir se a publicidade deve ser observada, ponto já pacificado normativamente, mas em precisar como ela deve ser assegurada sem comprometer a eficiência do procedimento arbitral<sup>33</sup>. Carlos Alberto Carmona, nesse ponto, adverte que não é possível simplesmente transpor para a arbitragem o

---

<sup>31</sup> MOREIRA, Vitor Luz; MOREIRA, Brunno Luz. Desafios da arbitragem com a Administração Pública. In: Arbitragem tributária: desafios institucionais e a experiência portuguesa. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 713.

<sup>32</sup> Idem

<sup>33</sup> SCHREIBER, Anderson. Desafios da arbitragem no âmbito da Administração Pública. In: Arbitragem tributária: desafios institucionais e a experiência portuguesa. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 129.

modelo do processo judicial público, pois a abertura irrestrita das audiências arbitrais ao público em geral poderia tornar economicamente inviável a solução do litígio por essa via<sup>34</sup>. Câmaras arbitrais, por sua própria estrutura, não são tribunais estatais: ocupam espaços empresariais, sem aparato policial ou infraestrutura para receber público amplo, o que torna necessária a busca por formas alternativas de atendimento ao princípio da publicidade.

A resposta normativa a esse desafio tem sido construída de forma fragmentada no âmbito dos diferentes entes federativos. O Decreto do Estado do Rio de Janeiro n. 46.245/2018 determinou que as audiências arbitrais respeitem o princípio da privacidade, sendo reservadas aos árbitros, partes, procuradores e pessoas previamente autorizadas pelo tribunal arbitral. O Decreto do Estado de São Paulo n. 64.356/2019, por sua vez, estabeleceu que os atos do procedimento arbitral serão públicos, disponibilizando-os na rede mundial de computadores, ressalvadas as hipóteses legais de sigilo<sup>35</sup>. Já o Decreto Municipal n. 59.963/2020, do Município de São Paulo, atribuiu à câmara arbitral a responsabilidade pelo fornecimento de informações essenciais sobre o procedimento, como a existência da arbitragem, a data do requerimento, o nome das partes, o nome dos árbitros e o valor envolvido.

Consagra-se, assim, um quadro normativo ainda em construção, no qual a publicidade nas arbitragens envolvendo a Administração Pública é reconhecida como imperativo inafastável, mas sua operacionalização admite gradações e instrumentos variados, desde que preservados os elementos essenciais de transparência e controle institucional. A Lei de Acesso à Informação (Lei n. 12.527/2011) complementa esse arcabouço ao prever hipóteses específicas de sigilo, como informações classificadas como ultrassecretas, secretas ou reservadas (art. 23) e dados pessoais sensíveis (art. 31), hipóteses nas quais competirá ao tribunal arbitral preservar o sigilo da informação, prevalecendo, nas demais situações, o princípio da publicidade<sup>36</sup>. A tensão, portanto, não se resolve pela supressão de um dos valores em jogo, mas pela sua compatibilização racional, caso a caso, à luz das normas aplicáveis e da natureza das informações em disputa.

### **2.1.2 A ESCOLHA DA CÂMARA E DOS ÁRBITROS**

---

<sup>34</sup> CARMONA, Carlos Alberto. Arbitragem e administração pública envolvendo a administração pública — primeiras reflexões. *Revista Brasileira de Arbitragem*, ano XIII, n. 51, jul./ago./set. 2016. p. 20.

<sup>35</sup> Decreto do Estado de São Paulo n. 64.356, de 31 de julho de 2019, art. 12, caput; Decreto do Estado do Rio de Janeiro n. 46.245, de 19 de fevereiro de 2018, art. 13, §3º.

<sup>36</sup> SCHMIDT, Gustavo da Rocha. *Arbitragem na Administração Pública*. Curitiba: Editora Juruá, 2018. p. 64.

A escolha da câmara arbitral e dos árbitros constitui um dos pontos mais sensíveis da arbitragem envolvendo a Administração Pública, precisamente porque a lógica que orienta essas escolhas é estruturalmente incompatível com o regime jurídico de contratação a que o Poder Público está submetido. A câmara arbitral não é um prestador de serviços comum, além de exercer funções de secretaria, participa ativamente da tomada de decisões que afetam diretamente as partes, como a resolução de impugnações à nomeação de árbitros, a fixação de honorários e a integração de terceiros ao procedimento<sup>37</sup>. Tais atribuições exigem total isenção e imparcialidade, atributos incompatíveis com a condição de contratada da Administração Pública.

Diante disso, a doutrina majoritária firmou-se no sentido de que a escolha da câmara arbitral não está sujeita ao procedimento licitatório, consolidando-se o recurso à inexigibilidade de licitação, nos termos do art. 25, II, §1º, da Lei n. 8.666/1993, sob o argumento de que o serviço prestado pelas câmaras configura serviço técnico profissional de natureza singular, com instituição de notória especialização<sup>38</sup>. Como sintetiza Flávio Amaral Garcia, o processo licitatório formal simplesmente não é o veículo adequado para promover uma escolha eficiente da câmara arbitral, uma vez que não há parâmetros objetivos que permitam a comparação direta entre instituições cujas singularidades, reputação, regulamento, especialidade e estrutura, se sobrepõem a qualquer critério meramente financeiro<sup>39</sup>.

A isso se somam obstáculos práticos intransponíveis, a realização de uma licitação após o surgimento do conflito seria incompatível com a celeridade que justifica a própria escolha pela via arbitral, ao passo que uma licitação prévia esbarraria na incerteza quanto à própria necessidade futura de instauração do procedimento<sup>40</sup>. A eleição a priori da câmara por meio de licitação dependeria da certeza da execução do objeto licitado e da previsibilidade do seu valor, ambos impossíveis de se obter antes que o dissenso ocorra.

A solução que se difundiu no Brasil para contornar esse impasse foi o modelo do credenciamento, pelo qual o Poder Executivo estabelece previamente requisitos objetivos que as câmaras arbitrais devem satisfazer para integrar uma lista referencial de instituições aptas a

---

<sup>37</sup> SCHREIBER, Anderson. Desafios da arbitragem no âmbito da Administração Pública. In: Arbitragem tributária: desafios institucionais e a experiência portuguesa. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 135.

<sup>38</sup> Idem, p. 135. Lei Federal n. 8.666/1993, art. 25, II, §1º.

<sup>39</sup> GARCIA, Flávio Amaral. A escolha dos árbitros e das câmaras arbitrais: licitar ou não? Revista Direito do Estado, 21 abr. 2016.

<sup>40</sup> MOREIRA, Vitor Luz; MOREIRA, Brunno Luz. Desafios da arbitragem no âmbito da Administração Pública. In: Arbitragem tributária: desafios institucionais e a experiência portuguesa. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 721.

ser indicadas pelas partes<sup>41</sup>. O Decreto Federal n. 10.025/2019 adotou esse formato, atribuindo à Advocacia-Geral da União a competência para o credenciamento e exigindo das câmaras, entre outros requisitos, funcionamento regular por ao menos três anos, reconhecida idoneidade e regulamento próprio disponível em língua portuguesa<sup>42</sup>.

O Estado de São Paulo seguiu caminho semelhante por meio do Decreto n. 64.356/2019, que atribui à Procuradoria Geral do Estado a criação e gestão do cadastro de câmaras arbitrais, restringindo a indicação pelas partes às instituições previamente cadastradas<sup>43</sup>. Esse modelo tem a virtude de eliminar o ônus de uma escolha individual fundamentada caso a caso, substituindo-o por uma lista de credenciados que já atendem a critérios objetivamente verificáveis, ao mesmo tempo em que preserva o distanciamento necessário à imparcialidade da câmara em relação ao ente público.

No que diz respeito à escolha dos árbitros, a incompatibilidade com o procedimento licitatório é ainda mais evidente, dado que a seleção exige análise de elementos eminentemente subjetivos e casuísticos, a expertise do profissional, sua disponibilidade, a ausência de conflito de interesses e a adequação de seu perfil à especificidade técnica da controvérsia<sup>44</sup>. Esses fatores simplesmente não se traduzem em critérios passíveis de competição, tornando inviável qualquer tentativa de submeter a indicação do árbitro a um procedimento licitatório formal.

Recomenda-se, nesse contexto, que a escolha seja pautada por critérios relativos à experiência, ao conhecimento técnico das questões a serem julgadas e à especialização em determinado ramo do conhecimento jurídico ou científico, de modo a permitir que a decisão se faça motivadamente e pautada por critérios passíveis de posterior verificação<sup>45</sup>. A escolha deverá ser formalizada em processo administrativo para permitir o controle de legalidade do ato, não se exigindo uma conclusão matemática em favor do nomeado, mas simplesmente uma eleição cujas razões sejam procedentes e objetivamente fundamentadas.

Os deveres de independência e imparcialidade aplicam-se inteiramente aos árbitros nomeados por entidades da Administração Pública. Alguns decretos estaduais vão além das

---

<sup>41</sup> SCHREIBER, op. cit., p. 136

<sup>42</sup> Decreto Federal n. 10.025, de 20 de setembro de 2019, art. 10.

<sup>43</sup> MOREIRA; MOREIRA, op. cit., p. 716-717.

<sup>44</sup> Idem, p. 719.

<sup>45</sup> FERNANDES, Gustavo. Arbitragem e Administração Pública: da hostilidade à gradual aceitação. In: MELO, Leonardo de Campos; BENEDUZI, Renato Rezende (coords.). A reforma da arbitragem. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 445.

exigências habituais da Lei de Arbitragem, impondo ao árbitro indicado o dever de informar se atua, por si ou por seu escritório, em demandas contra o Estado ou suas entidades, ou em causas que versem sobre tema correlato ao discutido na arbitragem<sup>46</sup>. Há ainda tendência crescente a privilegiar, nesse processo, a opinião dos órgãos de advocacia pública, dado que a Procuradoria Geral do Estado é o órgão naturalmente mais habilitado para avaliar a adequação técnica do indicado à matéria em disputa<sup>47</sup>.

### 2.1.3 AS CUSTAS ARBITRAIS

Desde que se instituiu a possibilidade de arbitragem envolvendo ente público, a distribuição e a forma de pagamento das custas do procedimento têm sido alvo de controvérsias<sup>48</sup>. Em um primeiro momento, prevaleceu o entendimento de que seria responsabilidade única do particular adiantar os valores, sendo ressarcido ao final caso saísse vencedor, solução que se revelou problemática por impor ônus excessivo à parte privada, que poderia ser compelida a custear todas as arbitragens requeridas pela Administração Pública ao longo da execução contratual<sup>49</sup>. Agrava o quadro o fato de que, na hipótese de o particular não proceder com o pagamento, o procedimento arbitral poderia ser suspenso, inviabilizando a própria resolução do conflito.

A solução que ganhou maior consenso doutrinário e normativo foi a de que cada parte deve arcar com as custas que lhe correspondem desde o início do procedimento, honorários dos árbitros, custos com perícia, despesas administrativas, cabendo ao árbitro, ao final, atribuir o ônus total ao sucumbente<sup>50</sup>. Foi nesse sentido que os Estados de São Paulo e do Rio de Janeiro se posicionaram em seus respectivos decretos regulamentadores<sup>51</sup>.

Questão igualmente sensível diz respeito ao pagamento de eventual condenação pecuniária imposta ao ente público ao término do procedimento. A orientação normativa que vem se consolidando é a de que a sentença arbitral condenatória contra a Administração Pública deve seguir o regime constitucional do art. 100 da Constituição Federal, sujeitando-se

---

<sup>46</sup> Decreto Estadual do Rio de Janeiro n. 46.245, de 19 de fevereiro de 2018, arts. 11 e 12.

<sup>47</sup> SCHREIBER, op. cit., p. 140.

<sup>48</sup> MOREIRA, Vitor Luz; MOREIRA, Brunno Luz. Desafios da arbitragem no âmbito da Administração Pública. In: Arbitragem tributária: desafios institucionais e a experiência portuguesa. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 722.

<sup>49</sup> Idem, p. 723.

<sup>50</sup> CARMONA, Carlos Alberto. Arbitragem e Administração Pública: primeiras reflexões sobre a arbitragem envolvendo a administração pública. Revista de Arbitragem, v. 8, n. 51, jul./ago./set. 2016. p. 20.

<sup>51</sup> Decreto do Estado de São Paulo n. 64.356/2019, art. 8º; Decreto do Estado do Rio de Janeiro n. 46.245/2018, art. 9º.

ao sistema de precatórios ou de requisição de pequeno valor (RPV)<sup>52</sup>. Tal entendimento, adotado expressamente pelos Decretos Estaduais de São Paulo e do Rio de Janeiro, visa preservar os princípios da isonomia, impessoalidade e moralidade, evitando a criação de uma classe de credores com preferência sobre os demais sem respaldo legal.

## **2.2 A ESPECIFICIDADE DOS DESAFIOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Se os desafios analisados nos tópicos anteriores já se mostram complexos no âmbito geral da arbitragem com a Administração Pública, eles assumem contornos ainda mais delicados quando transpostos para o campo tributário. A relação jurídico-tributária é permeada por princípios constitucionais que não encontram paralelo no contencioso administrativo em geral, a legalidade estrita, a indisponibilidade do crédito tributário e a reserva legal para a transação fiscal. É justamente essa densidade normativa que torna a instituição da arbitragem tributária um desafio de ordem estrutural, que vai além das questões operacionais já enfrentadas pela arbitragem pública em outras matérias.

O primeiro e mais recorrente obstáculo apontado pela doutrina diz respeito à aparente incompatibilidade entre a arbitragem e o princípio da indisponibilidade do interesse público, densificado, no campo tributário, pelo art. 141 do Código Tributário Nacional, que condiciona a extinção do crédito tributário às hipóteses expressamente previstas em lei<sup>53</sup>. O argumento central é o de que o Estado não poderia submeter a decisão sobre o crédito tributário a um terceiro particular, uma vez que tal crédito constitui receita pública cuja arrecadação é imposta por lei e não pode ser objeto de renúncia ou transação sem autorização legislativa expressa.

Essa objeção, embora robusta em sua formulação, tem sido progressivamente relativizada pela doutrina, que distingue entre a indisponibilidade do crédito em si, que permanece intocada, e a disponibilidade do procedimento pelo qual se resolve a controvérsia sobre sua existência ou extensão. A arbitragem, nessa perspectiva, não transaciona o crédito tributário, mas apenas oferece um caminho alternativo e tecnicamente qualificado para resolver a disputa sobre ele.

Outro desafio de ordem constitucional reside no princípio da legalidade estrita em matéria tributária, consagrado no art. 150, I, da Constituição Federal, que veda a exigência ou

---

<sup>52</sup> MOREIRA; MOREIRA, op. cit., p. 725. Decreto do Estado de São Paulo n. 64.356/2019, art. 9º; Decreto do Estado do Rio de Janeiro n. 46.245/2018, art. 15, caput.

<sup>53</sup> BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 141

majoração de tributo sem lei que o estabeleça<sup>54</sup>. Esse princípio projeta efeitos sobre a arbitragem tributária ao suscitar a questão de saber se o árbitro, sujeito privado, não integrante da estrutura estatal, poderia interpretar e aplicar normas tributárias com força vinculante, substituindo a atuação dos órgãos administrativos e judiciais competentes.

A resposta afirmativa, hoje majoritária na doutrina, apoia-se no fato de que a arbitragem não cria nem modifica obrigações tributárias, mas apenas resolve controvérsias sobre sua interpretação e aplicação, função que não é reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário de forma exclusiva.

No plano mais prático, emerge o desafio da composição do tribunal arbitral em matéria tributária. A Lei de Arbitragem prevê que os procedimentos sejam decididos por número ímpar de árbitros, seja árbitro único ou tribunal composto por três membros<sup>55</sup>. No contexto tributário, a opção pelo árbitro único, embora reduza os custos do procedimento, é vista com reservas, dado que a densidade técnica das disputas fiscais recomenda a composição tripartite, capaz de reunir expertises complementares em direito tributário, contabilidade e economia<sup>56</sup>.

Os requisitos técnicos para o exercício da função de árbitro em matéria tributária constituem outro ponto de tensão relevante. O art. 13 da Lei n. 9.307/1996 estabelece requisitos genéricos, capacidade jurídica e confiança das partes, insuficientes para garantir o nível de especialização que a matéria tributária exige<sup>57</sup>. Iniciativas legislativas em curso propõem requisitos adicionais significativamente mais exigentes, como dez anos de experiência profissional comprovada na área tributária e titulação acadêmica específica<sup>58</sup>.

Embora a imposição de requisitos técnicos seja salutar para conferir confiabilidade ao instituto, requisitos excessivamente restritivos podem paradoxalmente agravar outro problema estrutural da arbitragem tributária: o universo restrito de profissionais aptos a atuar como árbitros, o que alimenta o risco de indicações repetidas e o consequente comprometimento da imparcialidade do julgador<sup>59</sup>.

---

<sup>54</sup> BRASIL. Constituição Federal de 1988, art. 150, I.

<sup>55</sup> CARMONA, Carlos Alberto. Arbitragem e processo: um comentário à Lei n. 9.307/96. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 232.

<sup>56</sup> SOUZA, Fernando Freire Lula de; SIROTA, Luis. O "árbitro tributário": questões práticas sobre o árbitro na arbitragem tributária. In: Arbitragem tributária: desafios institucionais e a experiência portuguesa. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 509.

<sup>57</sup> Idem, p. 512.

<sup>58</sup> Idem, p. 514-515.

<sup>59</sup> Idem, p. 515.

O problema das indicações repetidas assume, na arbitragem tributária, uma dimensão particularmente preocupante em razão de uma característica estrutural do contencioso fiscal: o Fisco figura como parte em absolutamente todos os procedimentos, configurando-se como um *repeat player* permanente<sup>60</sup>. Essa condição cria um incentivo econômico para que o árbitro reiteradamente indicado pelo Fisco julgue favoravelmente em prol de quem o nomeia, comprometendo sua independência e imparcialidade de forma sistêmica<sup>61</sup>.

A verificação desse risco deve ir além do simples histórico de nomeações, adentrando também na proximidade temporal das indicações, na relevância do proveito econômico delas decorrente e na existência de decisões sistematicamente favoráveis à parte nomeante<sup>62</sup>. Será necessário, portanto, averiguar se houve alguma forma de "fidelização" do árbitro e, da mesma forma, de dependência econômico-financeira em relação à parte que o indica de forma reiterada.

Por fim, há o desafio da definição do objeto arbitrável em matéria tributária — questão que o direito brasileiro ainda não pacificou. O debate central gira em torno da distinção entre questões de fato e questões de direito: enquanto as primeiras parecem mais facilmente arbitráveis, as questões de direito puro, envolvendo a interpretação de normas constitucionais tributárias ou a validade de exigências fiscais, suscitam maior resistência doutrinária.

Essa delimitação do objeto arbitrável é condição prévia e indispensável para a viabilidade do instituto, e sua ausência representa, no estágio atual do debate brasileiro, um dos mais relevantes desafios à implementação da arbitragem tributária — tema que será retomado com maior profundidade na análise do PL 2486/2022 e sua comparação com o modelo português.

### **3. ANÁLISE DO PL 2486/2022 E COMPARAÇÃO AO MODELO PORTUGUÊS**

A necessidade de uma legislação específica para a arbitragem tributária no Brasil, evidenciada pelos desafios estruturais analisados no capítulo anterior, encontrou resposta concreta no Projeto de Lei n. 2486/2022, aprovado pelo Senado Federal em 20 de junho de 2024 sob a presidência do Senador Rodrigo Pacheco<sup>63</sup>. O projeto representa o mais

---

<sup>60</sup> Idem, p. 519.

<sup>61</sup> ELIAS, Carlos Eduardo Stefen. *Imparcialidade dos árbitros*. 2014. Tese (Doutorado em Direito Processual) — Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. p. 159.

<sup>62</sup> SOUZA; SIROTA, op. cit., p. 521.

<sup>63</sup> BRASIL. Projeto de Lei n. 2486/2022. Senado Federal, aprovado em 20 de junho de 2024. Apresentação: 2022.

abrangente e tecnicamente elaborado marco normativo já proposto para a arbitragem tributária e aduaneira no ordenamento jurídico brasileiro, superando iniciativas anteriores como o PL n. 4.257/2019, que se limitava à modificação da Lei de Execuções Fiscais para admitir a via arbitral nos embargos à execução<sup>64</sup>. O PL 2486/2022, ao contrário, propõe um regime jurídico autônomo e completo, aplicável à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, abrangendo tributos, multas, juros, acréscimos legais e, de forma inovadora, as penalidades pecuniárias e não pecuniárias previstas na legislação aduaneira<sup>65</sup>.

### 3.1 O MODELO DE ARBITRAGEM PROPOSTO: INSTITUCIONAL VS. AD HOC

Uma das definições estruturais mais relevantes do PL 2486/2022 é a opção expressa e exclusiva pela arbitragem institucional, com vedação absoluta à arbitragem *ad hoc*<sup>66</sup>. Nos termos do art. 5º, V, do projeto, a arbitragem será necessariamente conduzida por câmara previamente credenciada pelo respectivo ente federado ou conselho federal, afastando qualquer possibilidade de procedimento regido exclusivamente pela vontade das partes sem supervisão institucional. Essa escolha não é acidental, ela responde diretamente aos desafios de imparcialidade, publicidade e controle institucional analisados no capítulo anterior, e encontra plena consonância com o modelo português, no qual o CAAD detém exclusividade na administração das arbitragens tributárias desde a instituição do Regime Jurídico de Arbitragem Tributária pelo Decreto-Lei n. 10/2011<sup>67</sup>.

A opção pelo modelo institucional confere ao procedimento arbitral tributário uma estrutura de governança que a arbitragem *ad hoc* simplesmente não seria capaz de oferecer no contexto de uma relação jurídica que envolve o Poder Público. Como observam Pinho e Rodrigues, a experiência portuguesa demonstrou que a vinculação obrigatória a um centro institucional dotado de regulamento próprio, lista de árbitros e órgão deontológico foi condição necessária para que a arbitragem tributária adquirisse legitimidade perante o Fisco, os contribuintes e a sociedade<sup>68</sup>. O PL 2486/2022 incorpora essa lição ao exigir o

---

<sup>64</sup>CARVALHO FILHO, A. de Sousa. Arbitragem tributária: uma hipótese de implementação no Brasil. Brasília: UniCEUB, 2020. p. 80-81.

<sup>65</sup> BRASIL. PL n. 2486/2022, art. 1º, §§ 1º e 2º.

<sup>66</sup> Idem, art. 5º, V.

<sup>67</sup> PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 144.

<sup>68</sup> PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; RODRIGUES, Roberto de Aragão Ribeiro. Arbitragem tributária: perspectivas para o direito brasileiro. Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP, Rio de Janeiro, v. 21, n. 3, set./dez. 2020. p. 282.

credenciamento prévio das câmaras, atribuindo a cada ente federado a competência para estabelecer os critérios de credenciamento por ato administrativo próprio<sup>69</sup>.

### **3.2 OBJETO DA ARBITRAGEM: QUESTÕES DE FATO, QUESTÕES DE DIREITO E OS LIMITES DA ARBITRABILIDADE**

O PL 2486/2022 adota solução abrangente quanto ao objeto da arbitragem, permitindo que tanto questões de fato quanto questões de direito sejam submetidas ao juízo arbitral, desde que não envolvam a constitucionalidade de normas jurídicas ou discussão sobre lei em tese<sup>70</sup>. Essa delimitação é tecnicamente precisa e reflete a posição doutrinária majoritária: O árbitro tributário não é instância de controle de constitucionalidade, papel reservado ao Poder Judiciário, mas pode e deve resolver as controvérsias sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária ao caso concreto, inclusive com força de coisa julgada. O art. 1º, §5º do projeto é explícito ao conferir ao árbitro a condição de "juiz de fato e de direito", com sentença não sujeita a recurso ou homologação judicial<sup>71</sup>.

Há, contudo, limitações materiais relevantes. O projeto veda expressamente a prolação de sentença arbitral cujos efeitos prospectivos resultem, direta ou indiretamente, em regime especial, diferenciado ou individual de tributação<sup>72</sup>. Essa vedação é tecnicamente necessária para preservar a isonomia tributária e evitar que a via arbitral se transforme em instrumento de obtenção de tratamentos fiscais privilegiados. Tampouco podem ser objeto de arbitragem créditos sobre os quais já haja decisão judicial transitada em julgado, ou aqueles para os quais haja reconhecimento inequívoco do débito pelo sujeito passivo<sup>73</sup>. A delimitação criteriosa do objeto arbitrável é precisamente o que distingue o PL 2486/2022 de propostas anteriores e o aproxima da maturidade técnica do modelo lusitano.

### **3.3 A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DURANTE O PROCEDIMENTO ARBITRAL**

Um dos pontos mais relevantes do projeto para a segurança jurídica do procedimento é o tratamento conferido à suspensão da exigibilidade do crédito tributário. O art. 9º do PL 2486/2022 estabelece que a celebração do compromisso arbitral suspende automaticamente a tramitação dos processos administrativos e das ações judiciais que tenham por objeto os

---

<sup>69</sup> BRASIL. PL n. 2486/2022, art. 2º, §1º, IV e VI.

<sup>70</sup> Idem, art. 5º, §1º.

<sup>71</sup> Idem, art. 1º, §5º.

<sup>72</sup> Idem, art. 5º, §2º.

<sup>73</sup> Idem, art. 1º, §§ 3º e 4º.

créditos incluídos na arbitragem, impedindo também o fluxo do prazo de prescrição intercorrente durante esse período<sup>74</sup>. Trata-se de previsão fundamental para a viabilidade prática do instituto: sem a suspensão da exigibilidade, o contribuinte estaria simultaneamente sujeito ao procedimento arbitral e à cobrança executiva do mesmo crédito, o que tornaria a via arbitral economicamente irracional.

O projeto articula, ainda, os efeitos da sentença arbitral sobre os processos suspensos de forma tecnicamente cuidadosa. Proferida a sentença e expirado o prazo para a ação anulatória sem seu ajuizamento, os processos administrativos e as ações judiciais de conhecimento são extintos; as execuções fiscais, por sua vez, são extintas, mantidas ou adaptadas conforme o resultado, extinção total, manutenção integral ou atualização parcial das certidões de dívida ativa, respectivamente<sup>75</sup>. Essa arquitetura normativa resolve um dos problemas mais delicados da arbitragem tributária: a articulação entre o procedimento arbitral e os meios de cobrança já instaurados.

### **3.4 COMPARAÇÃO COM O DIREITO PORTUGUÊS**

#### **3.4.1 O CAAD COMO MODELO INSTITUCIONAL DE REFERÊNCIA**

Portugal instituiu a arbitragem tributária em 2011 por meio do Decreto-Lei n. 10/2011, que criou o Regime Jurídico de Arbitragem Tributária e estabeleceu o Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) como única instituição autorizada a administrar os procedimentos arbitrais tributários em território português<sup>76</sup>. O modelo português é institucional por definição: não existe arbitragem tributária ad hoc em Portugal, e a Administração Tributária está vinculada a priori à opção que o contribuinte tomar, não podendo recusar a constituição do tribunal arbitral nas matérias previstas na Portaria n. 112-A/2011<sup>77</sup>. Essa característica, a vinculação compulsória do Fisco à via arbitral quando o contribuinte a requerer, foi reconhecida pelo Tribunal Constitucional português como elemento que distingue a arbitragem tributária lusitana da arbitragem voluntária comum, conferindo-lhe natureza *sui generis*<sup>78</sup>.

O CAAD é dotado de cinco órgãos de controle, com destaque para o Conselho Deontológico, responsável por assegurar a independência e imparcialidade dos árbitros,

---

<sup>74</sup> Idem, art. 9º, *caput* e §1º.

<sup>75</sup> Idem, art. 9º, §3º, I e II.

<sup>76</sup> PINHO; RODRIGUES, op. cit., p. 283. Decreto-Lei português n. 10, de 20 de janeiro de 2011.

<sup>77</sup> Portaria portuguesa n. 112-A/2011, de 22 de março de 2011, art. 3º, n. 1.

<sup>78</sup> Tribunal Constitucional de Portugal. Acórdão n. 244/2018, 1ª Secção, ponto 9.

elaborar o código deontológico aplicável e pronunciar-se sobre a lista de árbitros<sup>79</sup>. A existência de um órgão regulador específico para a conduta dos árbitros tributários, inexistente no modelo brasileiro proposto, é um dos elementos de maior sofisticação do sistema português e representa lacuna que o legislador brasileiro precisará endereçar na regulamentação do PL 2486/2022.

### **3.4.2 RESULTADOS EMPÍRICOS E CELERIDADE PROCESSUAL**

Os dados empíricos do modelo português são o argumento mais contundente em favor da arbitragem tributária como política pública. Enquanto um litígio pelas vias ordinárias da justiça fiscal portuguesa tem duração média de 5,4 anos, o procedimento arbitral perante o CAAD resolve-se em média em quatro meses e meio<sup>80</sup>. Entre 2011 e 2018, foram processados 3.711 processos fiscais no CAAD, com taxa crescente de adesão por parte dos contribuintes<sup>81</sup>. Nuno Villa-Lobos, presidente do CAAD, enumera nove vantagens comprovadas da arbitragem tributária portuguesa, entre as quais a diminuição dos custos de litigância para o Estado e para os contribuintes, a democratização do acesso à justiça arbitral tributária, a antecipação das arrecadações da receita fiscal, a redução de custos financeiros para os contribuintes e a elevação da qualidade das decisões pela especialização dos árbitros<sup>82</sup>.

O PL 2486/2022 assimila essa lição ao fixar prazos processuais rigorosos: prazo máximo de 60 dias úteis para prolação da sentença após o encerramento da instrução, e prazo máximo de 12 meses entre a instituição da arbitragem e o encerramento da fase de instrução, prorrogável uma única vez por acordo das partes<sup>83</sup>. Trata-se de marcos temporais que, se observados, representariam uma transformação radical em relação à duração média atual do contencioso tributário brasileiro, estimada em mais de uma década até o trânsito em julgado<sup>84</sup>.

### **3.4.3 PONTOS DE DIVERGÊNCIA E DESAFIOS PARA A IMPLEMENTAÇÃO BRASILEIRA**

A comparação entre os dois modelos revela, contudo, pontos de divergência relevantes que o Brasil precisará equacionar. O primeiro diz respeito à descentralização: enquanto

<sup>79</sup> CARVALHO FILHO, op. cit., p. 94-95.

<sup>80</sup> PETIZ, Joana. Processos fiscais: arbitragem resolve em 4,5 meses, Estado demora 5,4 anos. Dinheiro Vivo, 2021. Disponível em: <https://www.dinheirovivo.pt>. Acesso em: 26 mai. 2026.

<sup>81</sup> VASCONCELOS, Rita Alexandra Agostinho. Arbitragem tributária em Portugal. Dissertação (Mestrado em Ciências Empresariais) — ISEG, Lisboa, 2019. p. 14.

<sup>82</sup> VILLA-LOBOS, Nuno. A prova das nove vantagens. Revista de Arbitragem Tributária, n. 4. Lisboa: CAAD, jan. 2016. p. 5.

<sup>83</sup> BRASIL. PL n. 2486/2022, art. 12, III e IV.

<sup>84</sup> CARVALHO FILHO, op. cit., p. 83.

Portugal opera com uma única instituição nacional, o CAAD, o PL 2486/2022 adota modelo federativo, atribuindo a cada ente da federação a competência para credenciar câmaras e estabelecer as hipóteses arbitráveis por ato administrativo próprio<sup>85</sup>. Essa descentralização, embora necessária no contexto do federalismo fiscal brasileiro, cria o risco de fragmentação normativa e de tratamentos heterogêneos entre os entes, o que pode comprometer a previsibilidade e a segurança jurídica, que são precisamente os ativos mais valiosos do instituto.

O segundo ponto de divergência relevante é o incentivo à adesão. O PL 2486/2022 prevê, de forma inovadora, a redução escalonada das multas tributárias em favor do contribuinte que opte pela arbitragem: 60% de redução se requerida nos primeiros quinze dias após a ciência do auto de infração, 30% se requerida antes da decisão administrativa de primeira instância, e 10% se requerida antes da decisão de segunda instância<sup>86</sup>. Esse mecanismo de incentivo não tem paralelo no modelo português, mas responde a uma realidade brasileira específica: a necessidade de tornar a via arbitral economicamente atraente para o contribuinte em um sistema no qual o litígio prolongado é, muitas vezes, estratégia deliberada. A ausência de mecanismo análogo em Portugal foi em parte compensada pela devolução integral da taxa de arbitragem ao contribuinte em caso de procedência total do pedido, solução que o PL brasileiro não replica<sup>87</sup>.

#### **4. A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM MATÉRIA ADUANEIRA**

O direito aduaneiro ocupa posição singular no ordenamento jurídico brasileiro. Embora frequentemente tratado como ramo do direito tributário, apresenta particularidades que o distinguem estruturalmente das demais matérias fiscais: suas normas regem o fluxo de mercadorias, pessoas e capitais nas fronteiras do país, articulando exigências tributárias com obrigações de natureza comercial, logística e internacional de forma indissociável<sup>88</sup>. É justamente essa densidade técnica e a dinâmica acelerada das operações de comércio exterior que tornam o contencioso aduaneiro especialmente inadequado para a lentidão estrutural do Poder Judiciário brasileiro, e especialmente promissor para a via arbitral.

---

<sup>85</sup> BRASIL. PL n. 2486/2022, art. 2º, caput.

<sup>86</sup> Idem, art. 33, I, II e III.

<sup>87</sup> PASINATTO, Ana Paula; VALLE, Maurício Dalri Timm do. Arbitragem tributária: breve análise luso-brasileira. RJLB, ano 3, n. 6, 2017. p. 1056.

<sup>88</sup> CARREIRA, Tatiana Scaranello. A arbitragem como método alternativo de solução de conflitos em matéria tributária e aduaneira no Brasil. Dissertação (Mestrado em Direito) — FGV Direito SP, São Paulo, 2024. p. 14-15.

A arbitragem aduaneira não é, aliás, novidade histórica no Brasil. O Decreto n. 2.647/1860, que consolidou o Regulamento das Alfândegas e Mesas de Rendas, já previa expressamente o instituto para dirimir conflitos oriundos das aduanas, contemplando matérias como a qualificação de mercadorias importadas, equivalente à atual classificação fiscal, e questões envolvendo mercadorias sujeitas a direitos *ad valorem*, precursores do moderno debate sobre valoração aduaneira<sup>89</sup>. Que o Brasil do Século XIX tenha sido capaz de institucionalizar a arbitragem aduaneira e que o Brasil do Século XXI ainda discuta sua viabilidade é, por si só, uma demonstração eloquente do retrocesso normativo que a matéria experimentou ao longo das décadas.

#### **4.1 AS ESPECIFICIDADES EM LIDES ADUANEIRAS**

##### **4.1.1 VALORAÇÃO ADUANEIRA: O ACORDO DE VALORAÇÃO DO GATT**

A valoração aduaneira constitui uma das fontes mais expressivas de litígios no comércio exterior brasileiro. Trata-se da definição do valor sobre o qual incidirão os tributos aduaneiros na importação, matéria regulada internacionalmente pelo Acordo de Valoração Aduaneira do GATT (AVA/GATT), incorporado ao ordenamento brasileiro pelo Decreto n. 1.355/1994. O acordo estabelece que o valor aduaneiro deve corresponder, em regra, ao valor de transação da mercadoria importada, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelo comprador ao vendedor estrangeiro<sup>90</sup>.

A complexidade da matéria decorre do fato de que a Receita Federal frequentemente questiona os valores declarados pelos importadores, lançando mão de métodos alternativos de valoração quando entende que o preço declarado não reflete o valor real da transação. Por anos, um dos pontos mais litigiosos foi a inclusão das despesas de capatazia, movimentação da carga no porto, na base de cálculo dos tributos incidentes na importação, posição sustentada pela Receita Federal em clara contrariedade ao disposto no AVA/GATT. O tema abarrotou o Poder Judiciário por décadas e somente foi pacificado administrativamente em 2022, com a edição da Instrução Normativa RFB n. 2.090/2022, que reconheceu a exclusão dessas despesas do valor aduaneiro<sup>91</sup>. Casos como esse evidenciam como disputas de alta complexidade técnica, que demandam conhecimento de direito internacional, acordos

---

<sup>89</sup> Idem, p. 17-18. BRASIL. Decreto n. 2.647, de 18 de setembro de 1860. Regulamento das Alfândegas e Mesas de Rendas, arts. 559 e 570.

<sup>90</sup> BRASIL. Decreto n. 1.355, de 30 de dezembro de 1994. Promulga a Ata Final que incorpora os resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT. Acordo de Valoração Aduaneira, art. 1º.

<sup>91</sup> CARREIRA, op. cit., p. 111-112. BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa RFB n. 2.090, de 2022.

multilaterais e práticas do comércio exterior, não encontram no Judiciário generalista o foro adequado para sua resolução célere.

#### **4.1.2 CLASSIFICAÇÃO FISCAL (NCM)**

A classificação fiscal de mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é outra fonte perene de conflitos aduaneiros, com impacto direto sobre a carga tributária incidente nas operações de importação. A NCM adota o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH), de base internacional, e sua aplicação ao caso concreto exige do intérprete conhecimento técnico que vai muito além do direito: abrange química, física, engenharia, biologia e as mais variadas especialidades científicas, a depender da mercadoria em análise<sup>92</sup>. A divergência entre o enquadramento proposto pelo importador e o sustentado pela autoridade aduaneira pode resultar em autuações milionárias, retenção da mercadoria no recinto alfandegado e início de processo administrativo ou judicial que se prolonga por anos.

O diagnóstico do contencioso judicial tributário elaborado pelo INSPER para o Conselho Nacional de Justiça identificou a classificação fiscal de mercadorias como uma das matérias com maior potencial de arbitrabilidade, o que não surpreende: trata-se de questão eminentemente fática e técnica, sem qualquer controvérsia sobre lei em tese, cujo deslinde depende da análise das características físicas, químicas e funcionais do produto<sup>93</sup>. Não por coincidência, o Regulamento das Alfândegas de 1860 já contemplava justamente essa matéria como elegível para a via arbitral, a história oferece, aqui, um argumento que o direito contemporâneo não pode ignorar.

#### **4.2 IMPACTO NA CADEIA LOGÍSTICA: ARMAZENAGEM, DEMURRAGE E O CUSTO DA DEMORA**

O litígio aduaneiro tem uma característica que o distingue radicalmente do contencioso tributário convencional: seus efeitos econômicos se materializam em tempo real, independentemente do desfecho jurídico da disputa. Quando a autoridade aduaneira retém uma mercadoria no recinto alfandegado durante o despacho de importação, o importador suporta, dia após dia, os custos de armazenagem cobrados pelo terminal portuário e o demurrage, sobrestadia, exigido pela empresa armadora pelo uso prolongado do contêiner

---

<sup>92</sup> Idem, p. 110-111.

<sup>93</sup> CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa. Brasília: INSPER/CNJ, 2022. p. 87.

além do prazo contratual<sup>94</sup>. Esses valores podem superar, em poucos dias, o montante do próprio tributo em disputa, criando uma assimetria econômica que, na prática, inviabiliza o exercício do direito de defesa pelo contribuinte.

A consequência mais perversa desse cenário é que o importador frequentemente se vê diante de uma escolha irracional do ponto de vista jurídico, mas racional do ponto de vista econômico: ceder à autuação fiscal, mesmo que injusta, para liberar a mercadoria e evitar a acumulação de custos logísticos, ou resistir e ver seu negócio inviabilizado pela demora processual<sup>95</sup>. A celeridade da arbitragem, com prazo máximo de 60 dias úteis para a sentença após o encerramento da instrução, nos termos do PL 2486/2022, oferece resposta estrutural a esse problema, permitindo que o conflito seja resolvido em prazo compatível com a dinâmica do comércio exterior.

#### **4.3 O ÁRBITRO ESPECIALIZADO COMO GARANTIA DE SEGURANÇA JURÍDICA NAS LIDES ADUANEIRAS**

A especialização técnica do árbitro, apontada no capítulo introdutório como uma das principais vantagens estruturais da arbitragem, assume no contexto aduaneiro dimensão ainda mais crítica. As lides aduaneiras exigem do julgador domínio simultâneo de múltiplos sistemas normativos, o direito tributário interno, o direito aduaneiro, o direito do comércio internacional, os acordos multilaterais no âmbito da OMC e da OMA, além de conhecimento técnico sobre as mercadorias objeto da controvérsia<sup>96</sup>. Nenhum juiz generalista, por mais competente que seja, pode acumular esse repertório de forma sistemática.

O árbitro tributário-aduaneiro, escolhido pelas partes precisamente em função de sua especialização, oferece ao processo decisório uma qualidade técnica que o Poder Judiciário simplesmente não está estruturado para prover de forma rotineira. Heleno Taveira Torres identificou como especialmente adequadas à arbitragem as controvérsias que envolvem bases de cálculo presumidas ou dependentes de arbitramento, preços de transferência, valor aduaneiro e qualificação de mercadorias, todas matérias nas quais a busca pela verdade material exige expertise que transcende o conhecimento jurídico convencional<sup>97</sup>. A sentença arbitral proferida por especialista nesses temas não apenas resolve o caso concreto com mais

---

<sup>94</sup> CARREIRA, op. cit., p. 22-23.

<sup>95</sup> Idem, p. 23-24.

<sup>96</sup> Idem, p. 109-110.

<sup>97</sup> TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes. Revista ABDT, Rio de Janeiro, 2003. p. 51-53.

qualidade técnica, ela contribui para a formação de uma jurisprudência arbitral especializada que pode, progressivamente, reduzir a litigiosidade estrutural na matéria.

#### **4.4 A TRANSNACIONALIDADE E OS TRATADOS INTERNACIONAIS: O PAPEL DA OMC E DA OMA**

O comércio internacional opera segundo regras elaboradas no âmbito de organismos multilaterais, notadamente a Organização Mundial do Comércio (OMC) e a Organização Mundial das Aduanas (OMA), que estabelecem padrões de classificação, valoração e procedimentos aduaneiros aceitos pelos Estados membros. O Brasil é signatário dos principais acordos administrados por esses organismos, entre eles o já mencionado AVA/GATT, o Acordo sobre Facilitação do Comércio e o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias<sup>98</sup>. A aplicação correta desses instrumentos ao caso concreto pressupõe, do julgador, não apenas o conhecimento do texto normativo, mas compreensão do contexto negocial em que foram produzidos e dos precedentes interpretativos desenvolvidos pelos organismos que os administram.

O árbitro especializado em comércio exterior está em posição estruturalmente superior à do magistrado estadual para conduzir esse tipo de análise. Enquanto o Poder Judiciário local aplica o direito internacional por meio de um processo de internalização que frequentemente resulta em interpretações divergentes dos parâmetros fixados pela OMC e pela OMA, o árbitro com formação específica na área pode construir sua decisão em diálogo direto com os standards interpretativos internacionalmente aceitos<sup>99</sup>. Não é exagero afirmar, nesse sentido, que a arbitragem aduaneira especializada tem o potencial de aproximar o Brasil dos compromissos que assumiu no plano multilateral, tornando a aplicação das normas de comércio exterior mais previsível, coerente e alinhada aos parâmetros internacionais, o que representa ganho não apenas para os litigantes, mas para a credibilidade do país como destino de investimentos e parceiro comercial.

#### **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O percurso analítico desenvolvido ao longo deste artigo permite concluir, com segurança jurídica e respaldo empírico, que a arbitragem tributária é não apenas juridicamente viável no ordenamento brasileiro, mas estruturalmente necessária diante da magnitude da crise que assola o contencioso fiscal do país. O diagnóstico é inequívoco: com mais de 27

---

<sup>98</sup> CARREIRA, op. cit., p. 108-109.

<sup>99</sup> Idem, p. 108.

milhões de execuções fiscais ativas, taxa de congestionamento de 87,8% e prazo médio de tramitação que ultrapassa uma década, o modelo judicial generalista demonstrou ser sistematicamente incapaz de oferecer ao contribuinte e ao Fisco a resposta que a complexidade técnica e a escala numérica das disputas tributárias exigem.

A análise dos fundamentos teóricos do instituto evidenciou que a arbitragem combina, em sua estrutura, os atributos que o contencioso fiscal mais demanda: celeridade procedimental, especialização técnica dos julgadores e força vinculante das decisões. A superação dos principais obstáculos doutrinários à sua implementação, a indisponibilidade do crédito tributário e o princípio da legalidade estrita, revelou-se possível a partir da distinção precisa entre a indisponibilidade do crédito em si e a disponibilidade do procedimento pelo qual se resolve a controvérsia sobre ele. A arbitragem não transaciona o crédito tributário: oferece, antes, um caminho alternativo e tecnicamente qualificado para resolver a disputa sobre sua existência ou extensão.

O estudo do PL 2486/2022 demonstrou que o legislador brasileiro incorporou, de forma tecnicamente madura, as lições extraídas da experiência comparada, em particular do modelo português do CAAD. A opção pelo modelo exclusivamente institucional, a delimitação criteriosa do objeto arbitrável, a previsão de suspensão automática da exigibilidade do crédito e o sistema escalonado de incentivos à adesão constituem avanços concretos que aproximam o projeto de uma regulação funcional e legítima. Ao mesmo tempo, a comparação com o direito português evidenciou desafios que o Brasil ainda precisará enfrentar: o risco de fragmentação normativa decorrente do modelo federativo de credenciamento e a ausência de órgão deontológico específico para os árbitros tributários, elementos que o CAAD consolidou como pilares de sua credibilidade ao longo de mais de uma década de operação.

No domínio aduaneiro, a pesquisa revelou uma dimensão adicional de urgência. A especificidade técnica das lides que envolvem valoração aduaneira e classificação fiscal (NCM), combinada aos efeitos econômicos imediatos da retenção de mercadorias, custos de armazenagem e demurrage que frequentemente superam o valor do tributo em disputa, torna o contencioso aduaneiro o campo no qual as vantagens estruturais da arbitragem se manifestam de forma mais evidente e mais urgente. A história reforça esse diagnóstico: o Brasil do Século XIX foi capaz de institucionalizar a arbitragem aduaneira; retomar esse caminho, agora sobre

bases normativas e doutrinárias consolidadas, é obrigação que o ordenamento jurídico contemporâneo não pode mais postergar.

Em síntese, a arbitragem tributária não representa uma alternativa ao Poder Judiciário, mas sua complementação racional, a oferta de um método estruturalmente mais adequado para um tipo específico de conflito cuja complexidade técnica e cuja escala numérica extrapolam a capacidade de resposta do modelo judicial vigente. Sua implementação bem-sucedida no Brasil dependerá, em larga medida, da qualidade da regulamentação que se seguirá à aprovação do PL 2486/2022, da seriedade com que se enfrentarão os desafios de imparcialidade, publicidade e delimitação do objeto arbitrável, e da disposição institucional de aprender com a experiência comparada, sem ignorar as peculiaridades do federalismo fiscal e da cultura jurídica brasileira.

## REFERÊNCIAS

ALVIM, José Eduardo Carreira. **Direito arbitral**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

ARENHART, Sérgio Cruz. **Breves observações sobre o procedimento arbitral**. Revista Eletrônica Jus Navigandi, 2005.

BACELLAR, Roberto Portugal. **Mediação e Arbitragem**. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição Federal de 1988**.

BRASIL. Decreto n. 1.355, de 30 de dezembro de 1994. **Promulga a Ata Final que incorpora os resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT**. Acordo de Valoração Aduaneira, art. 1º. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1994.  
BRASIL. Decreto n. 2.647, de 18 de setembro de 1860. **Regulamento das Alfândegas e Mesas de Rendas**.

BRASIL. Decreto Federal n. 10.025, de 20 de setembro de 2019.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**.

BRASIL. Lei n. 9.307, de 23 de setembro de 1996. **Dispõe sobre a arbitragem**.

BRASIL. Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. **Dispõe sobre a Administração Tributária Federal**. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 19 mar. 2007.

BRASIL. Lei n. 13.129, de 26 de maio de 2015. Altera a Lei n. 9.307, de 23 de setembro de 1996, para ampliar o âmbito de aplicação da arbitragem.

BRASIL. Projeto de Lei n. 2486/2022. **Senado Federal**, aprovado em 20 de junho de 2024.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). **Nota SEI nº 33/2024/COAGED/CDA/PGDAU/PGFN-MF**. Citada no âmbito do Processo TC 010.169/2024-5 (Acórdão nº 2437/2024-TCU - Plenário). Relator: Ministro Walton Alencar Rodrigues. Brasília: TCU, Plenário, 2024.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa RFB n. 2.090, de 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Relatório de Auditoria Operacional no Contencioso Tributário Federal** (Processo TC 038.047/2019-5). Relator: Ministro Bruno Dantas. Brasília: TCU, Plenário, 2020.

CAPELLETTI, Mauro et al. **Acesso à justiça**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.

CARMONA, Carlos Alberto. **Arbitragem e Administração Pública: primeiras reflexões sobre a arbitragem envolvendo a administração pública**. Revista Brasileira de Arbitragem, ano XIII, n. 51, jul./ago./set. 2016.

CARMONA, Carlos Alberto. **Arbitragem e processo: um comentário à Lei n. 9.307/96**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CARREIRA, Tatiana Scaranello. **A arbitragem como método alternativo de solução de conflitos em matéria tributária e aduaneira no Brasil**. 2024. Dissertação (Mestrado em Direito) - FGV Direito SP, São Paulo, 2024.

CARVALHO FILHO, A. de Sousa. **Arbitragem tributária: uma hipótese de implementação no Brasil**. Brasília: UniCEUB, 2020

CASTILHO, Ian Fernandes de. **Arbitragem tributária: aspectos teóricos e possibilidade jurídica**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, [s. l.], v. 7, n. 9, jul./dez. 2019.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). **Panorama do CARF em 2024 e Perspectivas para 2025**. Brasília: Ministério da Fazenda, CARF, 2024. Disponível em: <https://www.machadomeyer.com.br/pt/inteligencia-juridica/publicacoes-ij/tributario-ij/panorama-do-carf-em-2024-e-perspectivas-para-2025-parte-1>. Acesso em: 26 maio 2026.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa**. Brasília: INSPER/CNJ, 2022.  
CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Justiça em Números 2023 (ano-base 2022)**. Brasília: CNJ, 2023. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/08/justica-em-numeros-2023.pdf>. Acesso em: 26 maio 2026.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Justiça em Números 2024 (ano-base 2023)**. Brasília: CNJ, 2024. Seção "Desafio das Execuções Fiscais". Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/06/desafio-das-execucoes-fiscais-recorte-do-justica-em-numeros-2024.pdf>. Acesso em: 26 maio 2026.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Da arbitragem e seu conceito categorial**. Revista de Arbitragem e Mediação, v. 16, abr./jun. 2019.

ELIAS, Carlos Eduardo Stefen. **Imparcialidade dos árbitros**. 2014. Tese (Doutorado em Direito Processual) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

ELIAS, Cristiano et al. **Desjudicialização da cobrança de tributos: a aplicação dos meios alternativos de resolução de conflitos no âmbito do processo tributário**. Revista da AJURIS, Porto Alegre, v. 45, n. 145, dez. 2018.

FERNANDES, Gustavo. **Arbitragem e Administração Pública: da hostilidade à gradual aceitação**. In: MELO, Leonardo de Campos et al. (Coords.). A reforma da arbitragem. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Solución Convencional de Conflictos en el Ámbito Tributario: Una Propuesta Concreta**. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). Direito Tributário Internacional Aplicado. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

GARCIA, Flávio Amaral. **A escolha dos árbitros e das câmaras arbitrais: licitar ou não?** Revista Direito do Estado, 21 abr. 2016.

GIANNETTI, Leonardo Varella. **Arbitragem no direito tributário brasileiro: possibilidade e procedimentos.** 2017. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2017.

MOREIRA, Vitor Luz et al. **Desafios da arbitragem com a Administração Pública.** In: ARBITRAGEM tributária: desafios institucionais e a experiência portuguesa. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

OLIVEIRA, Bruno Bastos de. **Arbitragem tributária: gatilho para racionalização do contencioso fiscal e a consequente promoção do desenvolvimento econômico nacional.** 2018. Tese (Doutorado em Ciências Jurídicas) - Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2018.

PARENTE, Eduardo de Albuquerque. **Seria a arbitragem tributária uma alternativa para "desafogar" o judiciário?** In: MASCITTO, Andréa et al. (Org.). Arbitragem tributária: desafios institucionais e a experiência portuguesa. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

PASINATTO, Ana Paula et al. **Arbitragem tributária: breve análise luso-brasileira.** RJLB, ano 3, n. 6, 2017.

PETIZ, Joana. **Processos fiscais: arbitragem resolve em 4,5 meses, Estado demora 5,4 anos.** Dinheiro Vivo, 2021. Disponível em: <https://www.dinheirovivo.pt>. Acesso em: 26 mai. 2026.

PINHO, Humberto Dalla Bernardina de et al. **Arbitragem tributária: perspectivas para o direito brasileiro.** Revista Eletrônica de Direito Processual - REDP, Rio de Janeiro, v. 21, n. 3, set./dez. 2020.

PINHO, Humberto Dalla Bernardina de et al. **Código de processo civil: quais as perspectivas para a justiça brasileira?** In: ALMEIDA, Diogo Assumpção Rezende de et al. (Coords.). A mediação no novo código de processo civil. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

PISCITELLI, Tathiane et al. **Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa.** 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

PORTUGAL. Decreto-Lei nº 10, de 20 de janeiro de 2011. **Regime Jurídico de Arbitragem Tributária.**

PORTUGAL. Portaria nº 112-A/2011, de 22 de março de 2011.

PORTUGAL. Tribunal Constitucional. **Acórdão nº 244/2018**, 1ª Secção.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Decreto nº 46.245, de 19 de fevereiro de 2018.**

ROCHA, Sérgio André. **Da lei à Decisão: A Segurança Jurídica Tributária Possível na Pós Modernidade.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

SÃO PAULO (Estado). **Decreto nº 64.356, de 31 de julho de 2019.**

SÃO PAULO (Município). **Decreto Municipal nº 59.963, de 2020.**

SCHMIDT, Gustavo da Rocha. **Arbitragem na Administração Pública.** Curitiba: Editora Juruá, 2018.

SCHREIBER, Anderson. **Desafios da arbitragem no âmbito da Administração Pública.** In: ARBITRAGEM tributária: desafios institucionais e a experiência portuguesa. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

SOUZA, Fernando Freire Lula de et al. **O "árbitro tributário": questões práticas sobre o árbitro na arbitragem tributária.** In: ARBITRAGEM tributária: desafios institucionais e a experiência portuguesa. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

TORRES, Heleno Taveira. **Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes.** Revista ABDT, Rio de Janeiro, 2003.

VASCONCELOS, Rita Alexandra Agostinho. **Arbitragem tributária em Portugal.** 2019. Dissertação (Mestrado em Ciências Empresariais) - ISEG, Lisboa, 2019.

VILLA-LOBOS, Nuno. **A prova das nove vantagens.** Revista de Arbitragem Tributária, n. 4. Lisboa: CAAD, jan. 2016.