

## A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA FISCAL

Gustavo Carrile da Silva

Mestre em Direito Tributário Comparado pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

Artigo recebido em 04.06.2024 e aprovado em 30.08.2024.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Dados da litigiosidade tributária no Brasil 3 A arbitragem tributária e os direitos dos contribuintes e cidadãos 4 A arbitragem em matéria tributária e desenvolvimento 5 O modelo português: pressupostos e resultados 6 Conclusões 7 Referências.

RESUMO: O presente artigo tem como objetivo discorrer sobre o cenário macro do contencioso tributário no Brasil e como, dentro desse cenário, a arbitragem em matéria tributária pode ser útil como instrumento para a melhoria desse ambiente e, conseqüentemente, para o desenvolvimento socioeconômico do país. Mais especificamente, pretende-se avaliar se a instituição da arbitragem para resolução de conflitos em matéria tributária pode ser usada como instrumento de política fiscal para tal fim.

PALAVRAS-CHAVE: Direito tributário. Solução de litígios. Arbitragem. Política fiscal. Desenvolvimento.

## TAX ARBITRATION IN BRAZIL AS A TAX POLICY INSTRUMENT

CONTENTS: 1 Introduction 2 Data on tax litigation in Brazil 3 Tax arbitration and the rights of taxpayers and citizens 4 Tax arbitration and development 5 The Portuguese model: assumptions and results 6 Conclusions 7 References.

ABSTRACT: The present paper aims to discuss the macro scenario of tax litigation in Brazil and how, within this scenario, arbitration in tax matters can be useful as an instrument for improving this environment and, consequently, for the socioeconomic development of the country. More specifically, it is intended to assess whether the institution of arbitration for the resolution of disputes in tax matters can be used as an instrument of fiscal policy for this purpose.

KEYWORDS: Tax law. Dispute resolution. Arbitration. Tax policy. Development.

## 1 INTRODUÇÃO

O instituto da arbitragem como forma de solução de conflitos sobre direitos patrimoniais disponíveis já vem sendo utilizado no Brasil há mais de 25 anos nos casos de litígios entre particulares, desde a promulgação da Lei n. 9.307/1996 (conhecida como “Lei de Arbitragem”), mas não sem percalços. Desde a sua instituição, a arbitragem foi objeto de questionamentos por supostamente violar o direito de acesso ao Poder Judiciário previsto no inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal, segundo o qual a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito. Instado a se manifestar, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade da mencionada Lei n. 9.307/1996, em 2001, no processo de homologação de Sentença Estrangeira (SE) 5.206.

A possibilidade de uso da arbitragem para resolução de litígios envolvendo a administração pública também tem tido o seu processo evolutivo. Embora algumas leis esparsas previssem que determinados contratos envolvendo a administração pública pudessem ter os litígios solucionados pela via arbitral<sup>1</sup>, apenas em 2015 houve a alteração da Lei n. 9.307/1996, pela Lei n. 13.129/2015, para incluir previsão expressa de utilização da arbitragem pela administração pública. Selma Lemes<sup>2</sup> aponta como positiva a inclusão, em 2015, de referida previsão expressa na Lei de Arbitragem, dado o seu caráter pedagógico para torná-la em sintonia com as leis especiais, além de trazer mais conforto ao administrador público e contribuir para afastar eventuais problemáticas geradas pelo Tribunal de Contas da União (TCU).

Conforme afirmamos, apenas em 2015 houve a alteração da Lei n. 9.307/1996, pela Lei n. 13.129/2015, para incluir previsão expressa de utilização da arbitragem pela administração pública. Antes, porém, em 2011, o Estado de Minas Gerais já previa a adoção do juízo arbitral para a solução de litígio em que o Estado fosse parte<sup>3</sup>, tendo sido seguido pelos Estados do Rio de Janeiro<sup>4</sup> e de

1. Conforme art. 23-A da Lei n. 8.987/1995 (regime de concessão de serviços públicos), incluído pela Lei n. 11.196/2005, e art. 11, III, da Lei n. 11.079/2004 (parceria público-privada).

2. LEMES, Selma. Arbitragem e administração pública: passado, presente e futuro. In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tania Carvalhais (org.). *Arbitragem em direito público*. Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2019. p. 84.

3. Lei Estadual n. 19.477/2011.

4. Decreto n. 46.245/2018.

São Paulo<sup>5</sup>, que também regulamentaram essa forma de resolução de conflitos envolvendo a administração pública, para citar alguns exemplos.

Ainda que não haja disposição clara sobre a possibilidade de utilização desse meio na seara tributária, é certo que a ampliação da utilização da arbitragem envolvendo a administração pública é um importante passo, que abre caminhos para a aplicação do instituto em casos de litígios fiscais.

O presente artigo tem como objetivo discorrer sobre o cenário macro do contencioso tributário no Brasil e como, dentro desse cenário, a arbitragem em matéria tributária pode ser útil como instrumento para a melhoria desse ambiente e, conseqüentemente, para o desenvolvimento socioeconômico do país. Mais especificamente, pretende-se avaliar se a instituição da arbitragem para resolução de conflitos em matéria tributária pode ser usada como instrumento de política fiscal para tal fim.

No desenvolvimento do trabalho, serão analisados dados que refletem o cenário do contencioso em matéria tributária em nosso país, em especial aqueles relacionados ao volume de processos, tempo de duração dos casos e o congestionamento do Poder Judiciário. Também serão abordados os direitos dos pagadores de tributos, seja como contribuintes, seja como cidadãos, e a importância do processo tributário aos contribuintes, para garantia desses direitos, e ao Estado, para aprimorar a arrecadação e a execução de suas atividades.

Além disso, abordaremos os efeitos que julgamentos céleres, de qualidade e que promovam segurança jurídica podem ter para o desenvolvimento socioeconômico do Brasil. Será tratado, ainda, sobre o sistema de arbitragem tributária adotado em Portugal, tido como um *case* internacional de sucesso, a fim de avaliar o ambiente que envolveu a sua criação e quais os efeitos e resultados gerados.

Assim, por meio do presente artigo, pretende-se refletir sobre a forma como a arbitragem pode contribuir para a solução de litígios em matéria tributária e, conseqüentemente, com o descongestionamento do Poder Judiciário, servindo como um instrumento de política fiscal para melhoria do ambiente jurídico e como forma de desenvolvimento.

Como delimitação do tema do presente trabalho, fala-se em arbitragem como um meio alternativo de solução de conflitos entre as partes em substituição

---

5. Decreto n. 65,356/2019.

à estrutura do Poder Judiciário. Parte-se do pressuposto de que não existem óbices à criação do instituto da arbitragem em matéria tributária no Brasil, ou seja, não se pretende discutir neste artigo a disponibilidade ou a indisponibilidade do crédito tributário, ou então discorrer sobre a necessidade ou não de alterações constitucionais ou em legislação ordinária ou complementar para a implementação da arbitragem tributária em nosso país.

Ademais, a arbitragem que aqui se pretende tratar é aquela usada para solução de conflitos internos e que envolve a aplicação da legislação brasileira aos seus contribuintes e não aquela arbitragem ligada aos litígios de caráter internacional prevista em acordo para evitar dupla tributação, mais precisamente na Cláusula 25 da Convenção Modelo da OCDE.

Por fim, ainda dentro do recorte temático que se propõe, importa comentar que o presente artigo não tem a intenção de discutir um modelo específico para a arbitragem, quais seriam os locais para a sua instituição, quem seriam os julgadores ou em que fase processual ela seria instaurada dentro do rito de constituição e cobrança do crédito tributário.

## 2 DADOS DA LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL

De acordo com dados do Conselho Nacional de Justiça (CNJ)<sup>6</sup>, a maior parte dos processos de execução no Poder Judiciário é composta pelas execuções fiscais, que representam 65% do estoque em trâmite de processos em fase de execução. Esses processos são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, representando aproximadamente 35% do total de casos pendentes e congestionamento de 90% em 2021.

Ainda conforme o mesmo estudo do CNJ<sup>7</sup>, o tempo médio de tramitação do processo de execução fiscal baixado no Poder Judiciário é de 6 anos e 11 meses.

Já nos termos de levantamento feito pela PGFN, em 2017, o estoque de dívida ativa da União somava R\$ 2 trilhões, mas naquele ano apenas R\$ 26,1 bilhões foram recuperados (correspondentes a 1,08%), e, desse montante recuperado,

6. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em números 2022*. Brasília, DF: CNJ, 2022. p. 164.

7. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em números 2022*. Brasília, DF: CNJ, 2022. p. 175.

somente R\$ 5,28 bilhões o foram em execução forçada<sup>8</sup>, o que comprova a ineficiência da execução fiscal como medida para recuperação do crédito tributário.

No Brasil, temos um nível extremamente elevado de litígio tributário, que leva à ineficiência, do que resulta o ajuizamento de inúmeras demandas judiciais que buscam a satisfação de créditos tributários de valores inferiores aos próprios custos do poder público<sup>9</sup>. A ineficiência fica ainda mais evidenciada, quando se analisa que 35% da dívida ativa se referem a dívidas de menor potencial arrecadatório e valores prescritos<sup>10</sup>.

Em parte, o alto número de demandas tributárias em nosso país encontra explicação na elevada complexidade do ordenamento jurídico tributário, que decorre da edição constante de normas legais e, principalmente, infralegais por mais de 5.000 entes federados, somada a um ambiente de insegurança<sup>11</sup>. O uso de conceitos indeterminados na legislação certamente contribui para o litígio, na medida em que tanto fisco quanto contribuintes possuem interpretações legítimas sobre o alcance da norma, cabendo ao Judiciário ser o moderador da disputa.

Numa situação em que o contribuinte discuta uma cobrança administrativa e seja o perdedor na disputa, ocasionando o ajuizamento de execução fiscal por parte do fisco, o tempo médio para a solução do caso costuma ser de 16 anos (oito no processo administrativo e mais oito para a execução fiscal)<sup>12</sup>.

A demora excessiva no julgamento de casos tributários pode ser muito bem ilustrada na conclusão da “tese do século”, que envolve a discussão sobre a incidência de PIS e Cofins sobre o ICMS. Sem considerar o tempo de tramitação nas instâncias inferiores, apenas no Supremo Tribunal Federal, o processo<sup>13</sup>

---

8. OLIVEIRA, Bruno Bastos de. *Arbitragem tributária: racionalização e desenvolvimento econômico no Brasil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 24.

9. ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Notas sobre litigiosidade tributária e *compliance* cooperativo no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 40, p. 443, 2018.

10. PISCITELLI, Tathiane. Arbitragem no direito tributário: uma demanda do Estado democrático de direito. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 123.

11. ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Notas sobre litigiosidade tributária e *compliance* cooperativo no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 40, p. 443-444, 2018.

12. ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Notas sobre litigiosidade tributária e *compliance* cooperativo no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 40, p. 444, 2018.

13. Recurso Extraordinário 574.706.

demorou mais de 13 anos para ser julgado, desde o reconhecimento de repercussão geral em 2008 até a conclusão dos embargos de declaração em 2021.

Da análise dos dados anteriores, percebe-se o elevado nível de judicialização da matéria tributária no Brasil e o quanto ela contribui para o entupimento, o congestionamento e a morosidade do Poder Judiciário nacional. Diante de tal ineficiência, inclusive arrecadatória, os métodos alternativos de resolução de litígios, dos quais a arbitragem é parte, ganham força, nem tanto para solucionar os problemas por completo, mas sim para complementar e, ao menos em parte, mitigar os principais defeitos, servindo de porta de acesso alternativa.

### **3 A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA E OS DIREITOS DOS CONTRIBUINTE E CIDADÃOS**

A Constituição Federal brasileira de 1988 dispõe que a República Federativa do Brasil, enquanto Estado Democrático de Direito, tem, dentre seus fundamentos, a cidadania<sup>14</sup> e a dignidade da pessoa humana<sup>15</sup>. Estabelece, ainda, os objetivos fundamentais da nossa República, destacando-se a construção de uma sociedade livre, justa e solidária<sup>16</sup>.

Avançando um pouco mais no texto constitucional, já no que respeita aos cidadãos que buscam realizar pleitos perante a administração pública e o Poder Judiciário, importa também mencionar que nossa Constituição determina que a todos, nos âmbitos judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação<sup>17</sup>. Ademais, convém ressaltar, ainda, que a manutenção da segurança jurídica é protegida no texto constitucional<sup>18</sup>, assim como a vedação ao tratamento desigual, em matéria tributária, entre aqueles que se encontrem em situação equivalente<sup>19</sup>.

Tais fundamentos, objetivos, garantias e princípios constitucionais delineiam a noção de cidadania no Brasil e o seu exercício pelos brasileiros, para que possam ter uma vida digna, com a proteção da Justiça, que deve ser célere, segura e eficiente. E tudo isso deve ser garantido pelo Estado brasileiro.

14. Art. 1º, II, CF/1988.

15. Art. 1º, III, CF/1988.

16. Art. 3º, I, CF/1988.

17. Art. 5º, LXXVII, CF/1988.

18. Art. 103-A, § 1º, CF/1988.

19. Art. 150, II, CF/1988.

Sabe-se que, para a promoção da segurança, do bem-estar social e da justiça, o Estado deve buscar recursos, os quais são originados essencialmente das receitas primárias, ou seja, decorrentes dos tributos, em especial os impostos, desvinculados e destinados a custear as atividades gerais do Estado. É preciso, portanto, que o Estado seja rápido, eficiente e coerente no processo de cobrança e arrecadação de tributos.

De outro lado, os contribuintes têm o direito de pagar o tributo correto, justo, representado pela quantia adequada prevista em lei e nada além disso, do que resultam litígios em matéria tributária.

Assim, percebe-se que os processos que discutem matéria tributária representam um importante papel na promoção das atividades do Estado e da garantia dos direitos dos cidadãos. De um lado, agilizam a obtenção das receitas necessárias para a consecução de suas atividades e o custeamento de suas despesas; enquanto, por outro, servem de instrumento aos cidadãos e contribuintes para o exercício de seu direito de pagar o tributo justo e correto na hipótese de entenderem ser a cobrança descabida.

A conclusão de um processo deve, ainda, servir como meio de pacificação, promoção de segurança e da igualdade, permitindo que contribuintes e cidadãos tenham o conhecimento das decisões e das interpretações, como forma de orientar as suas condutas no contexto do recolhimento de tributos e na tomada de decisões econômicas. Os julgamentos, por sua vez, devem ser consistentes com o direito posto, fundamentados, e devem garantir a segurança jurídica, evitando decisões díspares sobre um mesmo fato, o que gera grande insegurança.

Salvo hipóteses de má-fé, muitos contribuintes possuem recursos e não se opõem ao pagamento do tributo justo. Mas justamente em razão da complexa legislação tributária e da falta de uniformidade nas decisões, deixam de efetuar o recolhimento no momento oportuno e se socorrem de processos judiciais para buscar uma decisão justa que diga o quanto de tributo é devido. Dada a morosidade do sistema processual, isso faz com que a arrecadação também seja prejudicada.

Até mesmo por isso é que a qualidade e a tecnicidade na condução e no julgamento de um processo de natureza tributária são de extrema relevância, em especial por envolverem muitas vezes operações com questões complexas contábeis, societárias, regulatórias, financeiras, cambiais, internacionais etc.

Diante desse cenário e dos dados sobre a litigiosidade tributária expostos no item 2, quer-nos parecer que o processo tributário atual não vem cumprindo o seu papel constitucional. Com efeito, a grande quantidade de casos que entope o Poder Judiciário, a demora e a ineficiência impedem o regular exercício dos direitos fundamentais dos cidadãos e dos contribuintes e dificultam o trabalho do Estado brasileiro na arrecadação de recursos necessários às suas atividades e à promoção dos seus objetivos e fundamentos constitucionais. Além disso, a falta de técnica nas decisões e de uniformidade contribuem para a criação de um ambiente de grande insegurança jurídica que incentiva a judicialização, ocasionando um indesejado círculo vicioso.

É necessária, portanto, a realização de alguma mudança nesse mecanismo, e a adoção da arbitragem pode ser um instrumento hábil na implementação dessa mudança e processo de quebra de paradigma.

#### **4 A ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E DESENVOLVIMENTO**

O inciso II do art. 3º da Constituição Federal estabelece que a República brasileira tem como um dos objetivos garantir o desenvolvimento nacional, e, em diversas outras passagens, o texto constitucional faz referência à importância de se assegurar o desenvolvimento econômico e social no Brasil.

Uma das formas que o Estado possui para incentivar o desenvolvimento é o aporte de recursos em projetos e políticas públicas com tal fim, e, para isso, a arrecadação eficiente de recursos é essencial. Além disso, o Estado também pode garantir o desenvolvimento econômico por meio de políticas que não necessariamente utilizem muitos recursos públicos, mas que criem um ambiente favorável para o incremento do ambiente de negócios, que facilite o investimento, a celebração de contratos, a contratação de empregados, e tudo isso passa por um sistema jurídico que garanta o respeito aos contratos, à propriedade, e que seja célere e eficaz.

A demora na solução de litígios tributários tem graves consequências para as relações jurídicas e econômicas, o que acarreta a perda da competitividade do País<sup>20</sup>. Acarreta também grandes prejuízos à ordem constitucional econômica, fundada na livre-iniciativa e na livre concorrência, na medida em que os proces-

---

20. ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Notas sobre litigiosidade tributária e *compliance* cooperativo no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 40, p. 444, 2018.

tos executivos resultantes de infrações longínquas muitas vezes não resultam na satisfação do crédito<sup>21</sup>. De fato, não há como o contexto da alta litigiosidade ser compatível com a concepção de um ambiente propício ao implemento de políticas públicas que visem ao desenvolvimento do País<sup>22</sup>.

Na área concorrencial, a demora na solução de litígios decorrente do congestionamento produz grave dano à livre concorrência, notadamente às sociedades que cumprem suas obrigações tributárias e que acabam concorrendo com outras que protelam o pagamento por meio de estratégias em processos administrativos e judiciais<sup>23</sup>.

Nesse sentido, a adoção da arbitragem tributária no Brasil pode contribuir para a celeridade e a eficiência arrecadatória. Como menciona Tathiane Piscitelli<sup>24</sup>, a receita tributária é fundamental para a existência do Estado como conhecemos, na medida em que assegura a manutenção das instituições, e, nesse ponto, deve-se buscar a eficiência arrecadatória. Prossegue a autora afirmando que a adoção de métodos alternativos é bastante útil, pois resulta em soluções mais rápidas de litígios e tem o efeito de aumentar, de forma eficiente, a arrecadação<sup>25</sup>. A eficiência que pode ser trazida com a arbitragem tem o potencial de incrementar a arrecadação sem a majoração da carga tributária, o que sufocaria ainda mais o cidadão e o empreendedor.

Ainda no que se refere à celeridade, além de melhorar as atividades do Estado pela arrecadação mais eficiente, o método mais ágil da arbitragem também pode contribuir para a melhoria do ambiente de negócios e, conseqüentemente,

- 
21. ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Notas sobre litigiosidade tributária e *compliance* cooperativo no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 40, p. 444, 2018.
  22. OLIVEIRA, Bruno Bastos de. *Arbitragem tributária: racionalização e desenvolvimento econômico no Brasil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 17.
  23. NOLASCO, Rita Dias; LIMA, Osvaldo Antonio de. Arbitragem tributária: a experiência portuguesa e os desafios para sua implementação. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 108.
  24. PISCITELLI, Tathiane. Arbitragem no direito tributário: uma demanda do Estado democrático de direito. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 124-125.
  25. PISCITELLI, Tathiane. Arbitragem no direito tributário: uma demanda do Estado democrático de direito. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 125.

para o desenvolvimento econômico. Isso porque a longa demora na solução de processos tributários traz consigo grandes custos de litigiosidade para o Estado e para os contribuintes, que precisam manter em suas demonstrações financeiras grandes volumes de passivos tributários e provisões durante muitos anos e que podem ser impeditivos para a realização de transações, obtenção de financiamentos, realização de investimentos. Muitas das vezes são exigidas garantias que perduram décadas atreladas a processos, gerando custos para sua manutenção e o impedimento para o uso dos bens dados em garantia em outras operações comerciais. As perdas de oportunidade são enormes.

Outra questão que pode ser mais bem aprimorada com a adoção da arbitragem é a referente à qualidade e à tecnicidade das decisões em matéria tributária. Sabe-se que, no Brasil, as varas especializadas em temas da Fazenda Pública são escassas e limitadas a grandes centros urbanos, de forma que, na maioria das vezes, juízes afeitos a questões de direito civil ou penal são instados a resolver temas tributários de alta complexidade. Assim, as sentenças produzidas nesse tipo de método alternativo, que é a arbitragem, podem ter maior qualidade do que aquelas produzidas no âmbito do Poder Judiciário, já que produzidas por profissionais com alto grau de especialização, que são referências em suas áreas de atuação e com formações complementares em contabilidade, economia e ciências afins.

O protagonismo da arbitragem na qualidade das decisões deve contribuir para a formação de repertório jurisprudencial mais coerente e coeso. A arbitragem, ao tornar a arrecadação mais eficiente e garantir o amplo acesso a uma Justiça mais célere, certamente contribuirá para a segurança jurídica do sistema tributário, em especial do processual tributário, na medida em que permitirá maior cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade das normas, três ideais vinculados à teoria da segurança jurídica de Humberto Ávila<sup>26</sup>. Cria-se, assim, um sentimento de confiança no sistema, favorecendo a transparência, os negócios e os investimentos, e melhorando a relação entre fisco e contribuinte.

Outro problema da excessiva duração do processo tributário é o fato de que a delonga entre a prática da infração pelo contribuinte e a respectiva sanção do Estado enfraquece o *enforcement*, reduzindo as chances de correção de com-

---

26. ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

portamento do contribuinte<sup>27</sup>. Isso se soma à falta de qualidade dos julgados e de uniformidade nas decisões. Nesse sentido, a adoção da arbitragem em matéria tributária, que traz uma decisão correta, de qualidade e rápida, pode contribuir para o aprimoramento da segurança jurídica advinda da uniformidade e da qualidade, com o conhecimento do sistema, além de fomentar o *compliance* tributário por parte do contribuinte.

Percebe-se, portanto, que, diante do triste cenário que envolve o contencioso tributário brasileiro e dos transtornos que os longos litígios podem trazer ao Estado, aos cidadãos e aos contribuintes, a adoção da prática da arbitragem para a solução de processos tributários tem o potencial de contribuir para a melhoria do ambiente, trazendo eficiência na arrecadação e mais segurança jurídica na relação jurídico-tributária. Tudo isso para que o Brasil possa cumprir seu papel constitucional e fomentar o desenvolvimento nacional.

## 5 O MODELO PORTUGUÊS: PRESSUPOSTOS E RESULTADOS

Um importante paradigma a se analisar é a experiência portuguesa na instituição da arbitragem tributária. Isso porque o estudo do sistema adotado e utilizado em Portugal fornece elementos relevantes para avançarmos nas discussões, valendo apontar que o país demonstrou pioneirismo ao disciplinar a arbitragem nessa matéria<sup>28</sup>.

Os anos que precederam a instituição da arbitragem em matéria tributária em Portugal remetem à crise do *subprime* nos Estados Unidos da América em 2007-2008, com repercussões globais, em especial na Europa, notadamente em Portugal, Itália, Espanha, Grécia e Irlanda, países que passaram a apresentar grandes déficits e tiveram um relevante aumento da taxa de desemprego, com reflexos em muitos deles até os dias de hoje.

Em Portugal, especificamente, o impacto da crise culminou em 2011 com um pedido de assistência econômica e financeira a três grandes instituições: Comissão Europeia, Banco Central Europeu e Fundo Monetário Internacional,

27. ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Notas sobre litigiosidade tributária e *compliance* cooperativo no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 40, p. 444, 2018.

28. NOLASCO, Rita Dias; LIMA, Osvaldo Antonio de. Arbitragem tributária: a experiência portuguesa e os desafios para sua implementação. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 114.

o que ficou conhecido como *Troika*. Foi elaborado um programa que obrigou Portugal a adotar um conjunto de medidas orçamentárias bastante restritivas com impactos socioeconômicos diversos na economia e na população<sup>29</sup>. Diante da crise, o grande endividamento e a dificuldade de obtenção de receitas por meio de empréstimos fizeram com que Portugal sentisse a necessidade de fomentar a arrecadação tributária, de maneira mais célere e eficiente, o que, dentre outros itens, foi objeto de política estabelecida pela *Troika*.

Ao mesmo tempo, outros problemas ligados à Justiça fiscal portuguesa desencadearam um anseio por mudanças na estrutura do contencioso em matéria fiscal. Dentre os problemas, Nuno Villa-Lobos, presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (órgão em Portugal que abriga a arbitragem tributária), cita<sup>30</sup>:

- crescimento exponencial do volume de pendências judiciais nos tribunais tributários do Estado;
- desfasamento entre a oferta e a procura;
- efeito negativo ao nível do prazo médio de decisão;
- instalação de uma litigância de massas;
- sobrecarga de trabalho dos juízes dos tribunais tributários;
- complexidade crescente do direito fiscal.

Fato é que o cenário que precedeu a implementação da arbitragem em matéria tributária não difere muito do atual cenário brasileiro. Grande volume de processos de longa duração, com alto custo para a administração pública e eficiência questionável na recuperação do crédito tributário, somado a um ambiente macroeconômico de déficit público e alto nível de desemprego, que poderia ser melhorado com um modelo mais célere e eficiente.

29. RODRIGUES, Vanessa; DIZ, Henrique; DOS-SANTOS, Maria José Palma Lampreia. O Projeto *Troika* em Portugal: *media*, resiliência e vulnerabilidade. *Palavra Chave*, v. 20, n. 1, p.184-212, 2017. Disponível em: <http://www.scielo.org.co/pdf/pacla/v20n1/o122-8285-pacla-20-01-00184.pdf>. Acesso em: 22 dez. 2021.

30. VILLA-LOBOS, Nuno. Arbitragem tributária: a experiência portuguesa. *Arbitragem tributária: experiência portuguesa e desafios para implantação no Brasil*, evento realizado pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 19 set. 2017. Disponível em: [https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/nuno\\_apresentacao\\_nvl\\_-\\_vf\\_-\\_17-09-2017\\_o.pdf](https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/nuno_apresentacao_nvl_-_vf_-_17-09-2017_o.pdf). Acesso em: 22 dez. 2021.

Foi nesse contexto que se instituiu a arbitragem tributária em Portugal com os seguintes objetivos<sup>31</sup>:

- reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos;
- imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo; e
- reduzir a pendência dos processos nos tribunais administrativos e fiscais.

Dentre os objetivos, verificam-se a proteção dos sujeitos passivos, a redução de pendências nos tribunais e a maior celeridade, que são justamente os valores e fundamentos que a Constituição Federal brasileira buscou proteger.

Visando a conferir à arbitragem tributária a necessária celeridade processual, pretendeu-se adotar em Portugal um processo sem formalidades especiais, de acordo com o princípio da autonomia dos árbitros na condução do processo, com o estabelecimento de um limite temporal de seis meses para a emissão da decisão arbitral, com possibilidade de prorrogação por igual período<sup>32</sup>.

Passados dez anos da implementação da arbitragem tributária em Portugal, já existe uma grande amostra de dados e informações para se avaliarem os seus resultados, e uma das amostras do seu sucesso foi ter perpetuado sem retrocesso durante todo esse período e não sem algum reconhecimento.

Com efeito, sabe-se que o Poder Judiciário português é estabelecido dentro de um ordenamento jurídico europeu vinculado aos preceitos da União Europeia, que contempla a existência de um Tribunal de Justiça com o objetivo de garantir o respeito ao direito na interpretação e na aplicação dos tratados dentro do bloco. De modo geral, ao Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) são levadas demandas oriundas dos tribunais dos Estados-membros, a fim de garantir a aplicação do direito da União Europeia, e, evidentemente, existem requisitos a serem cumpridos para que um tribunal de um Estado-membro seja reconhecido e possa ter suas demandas discutidas no âmbito do Tribunal de Justiça.

---

31. Conforme o preâmbulo do Decreto-lei n. 10, de 20 de janeiro de 2011, que instituiu em Portugal o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária.

32. Conforme o preâmbulo do Decreto-lei n. 10, de 20 de janeiro de 2011, que instituiu em Portugal o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária.

E, de fato, após o advento da arbitragem em matéria tributária, discutiu-se se as demandas advindas do juízo arbitral tributário português (CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa) estariam aptas e cumpriam os requisitos para serem submetidas à apreciação do Tribunal de Justiça da União Europeia. Em 2013, no que ficou conhecido como “Caso Ascendi”<sup>33</sup>, o TJUE se pronunciou favoravelmente à admissão dos pedidos de reenvio prejudicial. No julgamento, o tribunal europeu entendeu terem sido cumpridos os requisitos do caráter obrigatório da jurisdição, do respeito ao contraditório, da independência e do caráter jurisdicional da decisão arbitral da ligação suficientemente forte a um Estado-membro<sup>34</sup>.

Em termos de duração do processo, em média, cada caso demora 4,5 meses para ser julgado no juízo arbitral em Portugal<sup>35</sup>. Ademais, dos processos tributários que entram no regime da arbitragem, 95,5% deles se encerram definitivamente com decisão arbitral e apenas 4,5% são arquivados ou revogados pela administração tributária<sup>36</sup>, o que mostra uma boa relação entre qualidade e eficiência das decisões.

Nuno Villa-Lobos, presidente do CAAD, enumera, ainda, nove vantagens da arbitragem tributária<sup>37</sup>, sendo: (i) diminuição dos custos de litigância para o Estado e para os contribuintes, pela celeridade na resolução de litígios; (ii) democratização do acesso à justiça arbitral tributária; (iii) devolução do valor integral da taxa de arbitragem para o contribuinte, em caso de procedência total do pedido; (iv) diminuição da duração média da resolução processual para os utilizadores dos tribunais tributários; (v) antecipação nas arrecadações da receita

33. TJUE, Processo C377/13, Decisão ECLI:EU:C:2014:1754, de 12.06.2014.

34. VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. A implementação da arbitragem tributária em Portugal: origens e resultados. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 43.

35. HAMMOUD, Leonardo Rocha. *Arbitragem tributária: a experiência portuguesa e a realidade brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 95-96.

36. VILLA-LOBOS, Nuno. Arbitragem tributária: a experiência portuguesa. *Arbitragem tributária: experiência portuguesa e desafios para implantação no Brasil*, evento realizado pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 19 set. 2017. Disponível em: [https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/nuno\\_apresentacao\\_nv1\\_-\\_vf\\_-\\_17-09-2017\\_o.pdf](https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/nuno_apresentacao_nv1_-_vf_-_17-09-2017_o.pdf). Acesso em: 22 dez. 2021.

37. VILLA-LOBOS, Nuno. Nota de abertura. A prova das nove vantagens. *Revista de Arbitragem Tributária*, Lisboa, n. 4, 2016.

fiscal; (vi) redução de custos financeiros para os contribuintes; (vii) garantia da qualidade das decisões pela especialização dos árbitros; (viii) “atração” de investimento econômico, pela previsibilidade de custos e do tempo de decisão dos litígios; e (ix) elevação da importância da jurisprudência arbitral tributária, com efeitos na atuação fiscal do Estado e dos contribuintes.

No que se refere à parte vencedora nos litígios submetidos à arbitragem, tem-se que, em Portugal, 60% dos casos são decididos em favor dos contribuintes e 40% em favor da administração tributária, índice semelhante ao levantado pela OCDE nas decisões de tribunais judiciais<sup>38</sup>.

Após mais de dez anos de arbitragem tributária em Portugal, a partir da análise dos pressupostos e dos resultados atingidos até o momento, é de se reconhecer os méritos, a seriedade e a importância desse instituto dentro do sistema português.

## 6 CONCLUSÕES

A partir da análise das informações acima, é possível aferir que, embora a Constituição Federal brasileira preveja que o Estado deve se fundar na cidadania e na dignidade da pessoa humana, objetivando a formação de uma sociedade justa, infelizmente o congestionamento do Poder Judiciário com demandas tributárias e a demora exagerada na solução de litígios fiscais dificultam ao Brasil o desempenho eficiente desse papel constitucional. Isso faz com que o princípio constitucional da duração razoável do processo também seja desrespeitado.

A demora na definição dos processos tributários torna ineficiente a arrecadação de recursos pelo Estado, prejudicando a consecução das atividades governamentais, além de prejudicar o regular desempenho das atividades dos contribuintes e cidadãos, o que resulta num entrave para o desenvolvimento econômico do País, que deve ser perseguido, nos termos do texto constitucional.

É nesse contexto que a arbitragem em matéria tributária pode vir a ser utilizada como instrumento de política fiscal, na medida em que se propõe a reduzir o tempo de duração do processo, trazendo consigo eficiência e segurança

---

38. FERREIRA, Rogério M. Fernandes. A arbitragem tributária. In: PARO, Giácomo; ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra; PASQUALIM, Roberto (coord.). *Estudos de arbitragem e transação tributária: desafios e perspectivas debatidos no 1º Congresso Internacional de Arbitragem Tributária*. São Paulo: Almedina, 2021. p. 146.

jurídica, permitindo que o Estado brasileiro aprimore a arrecadação de recursos e promova o desenvolvimento econômico previsto na Constituição Federal.

Viu-se, ainda, que existe caso internacional de sucesso na implementação de arbitragem como meio para solução de litígios tributários. Com efeito, o uso da arbitragem como meio de resolução do contencioso fiscal foi inserido no sistema português em momento de grave crise de déficit fiscal, desemprego e congestionamento do Poder Judiciário, tendo sido o tribunal arbitral reconhecido pela União Europeia como um mecanismo legítimo para solução de processos fiscais.

Após mais de dez anos, já existe uma amostra de dados suficientes para a confirmação do sucesso da arbitragem em matéria tributária criada em Portugal. Embora Brasil e Portugal tenham diferenças em termos de formação histórica, sistemas jurídicos e modelos políticos, percebem-se algumas semelhanças entre o atual cenário macroeconômico do Brasil e aquela situação econômica em que Portugal se encontrava, notadamente a dívida fiscal, o desemprego e o congestionamento do Poder Judiciário.

Por esse motivo, é que merece aprofundamento a discussão sobre o uso da arbitragem em matéria tributária em nosso país como mecanismo para a solução de controvérsias na seara fiscal. Evidentemente, existem diversas questões relevantes a serem aprofundadas, como a determinação do momento de instauração da arbitragem, as matérias passíveis de discussão, o juízo arbitral e a escolha dos árbitros, dentre outros, o que foge ao escopo do presente trabalho.

## 7 REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Notas sobre litigiosidade tributária e *compliance* cooperativo no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 40, p. 441-452, 2018.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CAHALI, Francisco José. *Curso de arbitragem: mediação, conciliação*, Resolução CNJ 125/2010. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

CAMPOS, Diogo de Leite. Certeza e direito tributário: a arbitragem. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado do direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e processo: um comentário à Lei n. 9.307/96*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CASSONE, Vittorio. Transação, conciliação e arbitragem no âmbito tributário: confronto entre os princípios constitucionais aplicáveis. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

CISOTTO, Liliane Bertelli Imura. A experiência portuguesa na arbitragem tributária e a viabilidade de replicá-la ao Brasil. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, v. 18, p. 89-117, 2019.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em números 2022*. Brasília, DF: CNJ, 2022.

DACOMO, Natalia De Nardi. *Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

DANIEL NETO, Carlos Augusto; RIBEIRO, Diego Diniz. Meios alternativos de composição de conflitos e sua incidência no âmbito da persecução do crédito tributário. In: ARAÚJO, Juliana Furtado; CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Inovações na cobrança do crédito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Transação e arbitragem no direito tributário: paranoia ou mistificação? In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 599-630.

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

FERREIRA, Rogério M. Fernandes. A arbitragem tributária. In: PARO, Giacomo; ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra; PASQUALIM, Roberto (coord.). *Estudos de arbitragem e transação tributária: desafios e perspectivas debatidos no 1º Congresso Internacional de Arbitragem Tributária*. São Paulo: Almedina, 2021.

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

GIANNETTI, Leonardo Varella; GODOI, Marciano Seabra de. Arbitragem e direito tributário brasileiro: a superação do dogma da indisponibilidade do crédito tributário. *Revista de Arbitragem Tributária*, n. 3, p. 41, jun. 2015.

HAMMOUD, Leonardo Rocha. *Arbitragem tributária: a experiência portuguesa e a realidade brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

HONDA, Hércio. Desafios para adoção da arbitragem tributária no Brasil. In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (org.). *Arbitragem em direito público*: Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2018.

LEMES, Selma. Arbitragem e administração pública: passado, presente e futuro. In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tania Carvalhais (org.). *Arbitragem em direito público*. Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2019.

LEMES, Selma. *Arbitragem na administração pública*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

MASCITTO, Andréa. Sistema “multiportas” de disputas tributárias no Brasil: há espaço para a arbitragem? In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (org.). *Arbitragem em direito público*. Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2018.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. A arbitragem em matéria tributária e o sistema normativo brasileiro. In: BOSSA, Gisele; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). *Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015*. São Paulo: Almedina, 2015.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias*. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

NOLASCO, Rita Dias; LIMA, Osvaldo Antonio de. Arbitragem tributária: a experiência portuguesa e os desafios para sua implementação. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

OLIVEIRA, Bruno Bastos de. *Arbitragem tributária: racionalização e desenvolvimento econômico no Brasil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

PISCITELLI, Tathiane. Arbitragem no direito tributário: uma demanda do Estado democrático de direito. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

RODRIGUES, Vanessa; DIZ, Henrique; DOS-SANTOS, Maria José Palma Lampreia. O Projeto *Troika* em Portugal: *media*, resiliência e vulnerabilidade. *Palavra Chave*, v. 20, n. 1, p.184-212, 2017. Disponível em: <http://www.scielo.org.co/pdf/pacla/v20n1/0122-8285-pacla-20-01-00184.pdf>. Acesso em: 22 dez. 2021.

SALUSSE, Eduardo Perez. Possibilidades e limites à transigibilidade do crédito tributário no âmbito do processo administrativo tributário. In: BOSSA, Gisele; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). *Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015*. São Paulo: Almedina, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Arbitragem em direito tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 9-22.

SKLAROWSKY, Leon Frejda. Arbitragem tributária. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

TONIN, Maurício Morais. *Arbitragem, mediação e outros métodos de solução de conflitos envolvendo o poder público*. São Paulo: Almedina, 2019.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro: teoria da Constituição financeira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

TORRES, Heleno Taveira. Novas medidas de recuperação de dívidas tributárias. *Consultor Jurídico*, 17 jul. 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jul-17/consultor-tributario-novas-medidas-recuperacao-dividas-tributarias>. Acesso em: 6 dez. 2021.

TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 86, p. 40-64, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco

Branco (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

VILLA-LOBOS, Nuno. Arbitragem tributária: a experiência portuguesa. *Arbitragem tributária: experiência portuguesa e desafios para implantação no Brasil*, evento realizado pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 19 set. 2017. Disponível em: [https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/nuno\\_apresentacao\\_nvl\\_-\\_vf\\_-\\_17-09-2017\\_o.pdf](https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/nuno_apresentacao_nvl_-_vf_-_17-09-2017_o.pdf). Acesso em: 22 dez. 2021.

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

VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. A implementação da arbitragem tributária em Portugal: origens e resultados. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.