

ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL E EM PORTUGAL

Visões do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos
de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do
Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP

COORDENADORES

Tathiane Piscitelli

Andréa Mascitto

André Luiz Fonseca Fernandes

AUTORES

André Luiz Fonseca Fernandes

Andréa Mascitto

Cristina Mari Funagoshi

Daniella Zagari

Fabio Tarandach

Francisco Nicolau Domingos

João Carlos Pietropaolo

Julia Mendes

Júlia Silva Araújo Carneiro

Leonardo Varella Giannetti

Luiz Fernando Dalle Luche Machado

Mateus Gripp

Paulo César Conrado

Phelipe Moreira Souza Frota

Priscila Faricelli

Reginaldo Angelo dos Santos

Renata Ferreira Leite

Stella Bittar Segalla

Tânia Carvalhais Pereira

Tathiane Piscitelli

Tércio Chiavassa

Blucher

FGV DIREITO SP

Arbitragem Tributária no Brasil e em Portugal

Visões do Grupo de Pesquisa
“Métodos Alternativos de Resolução
de Disputa em Matéria Tributária”

do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP

Blucher

Arbitragem Tributária no Brasil e em Portugal

Visões do Grupo de Pesquisa
“Métodos Alternativos de Resolução
de Disputa em Matéria Tributária”
do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP

Arbitragem Tributária no Brasil e em Portugal – Visões do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV Direito SP

© 2022 Tathiane Piscitelli; Andréa Mascitto; André Luiz Fonseca Fernandes (coordenadores)

Editora Edgard Blücher Ltda.

1ª edição – 2022

Diagramador: Romério Damascena

Capa: Laércio Flenic

Blucher

Rua Pedroso Alvarenga, 1245, 4º andar

04531-934 – São Paulo – SP – Brasil

Tel 55 11 3078-5366

contato@blucher.com.br

www.blucher.com.br

Segundo Novo Acordo Ortográfico, conforme 5. ed. do *Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa*, Academia Brasileira de Letras, março de 2009.

É proibida a reprodução total ou parcial por quaisquer meios sem autorização escrita da Editora.

Todos os direitos reservados pela Editora Edgard Blücher Ltda.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Angélica Ilacqua CRB-8/7057

Arbitragem Tributária no Brasil e em Portugal : visões do grupo de pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP / André Luiz Fonseca Fernandes...[et al] ; coordenado por Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, André Luiz Fonseca Fernandes. - São Paulo: Blucher, 2022. 238 p.

Bibliografia

ISBN (impresso): 978-65-5506-516-9

ISBN (e-book): 978-65-5506-517-6

Direito tributário – Brasil 2. Direito tributário - Portugal I. Fernandes, André Luiz Fonseca II. Piscitelli, Tathiane III. Mascitto, Andréa

22-1734

CDD 343

Índice para catálogo sistemático
1. Direito tributário

Arbitragem Tributária no Brasil e em Portugal

Visões do Grupo de Pesquisa
“Métodos Alternativos de Resolução
de Disputa em Matéria Tributária”
do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP

Coordenadores

Tathiane Piscitelli

Andréa Mascitto

André Luiz Fonseca Fernandes

Autores

André Luiz Fonseca Fernandes | Andréa Mascitto

Cristina Mari Funagoshi | Daniella Zagari | Fabio Tarandach

Francisco Nicolau Domingos | João Carlos Pietropaolo

Julia Mendes | Júlia Silva Araújo Carneiro

Leonardo Varella Giannetti | Luiz Fernando Dalle Luche Machado

Mateus Gripp | Paulo César Conrado

Phelipe Moreira Souza Frota | Priscila Faricelli

Reginaldo Angelo dos Santos | Renata Ferreira Leite

Stella Bittar Segalla | Tânia Carvalhais Pereira

Tathiane Piscitelli | Tércio Chiavassa

Coordenação

Tathiane Piscitelli

Professora da FGV DIREITO SP e Coordenadora do Núcleo de Direito Tributário da mesma instituição. Doutora e Mestre em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Coordenadora do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP.

Andréa Mascitto

Professora da Pós-Graduação da FGV DIREITO SP. Coordenadora Executiva do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da mesma instituição. Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Conselheira Consultiva do Instituto Brasileiro de Arbitragem e Transação Tributárias (IBATT). Membro do Comitê Brasileiro de Arbitragem (CBAR). Advogada em São Paulo.

André Luiz Fonseca Fernandes

Mestrando em Direito Tributário pela FGV DIREITO SP. Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Membro-Pesquisador do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV Direito SP. Advogado em SP.

Autores e autoras

Cristina Mari Funagoshi

Membro do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP e Advogada associada da área tributária de Pinheiro Neto Advogados.

Daniella Zagari

Advogada. Mestre em Direito Processual Civil pela Universidade de São Paulo (USP). Sócia da área tributária do escritório Machado Meyer.

Fabio Tarandach

Membro do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP. Associado de Pinheiro Neto Advogados.

Francisco Nicolau Domingos

Doutor em Direito Tributário pela Universidade da Extremadura – Espanha, registo na Universidade de Lisboa. Professor Adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Instituto Politécnico de Lisboa. Professor Auxiliar Convidado do Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE). Investigador integrado no Instituto Jurídico Português. Árbitro em matéria tributária junto do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD).

João Carlos Pietropaolo

Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito da Empresa pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Subprocurador-Geral do contencioso tributário-fiscal da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo. Membro do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP.

Julia Mendes

Pós-Graduanda em Direito Tributário pela FGV DIREITO SP. Advogada da área tributária do escritório Machado Meyer.

Júlia Silva Araújo Carneiro

Mestre em Direito Tributário pela FGV DIREITO SP. Procuradora do Estado do Rio de Janeiro. Membro do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP. Membro do projeto de pesquisa “Processo Administrativo, Judicial e Execução Fiscal do século XXI”, referente à linha de pesquisa “Macrovisão do Crédito Tributário” do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV DIREITO SP.

Leonardo Varella Giannetti

Doutor e Mestre em Direito Público pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Professor de cursos de pós-graduação em Direito Tributário do Instituto de Educação Continuada (IEC) PUC Minas. Membro do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP. Advogado em Belo Horizonte.

Luiz Fernando Dalle Luche Machado

Mestrando em Direito Tributário pela FGV DIREITO SP. Membro do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP. Advogado em São Paulo.

Mateus Gripp

Mestrando em Direito Constitucional Tributário e Bacharel em Direito, ambos pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Pós-Graduado em Direito Tributário pela FGV DIREITO SP. Membro do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP. Advogado do Mauler Advogados.

Paulo Cesar Conrado

Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professor do Mestrado Profissional da FGV DIREITO SP. Juiz federal em São Paulo. Coordenador acadêmico do Projeto de Pesquisa “Processo Administrativo, Judicial e de Execução Fiscal do século XXI”, da Linha de Pesquisa “Macrovisão do Crédito Tributário”, do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV DIREITO SP.

Phelipe Moreira Souza Frota

Mestre em Direito Tributário pela FGV DIREITO SP. Membro do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP. Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Campinas (PUC Campinas). Inscrito na Ordem dos Advogados do Brasil e de Portugal.

Priscila Faricelli de Mendonça

Mestre em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Sócia da área tributária de Demarest Advogados.

Reginaldo Angelo dos Santos

Advogado tributarista em São Paulo. Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP) e pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), e em Direito Empresarial pela FGV LAW. Formado em Arbitragem Tributária pela FGV LAW em Lisboa. Membro efetivo da Comissão Especial de Contencioso Tributário da OAB/SP. Membro do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP.

Renata Ferreira Leite

Advogada especialista em Direito Tributário pela FGV DIREITO SP. Aluna do Mestrado Profissional em Direito Tributário pela FGV DIREITO SP. Membro do grupo de pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP.

Stella Bittar Segalla

Aluna da graduação da FGV DIREITO SP. Membro do grupo de pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP.

Tânia Carvalhais Pereira

Coordenadora e Docente da Pós-Graduação de Direito Aduaneiro Europeu. Docente da cadeira de Fundamentos dos Impostos Especiais sobre o Consumo e Tributação Aduaneira na Pós-Graduação de Fiscalidade, de Contencioso Aduaneiro na Pós-Graduação de Contencioso Tributário e de Tributação Aduaneira no Mestrado de Direito Fiscal, na Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, escola de Lisboa. Assistente da Cadeira de Direito Fiscal na Licenciatura da mesma Faculdade. Membro do Grupo de Pesquisa “*Vienna Multi-Stakeholder Group on Improving Cross-Border Dispute Resolution: VAT and Disputes*”, do Institute for Austrian and International Tax Law, de Viena. Membro da International Network of Customs Universities

(INCU). Participou de vários projetos de investigação desenvolvidos no âmbito do *Réseau Odysseus*, Instituto de Estudos Europeus de Bruxelas, do *Social Science Research Center*, de Berlim, e do CEDIS da Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa. *Head of Tax* do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), onde exerce funções desde 2012, na área da arbitragem tributária. Júri das provas da fase oral do concurso de ingresso do 4º Curso de Formação de Magistrados dos Tribunais Administrativos e Fiscais e do Júri do Curso de Estágio Profissional de Acesso a Despachante Oficial 2020/2021. Coordenadora da revista *Arbitragem Tributária* e das obras *The Portuguese Tax Arbitration Regime* e *Temas de direito aduaneiro*. Entre as suas publicações sublinham-se as obras *Impostos Especiais de Consumo* (2016), *Guia da arbitragem tributária* (2018), em coautoria, e *Direito aduaneiro europeu – Vertente tributária* (2020). Distinguida pela *International Tax Review* como *Women in Tax Leaders* desde 2015.

Tércio Chiavassa

Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Tributário pela Università Degli Studi di Milano. Sócio do Pinheiro Neto Advogados.

Apresentação

O livro que o leitor e a leitora têm em mãos é resultado dos debates havidos ao longo de cinco anos no Grupo de Pesquisa Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária, do Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (FGV DIREITO SP). Durante esse período, ocorreram diversos eventos e debates, e pesquisas e produções bibliográficas de fôlego foram publicadas, sempre com o objetivo de incrementar as discussões sobre a redução da litigiosidade no Brasil e, em especial, no direito tributário.

Nesse contexto, o Grupo manteve um corpo coeso de pesquisadores dedicados a produzir textos curtos e reflexivos para a coluna *Pauta Fiscal*, do *JOTA*, exatamente sobre os tópicos anteriormente mencionados. Entre as temáticas, uma se destacou: a arbitragem tributária. O objetivo desta obra é compilar esses textos de modo a apresentar aos leitores e às leitoras um retrato coerente dos artigos publicados naquela coluna, mas não só. A obra também conta com textos especialmente produzidos para esta coletânea, tais como os de Tânia Carvalhais Pereira e Francisco Nicolau Domingos, dois grandes especialistas em arbitragem tributária portuguesa. Já os outros são reproduções de artigos publicados em outros espaços por membros do Grupo e têm como tópico central a arbitragem tributária. Em qualquer caso, sempre é possível encontrar a referência original em nota de rodapé.

Destaque-se, ainda, que todos os artigos são antecidos de uma breve apresentação, seja para contextualizar o debate em 2022 – já que muitos foram escritos em outro contexto –, seja para apresentar um pequeno resumo do que será dito a seguir.

O objetivo maior desta obra é continuar a divulgar a arbitragem tributária, de modo a influenciar o debate público e as reflexões acerca do tema. A compilação de todos esses textos e a extensão do livro mostram a importância desse debate e a urgência de ele ser realizado.

Boa leitura!

Os coordenadores

Sumário

ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL

- 1. Processo tributário pode ampliar formas de solução de conflitos: contencioso tributário brasileiro deve ser repensado 3**
Andréa Mascitto | Priscila Faricelli | Tathiane Piscitelli
- 2. Fazenda dá “pontapé inicial” para adoção de meios alternativos de resolução de conflitos: mudança de paradigma do confronto para o diálogo..... 9**
Tércio Chiavassa | Andréa Mascitto | Cristina Mari Funagoshi
- 3. Reflexões sobre a criação da arbitragem tributária no Brasil: subsídios para criação de um modelo brasileiro de arbitragem tributária..... 13**
Tathiane Piscitelli | Paulo César Conrado | Andréa Mascitto
- 4. Arbitragem tributária brasileira está no forno: iniciativa legislativa de 2019 abre espaço para a arbitragem tributária 17**
Andréa Mascitto | Tathiane Piscitelli | Priscila Faricelli
- 5. Qual seria o ato normativo adequado à introdução da arbitragem tributária no Brasil? Criação da arbitragem tributária23**
André Luiz Fonseca Fernandes | Phelipe Moreira Souza Frota
- 6. Viabilidade da implementação da arbitragem tributária no Brasil: matérias tributárias arbitráveis35**
Stella Bittar Segalla | Reginaldo Angelo dos Santos
- 7. A arbitragem tributária e o lançamento de ofício: momento da arbitragem tributária43**
André Luiz Fonseca Fernandes | Phelipe Moreira Souza Frota

8. **A arbitragem tributária poderia reconhecer indébito tributário e autorizar a restituição aos contribuintes?** Arbitragem tributária só para discutir débitos tributários já constituídos ou também para reconhecer indébito em favor dos contribuintes?53
Andréa Mascitto | André Luiz Fonseca Fernandes
9. **O recomendável diálogo entre os diferentes meios de solução de litígios tributários: diálogo entre meios de solução e reflexos na arbitrabilidade objetiva** 69
Paulo Cesar Conrado
10. **A prestação de garantia no processo arbitral tributário: alinhamento sistêmico deve nortear as hipóteses de exigência de garantia para solução de disputas na via arbitral**75
Paulo Cesar Conrado | Reginaldo Angelo dos Santos | Renata Ferreira Leite
11. **Garantia integral do crédito tributário e arbitragem tributária: as garantias e o acesso à instância arbitral tributária** 81
Daniella Zagari | Julia Mendes
12. **Qual seria o melhor local para a instauração de um tribunal arbitral no Brasil?** Operacionalização e *locus* da arbitragem tributária87
Leonardo Varella Giannetti | Luiz Fernando Dalle Luche Machado
13. **Quem pode figurar como árbitro na arbitragem tributária?** O difícil tema da escolha do árbitro 95
Leonardo Varella Giannetti | Luiz Fernando Dalle Luche Machado
14. **Sentença arbitral em litígios tributários – vinculação a precedentes e judicialização: seria desejável o controle judicial da sentença arbitral?**109
Paulo Cesar Conrado | Júlia Silva Araújo Carneiro | André Luiz Fonseca Fernandes | Phelipe Moreira Souza Frota
15. **Arbitragem tributária no Brasil: atividades e ideias do grupo de pesquisa da FGV Direito-SP e o Projeto de Lei n. 4.257/2019 – reflexões e sugestões ao PL n. 4.257/2019**.....117
André Luiz Fonseca Fernandes | Leonardo Varella Giannetti

16. **É hora da retomada da arbitragem tributária no Brasil: a importância de reacender o debate público no Congresso Nacional**129
Tathiane Piscitelli | Andréa Mascitto | André Luiz Fonseca Fernandes
17. **Primeiras considerações sobre a arbitragem especial tributária do Projeto de Lei n. 4.468/2020: notas sobre a “arbitragem especial tributária”** 133
André Luiz Fonseca Fernandes | Andréa Mascitto
18. **Um olhar para a arbitragem tributária: comparativo das propostas no Senado Federal, provocações e sugestões – Comparação, sugestões e provocações aos Projetos de Lei n. 4.257/2019 e 4.468/2020**..... 145
Tathiane Piscitelli | Andréa Mascitto | André Luiz Fonseca Fernandes
19. **Perspectivas acerca de uma futura arbitragem tributária brasileira: bom ambiente institucional para implementação da arbitragem tributária brasileira**171
Fabio Tarandach | Mateus Gripp
20. **Reforma tributária e solução de conflitos tributários entre entes federados: arbitragem tributária para resolver conflitos entre entes federativos**..... 177
João Carlos Pietropaolo

A EXPERIÊNCIA PORTUGUESA COM ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

21. **Arbitragem tributária em Portugal: subsídios para criação da arbitragem tributária no Brasil** 185
Tânia Carvalhais Pereira
22. **É possível limitar o direito ao recurso na arbitragem tributária? O RJAT e o recurso da decisão arbitral portuguesa**.....195
Francisco Nicolau Domingos
23. **Arbitragem tributária: como replicar o modelo português na realidade brasileira – Ideias resultantes da comparação das realidades brasileira e portuguesa**..... 205
Priscila Faricelli de Mendonça

ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL

1. Processo tributário pode ampliar formas de solução de conflitos: contencioso tributário brasileiro deve ser repensado

Andréa Mascitto
Priscila Faricelli
Tathiane Piscitelli

*Este artigo foi publicado em 2017, ano de fundação do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP, dedicado a métodos alternativos (ou adequados) de solução de controvérsias em direito tributário.*¹

Tem-se nele a tônica do pensamento e da atuação do Grupo desde então: a preocupação com os diversos problemas do contencioso tributário brasileiro e a constatação de que a adoção de modelos alternativos (ou adequados) de solução de tal contencioso constitui exigência do Estado Social e Democrático de Direito instituído pela Constituição de 1988. Mais recentemente, a necessidade de reforma do contencioso tributário foi não apenas ratificada, mas também destacada, pelo:

- *Relatório de pesquisa do Insper que analisou/comparou dados brasileiros com os de outros países, concluindo pela “disfuncionalidade do sistema tributário brasileiro em relação aos padrões internacionais”;*²
- *Grupo formado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) e pela Receita Federal do Brasil (RFB) para produzir um diagnóstico das disputas entre*

1 Cf. MASCITTO, Andréa; FARICELLI, Priscila; PISCITELLI, Tathiane. Processo tributário pode ampliar formas de solução de conflitos. *JOTA*, 5 jul. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-jul-05/opiniao-area-tributaria-ampliar-formas-solucao-conflitos>. Acesso em: 22 ago. 2021.

2 Cf. INSPER. Contencioso tributário no Brasil: relatório 2019 – ano de referência 2018. Jul. 2020. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso_tributario_Relatorio2019_092020_v2.pdf. Acesso em: 22 ago. 2021.

Fisco e contribuintes e criar um Código de Processo Tributário, a ser enviado ao Congresso Nacional e ao Supremo Tribunal Federal (STF);³ e

- *Ajuizamento em 2021, pelo partido Rede Sustentabilidade, da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) n. 786/DF, que pediu ao STF o reconhecimento de um estado de coisas inconstitucional do sistema tributário brasileiro, principalmente porque, tal como estruturado, ele gera desigualdades sociais e econômicas (a referida ADPF é similar a uma ação proposta em 2020 pela Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital – Fenafisco – que não chegou a ser conhecida em razão de ilegitimidade processual ativa).⁴*

Cabe ressaltar que, tendo em vista as sugestões mencionadas no artigo para trazer maior racionalidade e coerência às disputas tributárias, muito se avançou. É o que se pode verificar em relação:

- *ao Negócio Jurídico Processual (NJP) e à melhora no diálogo entre a administração tributária e os sujeitos passivos: com a edição, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), das Portarias PGFN n. 33, 360, 375, 515 e 742, todas de 2018, que passaram a permitir, entre outras medidas, a negociação de garantias, e, no âmbito da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo (PGE), da Portaria do Subprocurador-Geral do Contencioso Tributário-Fiscal (SUBGCTF) n. 14/2021, que autoriza a celebração de NJP para produção de prova pericial, escolha de perito e forma de pagamento do expert. Como se vê no artigo, medidas relacionadas a garantias e perícias são relevantes porque lidam com grandes gargalos nas demandas judiciais tributárias;*

3 Cf. GRANER, Fabio; OLIVON, Beatriz; BACELO, Joice. CNJ quer código de processo para contencioso fiscal. *Valor Econômico*, 28 jan. 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/01/27/cnj-quer-codigo-de-processo-para-contencioso-fiscal.ghtml>. Acesso em: 22 ago. 2021.

4 Cf. MAIA, Flávia. Rede pede que STF declare o sistema tributário brasileiro como inconstitucional. *JOTA*, 29 jan. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/rede-pede-que-stf-declare-o-sistema-tributario-brasileiro-como-inconstitucional-29012021>. Acesso em: 22 ago. 2021. O Ministro Alexandre de Moraes, relator da citada ADPF n. 786/DF, considerou-a incabível, “[...] restando ao Partido Político autor, se entender necessário, impugnar especificamente as leis e atos normativos tributários que entender inconstitucionais; bem como, arguir a inconstitucionalidade por omissão especificamente caso a caso, demonstrando a presença dos requisitos legais exigidos”. Tal decisão monocrática foi publicada no *Diário da Justiça eletrônico (DJe)* de 10 de fevereiro de 2021 e transitou em julgado em 6 de março de 2021.

- à transação federal, efetivamente instituída pela Medida Provisória (MP) n. 899/2019, convertida na Lei n. 13.988/2020, seguida por alguns Estados e Municípios, a exemplo do Estado e do Município de São Paulo, com a publicação, respectivamente, da Lei Estadual n. 17.293/2020 e da Lei Municipal n. 17.324/2020;⁵ e
- à introdução de projetos de lei (PL) para instituição da arbitragem tributária (PLs n. 4.257/2019 e 4.468/2020), que tramitavam no Senado Federal por ocasião da elaboração desta obra.

Outras iniciativas contempladas na Lei n. 10.522/2002 e na Portaria PGFN n. 33/2018 tiveram por objetivo permitir àquele órgão conhecer melhor a situação patrimonial do sujeito passivo e efetuar a cobrança, direta ou indireta, do crédito tributário. Importante notar, contudo, que essas iniciativas estão sujeitas a controle judicial, e o STF julgou parcialmente inconstitucional a previsão de averbação pré-executória da certidão de dívida ativa (art. 20-B, § 3º, II, da Lei n. 10.522/2002 e art. 7º, III, da Portaria PGFN n. 33/2018) por entender que qualquer constrição patrimonial em relação ao sujeito passivo dependeria de ordem judicial, não sendo cabível fazê-la administrativamente.⁶

Essas evoluções são abordadas em vários dos textos que integram esta coletânea⁷ e o recado que fica é que muito já se caminhou, mas ainda há um longo percurso para a construção de soluções adequadas ao problema do contencioso tributário no país.

O ambiente do contencioso fiscal tributário vem sendo objeto de crítica e buscas por aprimoramentos por todos os sujeitos envolvidos. O judiciário frequentemente publica dados que demonstram a ineficiência na satisfação das ações

5 Vale a pena mencionar ainda o regime de transação tributária de Blumenau (Lei Municipal n. 8532/2017), vencedor, na categoria juiz, no Prêmio Innovare-2020. O Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJSC) vem incentivando a adoção de tal modelo de transação naquele Estado, de modo a atender a Meta 9 do CNJ (que integrou a Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas – ONU – no Poder Judiciário) e promover a desjudicialização de litígios. (PJ APRESENTARÁ transação tributária para os 295 procuradores dos municípios de SC. 11 dez. 2020. Disponível em: <https://www.tjsc.jus.br/web/imprensa/-/pj-apresentara-transacao-tributaria-para-os-295-procuradores-dos-municipios-de-sc>. Acesso em: 22 ago. 2021.)

6 Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADINs) ajuizadas pelo Partido Socialista Brasileiro (ADI n. 5.881), pela Associação Brasileira de Atacadistas e Distribuidores de Produtos Industrializados (ADI n. 5.886), pela Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (ADI n. 5.890), pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (ADI n. 5.925), pela Confederação Nacional da Indústria (ADI n. 5.931) e pela Confederação Nacional do Transporte (ADI n. 5.932).

7 E também uma futura coletânea.

executivas fiscais, o que se mostra absolutamente incompatível com a expressiva quantidade de tais ações em curso tanto nas instâncias inferiores como em tribunais locais e superiores. Para exemplificar, em divulgação feita pelo *Conjur*⁸ no ano de 2014, os recursos decorrentes de execuções fiscais representavam 60% dos apelos em andamento no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP).

A percepção dos advogados públicos que defendem os créditos fiscais em juízo não se distancia da ineficiência do sistema atual. Tanto é assim que a PGFN está trabalhando em projeto de lei de execução fiscal substitutivo ao PL n. 2.412/2007 (Apensos aos PLSs n. 5.080, 5.081, 5.082, todos de 2009; 5.488, de 2013; e 1.575, de 2015) e deixou muito claro que o objetivo principal é racionalizar e otimizar a cobrança de dívidas tributárias. Durante audiência pública realizada no dia 22 de junho de 2017, a PGFN demonstrou seus esforços para promover uma atuação judicial mais eficiente, acrescentando ao processo executivo judicial fiscal etapas administrativas que preparam o litígio e potencializam a efetiva localização de devedores.

Um marco importante a ilustrar essa iniciativa da PGFN é a Portaria n. 396/2016, que suspende a cobrança judicial de créditos tributários inferiores a R\$ 1.000.000,00 que não tenham juízo garantido. Essa iniciativa, aliada a um aprimoramento de atividades na busca de devedores solidários e corresponsáveis, resultou em expressivo aumento de arrecadação, tal como anunciado na mencionada audiência pública a partir de dados estatísticos da própria PGFN.

Sob a perspectiva dos contribuintes, o cenário não é menos desanimador. A morosidade, sem prejuízo do sabido beneficiamento aos maus pagadores, gera prejuízos aos contribuintes que não se furtam a questionar a exigibilidade de créditos fiscais que lhes são imputados. Há aqueles que comparecem aos autos, oferecem garantias, constituem advogados para discussões legítimas sobre interpretação da nossa complexa legislação tributária ou então sobre fatos e circunstâncias de cada caso, e são penalizados pela extrema demora na solução das controvérsias, muitas vezes incrementadas com discussões marginais à exigibilidade do crédito tributário em si que acabam prolongando o curso das ações e elevando os custos (decorrentes, por exemplo, da manutenção de garantias, da constituição de advogados, do aumento de verba sucumbencial pelo escalonamento de instância, entre outros).

8 TRIBUNAL de Justiça de São Paulo completa 140 anos. *Conjur*, 3 fev. 2014. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-fev-03/maior-mundo-tribunal-justica-sao-paulo-completa-140-anos>. Acesso em: 27 jun. 2017.

É nesse contexto que nos parecem animadoras as novidades do Código de Processo Civil de 2015 (CPC) no que tange a soluções consensuais de controvérsias: parece inequívoco que há campo fértil e legislação de suporte para entendimentos sobre aspectos marginais das disputas tributárias.

Nos termos do CPC vigente (art. 334), a audiência de conciliação ou de mediação poderá se operar quanto a direitos passíveis de autocomposição (§ 4º, inciso II). Na mesma linha, o art. 190 do CPC permite a realização de negócio jurídico processual dadas as especificidades da causa e desde que o direito em disputa seja, novamente, passível de autocomposição.

Vemos, aqui, fundamento legal importantíssimo para soluções que, para exemplificar, podem tratar de dois dos grandes “gargalos” a entravar as demandas judiciais tributárias: garantias e perícias. Ou seja, disputas sobre as questões que, embora não representem disposição de qualquer parcela do crédito tributário, acabam tendo protagonismo nas discussões judiciais e no prolongamento das demandas, afora serem fonte de intermináveis recursos.

Facilitaria – e muito – permitir que contribuintes e Fisco conciliassem ou mesmo firmassem negócio jurídico processual acerca das garantias aos créditos tributários, tais como critérios de fianças bancárias e seguros-garantias (no que extrapole eventuais regulamentações existentes, como é comum em disputas de tributos municipais e/ou estaduais), ou mesmo percentual de faturamento que possa ser oferecido sem prejuízo da continuidade das atividades empresariais, em linha com o disposto no art. 866 do CPC.

No que tange às longas e onerosas perícias judiciais, poderia ser definido em comum acordo o perito judicial que seria então imposto ao juiz da causa, ou mesmo definidos quesitos de forma a melhor preservar as questões controversas estritamente necessárias ao bom julgamento da lide. Provas emprestadas e documentos que ambas as partes atestem possuir força probatória suficiente poderiam também ser aspectos a ser negociados, abreviando a conclusão das perícias.

Para além dessas sugestões, certamente há campo para que outras situações passíveis de solução autocompositiva sejam exploradas e implementadas como forma de contribuir com a eficiência dos processos tributários no Brasil e até mesmo de melhorar o relacionamento entre Fisco e contribuintes. O processo tributário não pode se furtar à onda de incremento dos meios alternativos já inseridos no ordenamento jurídico brasileiro pela Resolução n. 125 do CNJ, pela Lei de Mediação (Lei n. 13.140/2015) e pelo CPC, ampliando as formas de solução de conflitos. Fisco e contribuintes devem ter a opção de buscar soluções alternativas às tradicionais de forma cumulativa (tal como se propôs), a fim de combater a sensação generalizada de insatisfação no engessado modelo tradicional atualmente utilizado.

2. Fazenda dá “pontapé inicial” para adoção de meios alternativos de resolução de conflitos: mudança de paradigma do confronto para o diálogo

Tércio Chiavassa
Andréa Mascitto
Cristina Mari Funagoshi

Neste texto de 2018, são abordadas algumas iniciativas da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) que demonstraram maior abertura ao diálogo com o sujeito passivo e seus representantes. Elas foram formalizadas pelas Portarias PGFN n. 360 e 375, do primeiro semestre de 2018, que trouxeram a previsão de audiências com os procuradores e a possibilidade de celebração de negócio jurídico processual (Negócio Jurídico Processual – NJP – à época, com escopo mais restrito).¹

Como ressaltado nos comentários ao texto anterior desta coletânea, esses foram pequenos e importantes passos que fortaleceram as bases para o avanço das discussões sobre meios alternativos (ou adequados) de resolução de conflitos entre o Fisco e os sujeitos passivos. Outras iniciativas se seguiram, a exemplo da Portaria PGFN n. 742/2018, no campo de NJP, e da Medida Provisória (MP) n. 899/2019, na área da transação tributária.²

-
- 1 Cf. CHIAVASSA, Tércio; MASCITTO, Andréa; FUNAGOSHI, Cristina Mari. Fazenda dá “pontapé inicial” para adoção de meios alternativos de resolução de conflitos. *JOTA*, 7 ago. 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/fazenda-da-pontape-inicial-para-adocao-de-meios-alternativos-de-resolucao-de-conflitos-07082018>. Acesso em: 23 ago. 2021.
 - 2 Fundada, entre outros, no modelo americano da *Offer in Compromise* (cf. EMI n. 00268/2019 ME AGU. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf. Acesso em: 23 ago. 2021) e depois convertida na Lei n. 13.988/2020. Aliás, a inspiração no direito comparado também é relevante no que concerne a um dos desenhos de arbitragem tributária que se quer instituir no Brasil. Como se lê na Justificação do Projeto de Lei (PL) n. 4.468/2020, em trâmite no Senado Federal: “O êxito de Portugal com a arbitragem fiscal, que já soma mais de 4 mil processos julgados, é uma importante inspiração internacional para este Projeto. E, na Diretiva da União

O artigo traz ainda alguns exemplos de como esses métodos – ditos alternativos aos modelos tradicionais, mas que poderiam ser chamados de adequados para resolver os litígios tributários – atuariam na solução de discussões comuns no contencioso brasileiro.

Nos últimos anos muito se tem discutido sobre possíveis alternativas para desafogar o grande número de litígios, judiciais e mesmo administrativos, decorrente de inúmeras disputas entre contribuintes e autoridades fiscais em matérias tributárias.³

Até pouco tempo atrás, os debates sobre o tema ainda eram bastante acanhados e com escassa participação de representantes da Administração Pública, que de maneira geral adotavam uma postura bastante refratária à hipótese de adoção de métodos alternativos de solução de controvérsias; porém, nota-se nos debates mais recentes cada vez mais a presença de procuradores interessados em racionalizar os litígios que discutem tributos no País.

Vemos com muito bons olhos a mudança de paradigma na relação Fisco-contribuinte: de uma postura de confronto para uma postura de diálogo, associada a um amplo debate e amadurecimento sobre os contornos da implementação de métodos alternativos no ordenamento jurídico tributário brasileiro.

Indo direto ao ponto: o que se tem dialogado nesses fóruns de discussão é que, havendo legislação que autorize e regule a adoção de métodos alternativos de resolução de conflitos em matéria tributária, definindo seu objeto, seus efeitos jurídico-tributários e a forma com que a resolução do litígio deve ser endereçada, a atuação estatal permanece vinculada a um mecanismo legitimamente posto no ordenamento jurídico justamente para satisfazer os interesses do Fisco (tanto sob a ótica arrecadatória como sob a ótica

Europeia sobre resolução de litígios relativos a dupla tributação entre Estados-Membros (Diretiva UE 2017/1852, de 10.10.2017), surgiu a arbitragem como substitutiva da decisão administrativa. Logo, se o litígio não for decidido em 2 anos: o contribuinte pode solicitar a criação de uma Comissão Consultiva e ingressar em juízo para determinar a criação dessa Comissão. A Comissão Consultiva, composta por 3 membros independentes, designadas pelos Estados-Membros, tem o prazo de 6 meses para emitir um parecer sobre o caso, que deve ser seguido pelos Estados-Membros” (cf. SENADO FEDERAL. Projeto de Lei n. 4.468, de 2020. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8886181&ts=1624913746175&disposition=inline>. Acesso em: 23 ago. 2021).

3 Dados do Conselho Nacional de Justiça (CNJ – Estudo: Justiça em números) mostram que dois terços de todos os processos hoje em tramitação no Poder Judiciário são execuções fiscais.

de abreviar e/ou até evitar longas disputas que possam trazer prejuízos às partes). Esses aspectos dariam o conforto necessário que os agentes da Administração Pública almejam.

Nesse contexto, é possível notar que a PGFN vem adotando paulatinamente medidas concretas, dando os primeiros passos, ainda que de forma tímida, para o diálogo, o debate, o acordo e, enfim, para um futuro de alternativas ao litígio judicial e administrativo, o que pode se mostrar salutar a todos: Fisco, contribuintes, Judiciário e Executivo.

A título exemplificativo, cabe mencionar algumas medidas recentes, tal como a Portaria PGFN n. 360, publicada em 13 de junho de 2018, com base no instituto do NJP,⁴ pela qual se passou a prever a possibilidade de celebração de acordos (“modalidades específicas de NJP”) com os contribuintes em processos judiciais em quatro situações distintas: (i) prática de atos como cumprimento de decisões judiciais; (ii) confecção ou conferência de cálculos; (iii) recursos, inclusive a sua desistência; e (iv) forma de inclusão de crédito fiscal e FGTS em quadro geral de credores.

Trata-se de situações práticas de processos judiciais que, conforme reconhecido pela própria PGFN, normalmente costumam se alongar indevidamente por questões burocráticas. A título exemplificativo, situações em que contribuintes detêm decisão liminar a seu favor pendente de cumprimento pelas autoridades fiscais tendem a ser mais bem resolvidas com base na Portaria PGFN n. 360/2018.

Logo na sequência, a PGFN também editou a Portaria n. 375, de 15 de junho de 2018, que possibilita aos advogados regularmente inscritos na Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) o atendimento (i) por audiência previamente agendada (para se prestar e obter esclarecimentos relevantes sobre casos concretos referentes a requerimento administrativo ou a processo judicial) ou (ii) presencial e imediato (para se obter esclarecimentos e orientações gerais sobre serviços e procedimentos).

Vê-se, portanto, que a iniciativa da PGFN de abertura ao diálogo e à efetiva possibilidade de firmar acordo com os contribuintes é um passo importante para solidificar bases para discussões sobre meios alternativos de resolução de conflitos entre Fisco e contribuintes, a exemplo de países como Portugal e Estados Unidos da América, nos quais já é realidade um mecanismo eficiente de

4 Previsto nos arts. 190 e 191 do Código de Processo Civil.

diálogo disciplinado entre Fisco e contribuinte, capaz de solucionar litígios e extinguir crédito tributário pela via autocompositiva ou heterocompositiva.

Em termos concretos, acreditamos mais eficiente, tanto do ponto de vista técnico como de tempo, (i) uma solução autocompositiva sobre a garantia de uma execução fiscal – circunstância em que muitos contribuintes ainda encontram diversas barreiras na hora de ter uma dívida federal suspensa – ou (ii) uma solução heterocompositiva via arbitragem sobre uma questão de fato que demandaria muitas vezes uma longa fase pericial em um processo, tal como a alíquota aplicável do Imposto de Importação (II) ou do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) a depender da classificação fiscal de determinado produto. Exemplos como esses indicam que há espaço para inserção e ampliação do uso de métodos alternativos de solução de disputas tributárias no Brasil.

3. Reflexões sobre a criação da arbitragem tributária no Brasil: subsídios para criação de um modelo brasileiro de arbitragem tributária

Tathiane Piscitelli
Paulo César Conrado
Andréa Mascitto

Este texto de 2019 marca o início do compromisso do Grupo com o estudo mais aprofundado da arbitragem tributária, voltado ao debate público do tema e à reunião de subsídios para elaboração de um modelo normativo brasileiro deste método heterocompositivo de resolução de controvérsias.¹

Identificou-se, então, a necessidade de avaliação dos seguintes tópicos: (i) natureza da norma (se necessária) de criação da arbitragem tributária; (ii) momento adequado à sua instituição concreta, abrangendo créditos pré- e/ou pós-constituídos; (iii) necessidade de garantia na via arbitral; (iv) possibilidade de reconhecimento, em arbitragem, de indébito tributário; (v) extensão e limites da matéria arbitrável; (vi) natureza da instituição arbitral competente e seu critério de eleição; (vii) critérios para formação do tribunal arbitral e eleição de árbitros; (viii) aplicação ou não da lei da arbitragem (Lei n. 9.307/96), ainda que de forma subsidiária, vis-à-vis a ideia de autonomia da arbitragem tributária; e (ix) definição das hipóteses (se for o caso) para ulterior judicialização.

Os artigos da coletânea que vêm a seguir retratam a posição do Grupo sobre os tópicos anteriores. Uma premissa os une: a concretização dos valores constitucionalmente definidos do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, reverberados no sistema tributário nacional, demanda amplo e eficaz acesso à justiça, que promova solução rápida de disputas e arrecadação eficiente.

¹ Cf. PISCITELLI, Tathiane; CONRADO, Paulo Cesar; MASCITTO, Andréa. Reflexões sobre a criação da arbitragem tributária no Brasil. *JOTA*, 6 jul. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/reflexoes-sobre-a-criacao-da-arbitragem-tributaria-no-brasil-06072019#sdfootnote1anc>. Acesso em: 24 ago. 2021.

A arbitragem pode servir, como reconhecem os autores deste e dos demais artigos, para intensificar o acesso à justiça na área tributária.

Desde o início de 2017, o Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da FGV DIREITO SP vem se dedicando ao estudo de métodos alternativos de resolução de conflitos (ADRs) em matéria tributária. Em 2018, essa atuação se intensificou, seja pelo diálogo constante com acadêmicos e técnicos portugueses, que já têm a arbitragem tributária amplamente consolidada, seja pela realização de seminários e produção bibliográfica.²

Especificamente neste ano de 2019, o Grupo atualmente coordenado pelos autores deste texto vem se concentrando na discussão e elaboração de projeto normativo para a criação da arbitragem tributária no Brasil, reunindo-se mensalmente, nesse propósito, com membros da academia, advocacia pública, advocacia privada e magistratura com tal finalidade.

O Grupo identificou vários pontos importantes para reflexão e debate, ao lado de desafios que precisam ser enfrentados. Para tanto, é fundamental a discussão pública dos temas, a fim de amadurecê-los e então formatá-los num projeto de lei.

Nesse contexto, divulgaremos os pontos centrais em artigos a serem periodicamente publicados neste espaço, sobre temas como: (i) natureza da norma (se necessária) de instituição da arbitragem tributária, (ii) momento adequado à instituição concreta da arbitragem, abrangendo créditos pré e/ou pós constituídos, (iii) necessidade de garantia na via arbitral, (iv) possibilidade de reconhecimento, via arbitragem, de indébito tributário, (v) extensão e limites das matérias arbitráveis, (vi) natureza da instituição arbitral competente e seu critério de eleição, (vii) critérios para formação do Tribunal arbitral e eleição de árbitros, (viii) aplicação ou não da lei da arbitragem comercial, ainda que de forma subsidiária *vis-à-vis* com a ideia de autonomia da arbitragem tributária, (ix) definição das hipóteses (se o caso) para ulterior judicialização.

Como se vê, o rol é extenso e, mesmo assim, não exaure as inúmeras questões que o tema atrai para discussão. A ideia, no entanto, é jogar luzes sobre as reflexões do Grupo relativas aos desafios da arbitragem tributária no Brasil, bem como sobre os aspectos que deverão ser enfrentados e amadurecidos em

2 Confira-se: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

debate público. O objetivo final é possibilitar a estruturação de uma norma juridicamente viável para a criação desse método num sistema multiportas de solução de controvérsias em matéria tributária entre Fisco e contribuinte, além de contribuir para a reflexão estruturada e séria sobre o tema.

Os recentes movimentos da Procuradoria da Fazenda Nacional no sentido da cobrança mais eficaz dos créditos tributários, bem como da aplicação do negócio jurídico processual em matéria tributária atestam que há ambiente institucional para cogitarmos de métodos alternativos de resolução de conflitos em matéria tributária.

No mesmo sentido, vale destacar a alteração da Lei n. 9.307/96 pela Lei n. 13.129/2015, para possibilitar a arbitragem com a administração pública: trata-se de passo relevante, que abre caminhos para o direito tributário.

Por fim, ainda que devamos debater a necessidade de alteração do Código Tributário Nacional para esse fim, alterações constitucionais não seriam necessárias, ao mesmo tempo em que a arbitragem pode se revelar como instituto relevante para o aumento da arrecadação tributária, com maior eficiência e segurança para os jurisdicionados. Isso não implica, naturalmente, afastar a importância do debate judicial ou promover a mera substituição de vias.

A reflexão que se propõe está limitada à ampliação das possibilidades de solução de disputas em matéria tributária, com intensificação do acesso à justiça e, assim, às garantias inerentes ao Estado Democrático de Direito.

4. Arbitragem tributária brasileira está no forno: iniciativa legislativa de 2019 abre espaço para a arbitragem tributária

Andréa Mascitto
Tathiane Piscitelli
Priscila Faricelli

Este artigo enaltece iniciativa legislativa de criação de modelo brasileiro de arbitragem tributária por lei ordinária. Trata-se do Projeto de Lei (PL) n. 4.257, apresentado pelo Senador Antonio Anastasia ao Senado Federal em agosto de 2019.¹

Sabe-se que existe uma grande discussão e várias correntes sobre a definição do ato normativo adequado à introdução da arbitragem tributária no Brasil. Tal tema é abordado em diversos textos desta coletânea.² Neste artigo, a preocupação central foi outra: o que se quis foi chamar a atenção para a iniciativa do PL n. 4.257/2019 como marco de uma ampla discussão pública³ e da efetiva construção do instituto, sem ignorar, é claro, as críticas que ele merece e que foram endereçadas a partir de uma visão preliminar.

Até o momento (agosto de 2021), o citado PL conta com índice aproximado de aprovação de 85%,⁴ mas não se pode esquecer de que ele engloba não apenas a

1 Cf. MASCITTO, Andréa; PISCITELLI, Tathiane; MENDONÇA, Priscila Fariceli de. Arbitragem tributária está no forno. JOTA, 9 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/arbitragem-tributaria-brasileira-09082019>. Acesso em: 23 ago. 2021.

2 Em especial nos textos 5 e 18.

3 Um tanto quanto paralisada desde a apresentação do Projeto de Lei Complementar (PLP) n. 469/2009 (2º Pacto Republicano), que pretendia alterar o Código Tributário Nacional (CTN) e nele incluir, entre outros elementos, a possibilidade de solução de conflito ou litígio mediante arbitragem tributária. (CÂMARA DOS DEPUTADOS. Projeto de Lei Complementar. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=648724. Acesso em: 23 ago. 2021.)

4 Cf. SENADO FEDERAL. Projeto de Lei n. 4.257, de 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>. Acesso em: 25 ago. 2021. O número de opinantes ainda é, entretanto, pequeno.

arbitragem tributária, mas também a execução administrativa de dívidas relacionadas a tributos vinculados à propriedade. Sobre esta última, vale a pena reiterar a posição externada no artigo: o debate sobre a arbitragem seria facilitado se fosse separado de qualquer discussão atinente à execução administrativa, ainda mais porque a viabilidade desta pode ser questionada à luz do precedente do Supremo Tribunal Federal (STF) que julgou parcialmente inconstitucional a possibilidade de averbação pré-executória da certidão de dívida ativa (art. 20-B, § 3º II, da Lei n. 10.522/2002 e art. 7º III, da Portaria PGFN n. 33/2018) (Ações Diretas de Inconstitucionalidade – ADINs n. 5.881, 5.886, 5.890, 5.925, 5.931 e 5.932).⁵

Saliente-se, por fim, que o outro modelo de arbitragem tributária em tramitação no Senado Federal – o PL n. 4.468/2020, que traz a figura da “arbitragem especial tributária”, com outros “recortes” e pressupostos – não prejudica, na avaliação do Grupo, as discussões sobre o PL n. 4.257/2019, havendo espaço para que caminhem juntos e se complementem, conforme tratado em outros artigos da coletânea.⁶

É com grande entusiasmo que noticiamos a propositura do PL n. 4.257/2019, de autoria do Senador Antonio Anastasia (PSDB/MG), que prevê a instituição da arbitragem em matéria tributária.

Em linhas gerais, o PL propõe alterações na Lei n. 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal) para possibilitar o uso da arbitragem tributária nas hipóteses de débitos inscritos em dívida ativa e objeto de execução fiscal, assim como de ação consignatória e anulatória.

Nesse sentido, uma vez garantido o débito tributário por depósito, fiança ou seguro, o contribuinte poderia optar pela via do juízo arbitral (em vez da via judicial). O processo se desenvolveria em câmaras arbitrais já existentes, desde que de reconhecida experiência, competência e idoneidade na administração de procedimentos arbitrais, assim como já ocorre com as arbitragens envolvendo a Administração Pública.

5 Como se lê na antecipação de voto do Ministro Luís Roberto Barroso, redator do respectivo acórdão: “Afirmo que considero a averbação legítima, mas claramente considero a indisponibilidade ilegítima, porque, aí, sim, a indisponibilidade, penso eu, exige reserva de jurisdição. Como regra geral no Direito brasileiro, a intervenção drástica sobre o direito de propriedade exige a atuação do Poder Judiciário”.

6 Os textos 17 e 18 desta coletânea esmiúçam esse ponto.

O projeto é muito bem pensado, bem escrito, simples e endereça pontos de preocupação que têm sido objeto de amplo debate, como o custo de uma arbitragem tributária. É de conhecimento geral que as arbitragens comerciais têm custo elevado, o que faz com que alguns sejam descrentes da sua efetividade no direito tributário, seja da perspectiva do acesso à jurisdição, seja em relação ao desafogamento do Poder Judiciário.

A proposta, nesse ponto, é bastante razoável e indica que as despesas do processo arbitral serão adiantadas pelo contribuinte devedor e não poderão exceder o montante fixado a título de honorários advocatícios, os quais, por sua vez, serão limitados à metade do que seria definido em processo judicial, com base nas regras do art. 85 do Código de Processo Civil (CPC).

O PL também prevê o controle da arbitragem tributária pelo Judiciário, assegurando às partes o direito de pleitear a declaração de nulidade da sentença arbitral ao órgão judicial competente, caso contrarie sumula vinculante, decisão do STF em controle concentrado de constitucionalidade ou acórdão proferido em sede de repetitivo ou repercussão geral.

Por fim, não há nenhuma restrição ou delimitação das matérias arbitráveis, nem limites de valores, ou de qualquer outra natureza. A única condição é de que o debate sobre a dívida tributária já tenha chegado ao Judiciário e a arbitragem seja utilizada como via alternativa após processos já ajuizados. Sobre o tema, a redação do PL sugere que a fase de execução da decisão arbitral seria realizada na via judicial, o que leva à compreensão de que o processo judicial que originou a arbitragem ficaria suspenso.

A despeito de o PL alçar ao plano concreto a possibilidade do emprego de arbitragem em matéria tributária, há algumas fragilidades, facilmente contornadas, mas que devem ser enfrentadas.

O primeiro ponto diz respeito à evolução e aprovação desse projeto, que trata de questão polêmica: a execução fiscal administrativa. A experiência pretérita, do Projeto de Lei Complementar n. 469, apresentado à Câmara dos Deputados em 20 de abril de 2009, mostra que a tramitação conjunta desses temas é tarefa árdua. Parece-nos, pois, que o debate sobre a arbitragem seria facilitado se houvesse uma separação dos tópicos, quando da sua discussão no Congresso Nacional. Porém, se houver vontade política, o projeto tem condições de ser aprovado de uma forma ou de outra, representando o início da arbitragem tributária no Brasil, com margem para expansão futura.

A segunda questão relaciona-se com o fato de que a instituição da arbitragem desacompanhada de uma alteração mínima no Código Tributário

Nacional (CTN), via lei complementar, pode ser questionada, além de criar desconforto e desconfiança na sua utilização pelo Fisco ou pelos contribuintes. Isso porque, de nossa perspectiva, há necessidade de previsão expressa da sentença arbitral como causa extintiva da relação jurídica tributária.

É bem verdade que essa crítica poderia ser superada pelo fato de que a jurisprudência, assim como o art. 31 da Lei n. 9.307/96 (Lei da Arbitragem), deixa clara a equiparação da sentença arbitral à sentença judicial. Portanto, as menções a sentença e decisões do CTN deveriam ser interpretadas e lidas com essa amplitude. Ainda assim, a alteração do art. 156 do Código, para contemplar expressamente a sentença arbitral, traria maior segurança jurídica ao instituto.

De outro lado, uma vez que o PL parte do pressuposto de que a arbitragem se instalaria após a existência do processo de execução fiscal e garantia do débito respectivo, não haveria motivo para as partes se preocuparem com a suspensão da exigibilidade. Embora pareça óbvio, contudo, seria recomendável que houvesse orientação expressa para suspensão processual, a fim de que não haja movimentação concomitante de tribunal arbitral e judiciário.

Esse ponto nos leva a uma terceira preocupação, que é a efetividade do uso da arbitragem em termos de desafogamento do Judiciário. Ainda que essa não seja e nem deva ser a função central do instituto, deve-se notar que o processo iniciado não seria extinto em razão da opção pela arbitragem; haverá, apenas, a suspensão, podendo retornar para execução do julgado.

Por fim, o projeto traz a possibilidade de manifestação de vontade do contribuinte pela via do juízo arbitral, assegurando que se trata do exercício de um direito potestativo. Contudo, tal opção não pode ser unilateral. De nossa perspectiva, há a necessidade de a Fazenda Pública igualmente se manifestar pelo desejo de resolver o conflito instalado pela via da arbitragem, sob pena de estarmos diante de uma arbitragem necessária, de constitucionalidade questionável. A solução, nesse caso, seria a edição de um decreto do Poder Executivo prevendo a arbitragem nos casos previstos em lei, ou mesmo uma portaria das procuradorias da Fazenda nesse sentido.

Em que pesem todas as considerações anteriores, entendemos que esses pontos não devem ser empecilho à aprovação e efetiva instituição de mais essa opção em um sistema multiportas de solução de disputas entre Fisco e

contribuintes. Como já tratamos em outros textos,⁷ a previsão da arbitragem tributária seria um grande passo para a modernização de nosso modelo de resolução de conflitos, absolutamente em linha com as diretrizes do CPC de 2015. A iniciativa do Senador e da equipe indicada na exposição de motivos, responsáveis por colocar o assunto na pauta, deve ser aplaudida. Para além disso, deve ser objeto de amplo debate público, para que possamos evoluir no tema, que pode ser o motor de melhorias concretas no ambiente tributário nacional.

7 Sobre o tema, confira-se: PISCITELLI, Tathiane; CONRADO, Paulo Cesar; MASCITTO, Andréa. Reflexões sobre a criação da arbitragem tributária no Brasil. *JOTA*, 6 jul. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/reflexoes-sobre-a-criacao-da-arbitragem-tributaria-no-brasil-06072019>. Acesso em: 3 ago. 2019; PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018; PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa. Desafios e limites da arbitragem tributária no direito brasileiro. *Revista de Arbitragem Tributária* n. 8. Lisboa: CAAD, 2018; MASCITTO, Andréa. Repensando o modelo: como desjudicializar as disputas tributárias no Brasil. In: DOMINGOS, Francisco Nicolau (org.). *Justiça tributária: um novo roteiro*. Lisboa: Rei dos Livros, 2018; e PISCITELLI, Tathiane. Há ambiente institucional para o uso de métodos alternativos de resolução de conflitos em matéria tributária? In: VILLA LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (org.). *Arbitragem em direito público*. Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2019, v. 1, p. 239-249.

5. Qual seria o ato normativo adequado à introdução da arbitragem tributária no Brasil? Criação da arbitragem tributária

André Luiz Fonseca Fernandes
Phelipe Moreira Souza Frota

O texto aborda um dos principais desafios formais a serem vencidos para que a arbitragem tributária seja uma realidade no país: o instrumento normativo adequado para sua criação.¹

Preparado pouco mais de um mês após a apresentação do Projeto de Lei (PL) n. 4.257/2019 no Senado Federal, o artigo contém uma visão ainda preliminar sobre as correntes doutrinárias que tratam do tema,² destacando as seguintes: (i) desnecessidade de previsão legal específica de arbitragem tributária, com aplicação da Lei n. 9.307/96 (Lei de Arbitragem – LA); (ii) necessidade de previsão legal específica, com possibilidade de adoção do procedimento da LA para solução das disputas tributárias (seria o caso do citado PL), ou necessidade de previsão legal específica (lei ordinária) que contivesse toda a disciplina do processo arbitral tributário; e (iii) exigência de lei complementar para incluir a arbitragem tributária no Código Tributário Nacional (CTN)³ e de lei ordinária para disciplinar o respectivo procedimento.

Como se verá, reflexões posteriores do Grupo levaram à conclusão de que, por uma questão de segurança jurídica, seria mais adequado inserir a arbitragem tributária em dispositivos do CTN (suspensão da exigibilidade e extinção do crédito tributário), editar lei ordinária de caráter nacional para estabelecer um

1 Cf. FERNANDES, André Luiz Fonseca; FROTA, Phelipe Moreira Souza. Qual seria o ato normativo adequado à introdução da arbitragem tributária no Brasil? *JOTA*, 12 set. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/qual-seria-o-ato-normativo-adequado-a-introducao-da-arbitragem-tributaria-no-brasil-12092019>. Acesso em: 25 ago. 2021.

2 Esse assunto foi retomado e desenvolvido em mais detalhes no texto 18 desta coletânea.

3 Com alteração, no mínimo, das causas de suspensão de exigibilidade (art. 151) e de extinção (art. 156) do crédito tributário.

procedimento arbitral uniforme e regulamentar o instituto por ato administrativo dos diferentes entes e nos níveis federal, estadual, municipal e distrital.

Os textos publicados nesta coluna pelo Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP, coordenado pelos professores Tathiane Piscitelli, Paulo César Conrado e Andréa Mascitto, têm enfrentado os diversos desafios formais e materiais para implementação da arbitragem tributária no Brasil.⁴

O uso desse método heterocompositivo de solução de conflitos no setor tributário implicaria verdadeira reforma tributária e processual tributária, com o potencial de atribuir maior simplificação, racionalidade e celeridade ao processo tributário e de contribuir à ampliação de alternativas à disposição para resolver as disputas entre o Fisco e os contribuintes.

Daí a importância da recente proposição do PL n. 4.257/2019,⁵ de autoria do Senador Antonio Anastasia, que pretende alterar a Lei n. 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais – LEF) para, entre outras medidas, autorizar a resolução, via

4 Confiram-se os artigos publicados na Coluna “Pauta Fiscal”:
PISCITELLI, Tathiane; CONRADO, Paulo Cesar; MASCITTO, Andréa. Reflexões sobre a criação da arbitragem tributária no Brasil. *JOTA*, 6 jul. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/reflexoes-sobre-a-criacao-da-arbitragem-tributaria-no-brasil-06072019>. Acesso em: 4 set. 2019; FERNANDES, André Luiz Fonseca; FROTA, Phelipe Moreira Souza. Arbitragem tributária e o lançamento de ofício. *JOTA*, 18 jul. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/arbitragem-tributaria-e-o-lancamento-de-oficio-18072019>. Acesso em: 4 set. 2019; GIANNETTI, Leonardo Varella; MACHADO, Luiz Fernando Dalle Luche. Qual seria o melhor local para a instauração de um tribunal arbitral no Brasil? *JOTA*, 2 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/qual-seria-o-melhor-local-para-a-instauracao-de-um-tribunal-arbitral-no-brasil-02082019>. Acesso em: 4 set. 2019; MASCITTO, Andréa; PISCITELLI, Tathiane; MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Arbitragem tributária brasileira está no forno. *JOTA*, 9 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/arbitragem-tributaria-brasileira-09082019>. Acesso em: 4 set. 2019; CONRADO, Paulo Cesar *et al.* Reflexões sobre a judicialização da sentença arbitral em litígios tributários. *JOTA*, 16 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/reflexoes-sobre-a-judicializacao-da-sentenca-arbitral-em-litigios-tributarios-16082019>. Acesso em: 4 set. 2019; e GIANNETTI, Leonardo Varella; MACHADO, Luiz Fernando Dalle Luche. Quem pode figurar como árbitro na arbitragem tributária? *JOTA*, 29 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/quem-pode-figurar-como-arbitro-na-arbitragem-tributaria-29082019>. Acesso em: 4 set. 2019.

5 Tal PL foi apresentado no Plenário do Senado Federal em 6 de agosto de 2019 e estava, por ocasião da elaboração deste texto, na Comissão de Assuntos Econômicos. Aguardava-se a

arbitragem tributária, de litígios materializados em embargos à execução fiscal, ação anulatória de ato declarativo da dívida fiscal e ação consignatória (desde que o respectivo débito fiscal seja objeto de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro-garantia).

Como se trata de projeto de lei ordinária, parece relevante trazer ao debate público uma das mais controvertidas questões formais ligadas à arbitragem tributária: *qual seria o instrumento normativo adequado à sua introdução no país?*

Tathiane Piscitelli reconhece, em relação ao tema, que “estamos em um momento semelhante àquele em que se discutia, sem previsão legislativa expressa, o uso da arbitragem em contratos firmados com a administração pública”.⁶ De fato, antes de sua alteração, em 27 de maio de 2015, pela Lei n. 13.129, a Lei n. 9.307/96 (LA) não previa, de forma expressa, a possibilidade de uso da arbitragem como método de solução de conflitos no âmbito da Administração Pública.

Tal possibilidade vinha sendo debatida pela doutrina, com reflexos no Tribunal de Contas da União (TCU) e no Poder Judiciário. Uma das posições era a de que seria necessário autorização legal específica para que a Administração Pública pudesse participar de arbitragem. Era o entendimento que prevalecia no TCU.⁷

Havia, por outro lado, quem sustentasse a desnecessidade de previsão legal específica para que os entes públicos adotassem a arbitragem como meio de

apresentação de relatório pelo Senador Otto Alencar. Para mais detalhes, conferir: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>. Acesso em: 4 set. 2019.

- 6 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: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 129.
- 7 MEGNA, Bruno Lopes. *Arbitragem e Administração Pública: fundamentos teóricos e soluções práticas*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 110. No Acórdão n. 1.271/2005, Rel. Min. Marcos Bemquerer Costa, j. 24.08.2005, o Plenário do TCU analisou Relatório de Levantamento de Auditoria referente às obras de recuperação de trechos rodoviários – divisa SC/RS-Aceguá – na BR-153/RS, no Rio Grande do Sul, e assinalou: “[...] assiste razão à unidade técnica ao rejeitar a previsão contratual do mecanismo da arbitragem em contratos administrativos. Este tem sido, de fato, o entendimento predominante nesta Corte de Contas, que fundamenta sua crítica à previsão de arbitragem nos contratos administrativos na inexistência de expressa autorização legal para tanto, sem a qual não pode o administrador público, por simples juízo de oportunidade e conveniência, adotar tão relevante inovação. Nesse sentido, foi a Decisão n. 286/1993 – Plenário, proferida em sede de consulta a esta Corte, formulada pelo então Ministro das Minas e Energia”. Saliente-se, porém, que o voto do relator reconheceu ser necessário aguardar maior consolidação da matéria no TCU.

resolução de conflitos; bastaria, para tanto, a autorização genérica contida no *caput* do art. 1º da LA, segundo o qual as “pessoas capazes de contratar” podem se valer da arbitragem. Esse era o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no que concerne às empresas estatais (empresas públicas e sociedades de economia mista), sujeitas a regime jurídico de direito privado (art. 173, § 1º, II, da CF/1988).⁸

A insegurança jurídica oriunda da divergência de posições anteriormente exposta era mitigada setorialmente. Foi editada uma miríade de leis especiais (federais, estaduais e municipais) que permitiam, expressamente, o uso de arbitragem para resolver conflitos decorrentes de determinados contratos firmados com a Administração Pública; era o caso, por exemplo, das Leis Federais n. 11.079/2004 (a chamada “Lei das Parcerias Público-Privadas” – art. 11, III) e 12.815/2013 (a chamada “Lei dos Portos” – art. 62, § 1º), e da Lei Paulista n. 11.688/2004 (que instituiu o Programa de Parcerias Público-Privadas no Estado de São Paulo – art. 11).⁹

8 MEGNA, Bruno Lopes. *Arbitragem e Administração Pública: fundamentos teóricos e soluções práticas*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 110. O citado autor assinala que, em relação às pessoas jurídicas de direito público, a dúvida persistia, havendo precedente do antigo Tribunal Federal de Recursos (TFR), no caso Sudeco-Convap (1989), que afirmava que “sem autorização legislativa não pode a autarquia celebrar compromisso para resolução de pendências por meio de juízo arbitral”. Quanto à posição do STJ sobre as empresas estatais, serve de exemplo acórdão da Segunda Turma no REsp n. 612.439/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, j. 25.10.2005, fundado na atuação de uma sociedade de economia mista e na distinção entre interesse público primário e secundário: “[...] pode-se afirmar que, quando os contratos celebrados pela empresa estatal versem sobre atividade econômica em sentido estrito – isto é, serviços públicos de natureza industrial ou atividade econômica de produção ou comercialização de bens, suscetíveis de produzir renda e lucro –, os direitos e as obrigações deles decorrentes serão transacionáveis, disponíveis e, portanto, sujeitos à arbitragem. Ressalte-se que a própria lei que dispõe acerca da arbitragem – art. 1º da Lei n. 9.307/96 – estatui que ‘as pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis’. Por outro lado, quando as atividades desenvolvidas pela empresa estatal decorram do poder de império da Administração Pública e, consequentemente, sua consecução esteja diretamente relacionada ao interesse público primário, estarão envolvidos direitos indisponíveis e, portanto, não sujeitos à arbitragem”.

9 MEGNA, Bruno Lopes. *Arbitragem e Administração Pública: fundamentos teóricos e soluções práticas*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 110. O Estado de São Paulo vem utilizando cláusula de arbitragem em seus contratos de concessão e parcerias público-privadas desde 2006, tendo sido recentemente publicado nesse Estado o Decreto n. 64.356/2019 para “endereço alguns dos desafios enfrentados pelos profissionais responsáveis pelas providências preparatórias ao início da arbitragem e na condução dos procedimentos” (Cf. MASTROBUONO, Cristina M. Wagner; JUNQUEIRA, André Rodrigues. A regulamentação da arbitragem pelo Estado de São Paulo. *JOTA*, 9 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-regulamentacao-da-arbitragem-pelo-estado-de-sao-paulo-09082019>. Acesso em: 5 set. 2019).

Após o intenso trabalho de Comissão de Juristas criada pelo Senado Federal, a LA foi alterada pela já referida Lei n. 13.129/2015 com o intuito de, como se lê em seu preâmbulo, “ampliar o âmbito de aplicação da arbitragem” e, assim, superar a controvérsia sobre a possibilidade de sua utilização pela Administração Pública (especialmente, a Administração Pública direta). Disso resultou a inclusão do § 1º no art. 1º da LA, com a seguinte redação: “A administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis”.

A partir daí, os debates sobre o uso da arbitragem em contratos firmados com a Administração Pública mudaram de natureza, “voltando-se”, como nota André Chateaubriand Martins, “as discussões para a delimitação dos contornos da arbitragem envolvendo entidades públicas, que, naturalmente, estão submetidas a maior controle da sociedade”.¹⁰ Ressalta também o autor que, “ainda que haja autorização legislativa para a Administração Pública optar pela via arbitral, será sempre necessário identificar caso a caso a natureza disponível do conflito”.¹¹

Como inexistente dispositivo legal expresso que preveja o uso da arbitragem na seara tributária, o estágio das discussões brasileiras a esse respeito revela, efetivamente, um cenário semelhante àquele anteriormente exposto – antes da alteração da LA pela Lei n. 13.129/2015 – no que concerne aos contratos com a Administração Pública.

A descrição desse cenário é feita a seguir, ressaltando que os debates sobre a suposta indisponibilidade do crédito tributário não serão abordados aqui (o tema será mencionado, sem mais detalhes, apenas quando isso for indispensável à exposição), sendo deixados para o momento oportuno. Parte-se, portanto, da premissa de que os litígios que envolvem crédito tributário são passíveis de sujeição à arbitragem tributária.

Uma vez que o art. 31 da LA¹² equipara a sentença arbitral à sentença judicial, sendo que a sentença arbitral também constitui título executivo judicial

10 MARTINS, André Chateaubriand. A Administração Pública na reforma da Lei de Arbitragem. In: ROCHA, Caio César Vieira; SALOMÃO, Luis Felipe (coord.). *Arbitragem e mediação: a reforma da legislação brasileira*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2017, p. 23. Uma dessas discussões envolve os possíveis modos de materialização do princípio da publicidade no âmbito dos processos arbitrais com a Administração Pública.

11 MARTINS, André Chateaubriand. A Administração Pública na reforma da Lei de Arbitragem. In: ROCHA, Caio César Vieira; SALOMÃO, Luis Felipe (coord.). *Arbitragem e mediação: a reforma da legislação brasileira*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2017, p. 23.

12 “A sentença arbitral produz, entre as partes e seus sucessores, os mesmos efeitos da sentença proferida pelos órgãos do Poder Judiciário e, sendo condenatória, constitui título executivo.”

(art. 515, VII, do CPC/2015¹³), há corrente doutrinária que defende a *desnecessidade de previsão legal específica* para resolução de litígios tributários por meio da arbitragem, bastando, para tanto, a *aplicação da LA*. Para essa corrente, uma interpretação evolutiva do art. 156, X, do CTN¹⁴ permitiria a constatação de que, como a decisão judicial transitada em julgado é causa extintiva do crédito tributário – e a sentença arbitral é legalmente equiparada à sentença judicial –, a sentença arbitral também seria, necessariamente, causa extintiva do crédito tributário nos termos da referida norma do CTN.¹⁵

Tal corrente tem uma variante, que afirma que a arbitragem tributária poderia ser instituída, sem previsão legal específica, no que diz respeito a discussões *anteriores* à constituição do crédito tributário, “na medida em que”, afirma Priscila Faricelli de Mendonça, “a atual redação da Lei 9.307/96 permite ao poder público solucionar controvérsias mediante arbitragem, bem como por não haver óbice legal ou mesmo constitucional para que questões tributárias sejam debatidas em juízo arbitral”.¹⁶

Há, em uma segunda corrente, quem entenda que a arbitragem tributária deveria ser instituída por meio de *lei ordinária, podendo ser adotado o procedimento da LA para resolução dos litígios tributários (com algumas modificações)*. Trata-se do entendimento que motivou a apresentação do mencionado PL n. 4.257/2019. Ao comentar um dos artigos do citado Projeto,¹⁷ Ana Paula Pasi-

13 “São títulos executivos judiciais, cujo cumprimento dar-se-á de acordo com os artigos previstos neste Título: [...] VII – a sentença arbitral;”

14 “Extinguem o crédito tributário: [...] X – a decisão judicial passada em julgado;”

15 Cf. a respeito MASCITTO, Andréa. Requisitos institucionais para a arbitragem entre Fisco e contribuintes no Brasil: necessidade de norma geral. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 81-82. A autora mostra, na página 83 de seu texto, as razões que evidenciam que, nem o Fisco, nem os contribuintes “têm o conforto necessário para adotar a arbitragem tributária” unicamente com base na LA.

16 MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Arbitragem tributária: como replicar o modelo português na realidade brasileira. *Revista Arbitragem Tributária*, n. 8, p. 15-16, jan. 2018. Quanto aos créditos tributários já constituídos, a autora sustenta, na página 15 do mesmo artigo, a necessidade de mudança prévia de redação de dispositivos do CTN. Trata-se da mesma posição externada em artigo posterior (sobre o PL n. 4.257/2019), firmado em coautoria com Tathiane Piscitelli e Andréa Mascitto e que será abordado adiante.

17 “Art. 16-A. Se o executado garantir a execução por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, pode optar pela adoção de juízo arbitral para julgar os embargos oferecidos, respeitados os requisitos da Lei n. 9.307, de 23 de setembro de 1996, e os a seguir definidos, na forma do regulamento de cada entidade da Federação.”

5. Qual seria o ato normativo adequado à introdução da arbitragem tributária no Brasil?

natto chama a atenção para uma variante dessa corrente, que sustenta a necessidade de *lei ordinária específica* para criação da arbitragem tributária no País. A autora afirma que o referido dispositivo “equipara a arbitragem tributária com a arbitragem da Lei 9.307, de 23 de setembro de 1996”, sendo que “essa equiparação pode causar confusão entre os institutos e criar mais óbices à inserção do instituto da arbitragem tributária no Brasil”.¹⁸ Para a referida autora, “a arbitragem tributária é um instituto à parte, justamente por precisar seguir outros ditames que não estão dentre os originais previstos pela Lei de Arbitragem brasileira”.¹⁹

Por isso, em suas palavras, “visando maior segurança jurídica e consequente efetividade, parece-nos que ainda há necessidade de uma lei ordinária delineando sobre a arbitragem tributária, com todas as suas diretrizes, seguindo como exemplo próximo o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária de Portugal (RJAT)”.²⁰ Ou seja: *a lei ordinária específica conteria, para os defensores dessa variante, toda a disciplina do processo arbitral tributário.*

Uma terceira corrente defende, por sua vez, que a utilização da arbitragem em matéria tributária dependeria da *edição prévia de lei complementar para alterar o CTN e de lei ordinária para disciplinar o respectivo processo arbitral.* Há algumas variantes nessa corrente.

Leonardo Varella Giannetti faz parte de uma dessas variantes, que está próxima da segunda corrente anteriormente descrita. Aduz o autor que o crédito tributário é indisponível (“no sentido de que o Fisco não pode deixar de cobrá-lo ou abrir mão do crédito por livre e espontânea vontade”), mas essa indisponibilidade pode “ser relativizada futuramente pela lei”, já que “a lei pode prever a possibilidade de serem adotadas outras formas que importam na redução ou mesmo o cancelamento do crédito tributário”.²¹ Por isso,

18 Cf. PASINATTO, Ana Paula. PL sobre arbitragem tributária não preza pelo equilíbrio entre as partes litigantes. *Consultor Jurídico*, 9 ago. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-ago-09/ana-pasinatto-pl-arbitragem-tributaria-desequilibra-litigantes>. Acesso em: 5 set. 2019.

19 Ibid.

20 Cf. Ibid. Cf., ainda, VALLE, Maurício Dalri Timm do; PASINATTO, Ana Paula. Arbitragem tributária no Brasil e o interesse público: um novo mito da caverna? In: DOMINGOS, Francisco Nicolau (org.). *Justiça tributária: um novo roteiro*. Lisboa: Rei dos Livros, 2018, p. 283-300.

21 GIANNETTI, Leonardo Varella. *Arbitragem no direito tributário brasileiro: possibilidade e procedimentos*. 390 f. 2017. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC/MG, Belo Horizonte, 2017, f. 210-212. Disponível em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLVa_1.pdf. Acesso em: 5 set. 2019.

a exigência de prévia autorização legal para permitir que o crédito tributário tenha seu montante alterado ou mesmo cancelado por ato da administração pública, distinto dos praticados nas hipóteses de revisão e controle de legalidade, retira a matéria tributária do âmbito de arbitrabilidade previsto na Lei n. 9.307/96.²²

Baseando-se na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre as leis estaduais e distrital sobre a dação em pagamento em matéria tributária, o referido autor salienta que não seria indispensável alteração no CTN para imputar à sentença arbitral o efeito de causa extintiva do crédito tributário, sendo suficiente, para tanto, a previsão em lei ordinária. Ainda assim, ressalva ele que, “apesar de não ser obrigatória, a edição de lei complementar para alterar o CTN com tal objetivo é recomendável para conferir uniformidade ao tratamento e incentivar que os entes da federação legislem e criem a arbitragem no direito tributário”.²³

Para garantir maior segurança jurídica aos contribuintes e ao Fisco, Tathiane Piscitelli destaca, em outra variante da terceira corrente, a importância da alteração prévia do CTN com a finalidade de instituir a arbitragem tributária:

[...] seria razoável defender a necessidade de alteração do CTN para que haja previsão expressa da sentença arbitral como forma de extinção da relação jurídica tributária, pela alteração ao artigo 156 do Código e, ainda, algum mecanismo de suspensão da exigibilidade, ainda que via garantia, no curso do processo arbitral, nos termos do artigo 151 do CTN.

Em seguida, alterado o CTN, “bastaria a publicação de uma lei ordinária que previsse o procedimento arbitral”.²⁴

A mesma preocupação com a segurança jurídica e com a necessidade de alteração prévia do CTN para instituição da arbitragem tributária é

22 Ibid., f. 213.

23 Ibid., f. 214.

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: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 133. A autora chama a atenção para o Projeto de Lei Complementar n. 469/2009, que está em trâmite na Câmara dos Deputados. Cf. <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431262>. Acesso em: 5 set. 2019.

5. Qual seria o ato normativo adequado à introdução da arbitragem tributária no Brasil?

demonstrada em artigo preparado por Tathiane Piscitelli em conjunto com Andréa Mascitto e Priscila Faricelli de Mendonça, e que aborda o anteriormente citado PL n. 4.257/2019. Lê-se ali que

a instituição da arbitragem desacompanhada de uma alteração mínima no Código Tributário Nacional (CTN), via lei complementar, pode ser questionada, além de criar desconforto e desconfiança na sua utilização pelo Fisco ou pelos contribuintes. Isso porque, de nossa perspectiva, há necessidade de previsão expressa da sentença arbitral como causa extintiva da relação jurídica tributária.²⁵

As mencionadas autoras destacam a necessidade de alteração do art. 156 do CTN nos seguintes termos:

É bem verdade que essa crítica poderia ser superada pelo fato de que a jurisprudência, assim como o artigo 31 da Lei n. 9.307/96 (Lei da Arbitragem), deixam clara a equiparação da sentença arbitral à sentença judicial. Portanto, as menções a sentença e decisões do CTN deveriam ser interpretadas e lidas com essa amplitude. *Ainda assim, a alteração do artigo 156 do Código, para contemplar expressamente a sentença arbitral, traria maior segurança jurídica ao instituto.*²⁶

Há, por fim, uma terceira variante dessa corrente, que dá *um peso e uma amplitude ainda maiores* à prévia alteração do CTN por lei complementar para instituição da arbitragem tributária. Assinala Heleno Taveira Torres que

[o] procedimento de arbitragem aplicado em matéria tributária, para ser adotado na exigência de créditos tributários ou mesmo na solução de conflitos em geral, teria que atender a todos os ditames de legalidade, como: a) previsão por Lei,²⁷ a definir a arbitragem como medida de extinção de obrigações tributárias e indicar seus pressupostos gerais, limites e condições; b) edição de lei ordinária pelas pessoas de direito público interno para regular, no âmbito formal, o procedimento de escolha dos árbitros, bem como a composição do tribunal arbitral, a tramitação de

25 MASCITTO, Andréa; PISCITELLI, Tathiane; MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Arbitragem tributária brasileira está no forno. *JOTA*, 9 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/arbitragem-tributaria-brasileira-09082019>. Acesso em: 4 set. 2019.

26 *Ibid.*; os grifos não constam do original.

27 O sentido da frase indica que o autor quis dizer “Lei Complementar”.

atos, e bem assim os efeitos da decisão e do laudo arbitral, além de outros (art. 37, da CF); e c) que ofereça, em termos materiais, os contornos dos conflitos que poderiam ser levados ao conhecimento e decisão do tribunal arbitral (art. 150, CF). A legalidade deve perpassar todo o procedimento, reduzindo o campo de discricionariedade e garantindo plena segurança jurídica na sua condução.²⁸

A contribuição daquele autor à reforma do modelo de solução de conflitos em matéria tributária é extremamente importante e mereceria um artigo próprio. Como ele próprio explica:

Temos insistido há mais de uma década sobre a necessidade de substituir a Lei n. 6.830/80 e o Decreto n. 70.235/72 por regimes processuais mais céleres e simplificados, mas também com modelos de formas alternativas de soluções de controvérsias, como a mediação, a conciliação, a arbitragem ou mesmo a transação tributária. Foi com este espírito que contribuímos para a elaboração do PL 5.082/2009, o qual se encontra parado na Câmara de Deputados desde o seu encaminhamento, como uma das propostas do chamado “II Pacto Republicano”.²⁹

Toda a exposição até aqui feita mostra que a controvertida questão formal relativa ao instrumento normativo adequado à introdução da arbitragem tributária no Brasil *ainda não tem uma resposta definitiva*.

Será que, tal como se viu a respeito do uso da arbitragem em contratos com a Administração Pública, a natural insegurança oriunda da divergência de posições sobre a introdução da arbitragem tributária levará à edição de uma multiplicidade de leis ordinárias, a prever o uso desse método heterocompositivo em específicas situações, como no caso do PL n. 4.257/2019?³⁰ Será que outras leis ordinárias serão editadas para prever, por exemplo, a possibilidade

28 TORRES, Heleno Taveira. Conciliação, transação e arbitragem em matéria tributária. In: BOSSA, Gisele Barra et al. (coord.). *Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/15: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário*. São Paulo: Almedina, 2017, p. 322/323.

29 *Ibid.*, p. 315. Note-se que o referido PL n. 5.082/2019 voltou a tramitar na Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados. Cf. <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>. Acesso em: 5 set. 2019.

30 Como exposto, o PL n. 4.257/2019 pretende alterar a LEF para possibilitar a resolução, via arbitragem tributária, de litígios materializados em embargos à execução fiscal, ação anulatória de ato declarativo da dívida fiscal e ação consignatória (desde que o respectivo débito fiscal seja objeto de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro-garantia).

5. Qual seria o ato normativo adequado à introdução da arbitragem tributária no Brasil?

de arbitragem tributária antes da constituição do crédito tributário, ou para lidar com assuntos relativos à repetição de indébito tributário? Será que essa situação levará à modificação da LA, de modo a prever ali, expressamente, o uso de arbitragem em matéria tributária? Será que tudo isso não poderá acarretar um sério problema, relativo à compatibilidade dos regimes jurídicos de arbitragem tributária atinentes a cada uma das referidas leis ordinárias?

Ou será que tais posicionamentos implicam um déficit de segurança jurídica, e o debate formal sobre a efetiva introdução da arbitragem tributária no País somente será superado mediante prévia alteração do CTN e a subsequente promulgação de lei ordinária para cuidar do processo arbitral tributário?

São questões que ainda estão em aberto. Espera-se que o presente artigo forneça subsídios ao amplo debate público que o tema merece.

6. Viabilidade da implementação da arbitragem tributária no Brasil: matérias tributárias arbitráveis

Stella Bittar Segalla
Reginaldo Angelo dos Santos

A partir da análise do modelo português de arbitragem tributária, o artigo trata da pertinência de delimitar, de modo mais restrito ou mais amplo, a arbitrabilidade objetiva, ou seja, as matérias passíveis de questionamento na seara arbitral tributária brasileira, inclusive no que diz respeito ao momento do processo de positivação da norma tributária e ao valor envolvido.¹

Fazendo remissão aos Projetos de Lei (PLs) n. 4.257/2019 e 4.468/2020, o texto descreve a opinião tanto daqueles que preferem modelo mais restrito de arbitragem tributária, que serviria para testar o instituto, quanto dos que, desde logo, defendem modelo mais amplo, por verem nesse desenho um meio mais eficaz de acesso à justiça tributária.

Qualquer que seja a escolha feita no país, fica clara a importância da exata e efetiva delimitação das questões arbitráveis, a fim de evitar disputas adjacentes ao mérito do litígio tributário.

Os autores trazem ainda reflexões importantes sobre a impossibilidade de o tribunal arbitral exercer o controle concentrado de constitucionalidade (art. 97 da Constituição Federal) e a necessidade de observância do sistema de precedentes vinculantes do Código de Processo Civil (CPC) (art. 927) no bojo da arbitragem tributária.

¹ Cf. SEGALLA, Stella Bittar; SANTOS, Reginaldo Angelo dos. Viabilidade da implementação da arbitragem tributária no Brasil. *JOTA*, 5 dez. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/viabilidade-da-implementacao-da-arbitragem-tributaria-no-brasil-05122019>. Acesso em: 25 ago. 2021.

Tema que vem ganhando destaque nos debates no Brasil, quando se avalia o grau de litigiosidade das demandas tributárias no país, é a implementação da arbitragem tributária como forma de ampliação do acesso à justiça e meio alternativo e célere de solução de conflitos. A título de exemplo, tem-se Portugal, onde o regime, implementado em 2011, vem sendo considerado modelo para estudos visando à sua implementação em outras jurisdições.

Partindo-se da premissa de que os desafios acerca da implementação de um regime de arbitragem tributária no Brasil fossem superados, em especial o da suposta indisponibilidade da receita tributária, como ocorreu em Portugal, e o referido regime fosse efetivamente implementado no país, caberia o debate prévio sobre quais seriam as possíveis matérias arbitráveis, no contexto do direito tributário material brasileiro. Este é o ponto que procurará ser abordado por este breve artigo.

1. Referência ao regime de arbitragem tributária em Portugal

Tomando como base o regime português, verifica-se que o Regime Jurídico de Arbitragem Tributária (RJAT) desse país fixa com rigor acerca de quais matérias o Tribunal Arbitral pode se pronunciar. Assim, encontram-se abrangidas pela competência desses tribunais naquele país: (i) a apreciação da declaração de ilegalidade de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e os de pagamento por conta; (ii) a declaração de ilegalidade de atos de determinação da matéria tributável, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais; e, bem assim, (iii) a apreciação de qualquer questão, de fato ou de direito, relativa ao projeto de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão anteriormente referida.²

Tal fixação sofre críticas por parte da doutrina portuguesa. Jorge Lopes de Sousa³ entende como limitada se comparada à autorização legislativa em que se baseou, isto é, o art. 124^o da Lei 3-B/2010, em que se indica que o processo arbitral tributário deveria constituir um meio processual alternativo não só ao processo de impugnação judicial, mas também à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

2 Vide introdução ao Decreto-Lei n. 10/2011, que regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária em Portugal (RJAT), 5^o parágrafo, c/c art. 2^o. Cf. <https://dre.pt/pesquisa/-/search/280904/details/normal>. Acesso em: 21 ago. 2021.

3 SOUSA, Jorge Lopes de. Cap. III – Comentário ao Regime Jurídico de Arbitragem Tributária. In: VILLA LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.). *Guia da arbitragem tributária*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2017, p. 86.

A Portaria n. 112-A/2011 estipula as matérias para as quais os tribunais fiscais arbitrais não têm competência e que, assim, se encontram excluídas, como as relativas: (i) à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa; (ii) aos atos de determinação de matéria coletável e de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão; (iii) aos direitos aduaneiros sobre importação e demais impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e (iv) à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efetuar por outro Estado-membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.⁴

Jorge Lopes de Souza⁵ explica, e ao mesmo tempo faz críticas, a exclusão de matérias da apreciação pelo tribunal arbitral, afirmando que a Portaria n. 112-A/2011, que concretizou os termos da vinculação da Administração Tributária aos tribunais arbitrais, não estabeleceu uma vinculação da Direção-Geral de Impostos e da Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (atualmente Autoridade Tributária e Aduaneira), àquela jurisdição relativamente a todas as matérias indicadas no art. 2º do RJAT, tendo restringido e condicionado essa vinculação. Prossegue enfatizando que os termos em que está redigido o n. 1 do art. 4º do RJAT impõem a conclusão de que a vinculação da Administração Tributária está continuamente dependente da vontade expressa na portaria, podendo cessar se esta for revogada. O autor conclui como uma segunda limitação da competência dos tribunais arbitrais o fato de que, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável no art. 2º do RJAT, se ela não estiver abrangida pela vinculação, estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por um daqueles tribunais, ressaltando ainda que ficam praticamente excluídos da vinculação os atos praticados em matéria aduaneira.

O autor destaca ainda uma terceira limitação, em função do valor, optando o legislador, segundo Rogério Fernandes de Souza, por não vincular a Administração Tributária ao procedimento arbitral nos litígios de valor superior a

4 Portaria n. 112-A/2011. Cf. <https://dre.pt/pesquisa/-/search/374642/details/normal>. Acesso em: 21 ago. 2021.

5 SOUSA, Jorge Lopes de. Cap. III – Comentário ao Regime Jurídico de Arbitragem Tributária. In: VILLA LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.). *Guia da arbitragem tributária*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2017, p. 87, 146-148.

10 milhões €. Ao se estabelecer uma regra de submissão à arbitragem em função do valor da causa, demonstra-se uma aparente falta de confiança nesses tribunais, pelo menos nessa fase “inicial” das causas de maior valor.⁶

2. Reflexões sobre as possíveis matérias arbitráveis no Brasil

No Brasil, vigorou inicialmente um regime de arbitragem exclusivamente privado, instituído por meio da Lei n. 9.307/96, tendo posteriormente a Lei n. 13.129/2015 inserido o § 1º ao art. 1º, para permitir a sua aplicação pela Administração Pública direta e indireta, para dirimir conflitos relativos unicamente a direitos patrimoniais disponíveis. Há relativo consenso, porém, de que a referida lei não é suficiente à regulação da arbitragem na esfera tributária, uma vez que esta regula apenas relações contratuais entre entes privados ou públicos, mas não abarca as especificidades que uma relação entre Administração Pública tributária e contribuinte necessita.⁷

Talvez por essa razão, nem mesmo a doutrina avançou, de forma suficiente, no sentido de exaurir as dúvidas sobre quais matérias poderiam ser submetidas a um eventual juízo arbitral tributário, em um contexto mais objetivo, de tal forma que, tomando como premissa a superação do “mito” da indisponibilidade da receita tributária, pouco se tem escrito a respeito das possíveis matérias tributárias arbitráveis no Brasil.

Há os que defendem uma arbitragem tributária mais restritiva, que abranja apenas conflitos anteriores à constituição do crédito tributário, em discussões voltadas à legalidade tanto abstrata (preventiva) como concreta da norma tributária, a exemplo de respostas negativas a consultas, indeferimento de regimes especiais, dúvidas sobre a classificação fiscal de mercadorias e definições quanto a conceitos que poderiam enquadrar determinada atividade em um ou outro tributo, como é o caso das discussões sobre ISS ou ICMS na tributação digital.⁸

6 Art. 3º, 1, da Portaria n. 112-A/2011. Cf. <https://dre.pt/pesquisa/-/search/374642/details/normal>. Acesso em: 21 ago. 2021.

7 CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e processo: um comentário à Lei n. 9.307/96*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2009, p. 15.

8 Cf. PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa. Desafios e limites da arbitragem tributária no direito brasileiro. *Revista de Arbitragem Tributária*, 2018. http://www.pinheironeto.com.br/Documents/Artigos/Revista_ArbitragemTributaria.pdf. Acesso em: 21 ago. 2021.

Para os que defendem essa solução, o instituto só se aplicaria a créditos tributários ainda não constituídos e a questões de fato, o que significa que não seriam analisadas teses jurídicas, mas apenas temas técnicos.⁹ Essa visão está presente no PL n. 4.468/2020,¹⁰ que determina a possibilidade de instauração da arbitragem tributária no curso da fiscalização para discussão de matérias de fato, sendo vedada a instauração do método de resolução de conflitos nos casos em que o crédito tributário já tenha sido constituído mediante lançamento tributário ou auto de infração e imposição de multa.¹¹

Mesmo essa visão sendo mais restritiva, é a que se compatibiliza com a Lei de Arbitragem, que possibilita ao tribunal arbitral julgar apenas processos de conhecimento, mas nunca de execução.¹²

Por outro lado, há outra corrente, ainda minoritária, que quer ver a arbitragem aplicada em um contexto muito mais amplo, englobando inclusive a discussão em face do crédito tributário já definitivamente constituído e inscrito em dívida ativa, sem limitação de matéria ou valor, como alternativa judicial à discussão dos embargos à execução, como é o caso do PL n. 4.257/2019.¹³

Tal corrente se coaduna com a própria ideia de permitir a arbitragem tributária como método alternativo de resolução de conflitos, que é a ampliação do acesso à justiça e celeridade procedimental. Isso pois atualmente no Brasil grande parte dos julgamentos pendentes está na fase de execução e não conhecimento.

O “Justiça em Números de 2020”¹⁴ estipulou que os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 39% do total de casos pendentes e 70%

9 Cf. BAETA, Zínia. Especialistas e governo elaboram nova proposta para arbitragem tributária. 13 ago. 2018. Disponível em: <https://alfonsin.com.br/especialistas-e-governo-elaboram-nova-proposta-para-arbitragem-tributaria/>. Acesso em: 21 ago. 2021.

10 Cf. <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/144536>. Acesso em: 21 ago. 2021.

11 “Art. 1º A arbitragem especial tributária poderá ser instaurada no curso da fiscalização, mediante solicitação do contribuinte ou provocação da Administração Tributária, para prevenir conflitos mediante solução de controvérsias sobre matérias de fato, observando o disposto nesta lei. Parágrafo único. Este procedimento não poderá ser instaurado nos casos de crédito tributário que já tenha sido constituído mediante lançamento tributário ou auto de infração e imposição de multa.”

12 MARTINS, Pedro A. Batista. *Apontamentos sobre a Lei de Arbitragem*. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 272.

13 Cf. <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>. Acesso em: 20 ago. 2021.

14 Conselho Nacional de Justiça – CNJ. *Justiça em Números 2020: ano-base 2019*. Brasília: CNJ, 2020, p. 155.

das execuções pendentes no Poder Judiciário. Além disso, tal tipo de processo possui uma alta taxa de congestionamento, sendo especificamente 86,9%. Dito isso, a ampliação da arbitrabilidade objetiva daria a possibilidade de se abarcar discussões na fase de execução, que é justamente a fase em que há maior problema no judiciário.

De todo modo, não se afasta, assim como ocorre em Portugal, reflexões acerca de uma limitação de valor, além da matéria, como forma de testar a viabilidade e consolidar a utilização do regime no país. Para estes, seria de bom tom, de forma a evitar a judicialização de tema secundário, que tais matérias fossem bem delimitadas, inclusive quanto à vedação à apreciação, pelo tribunal arbitral, de declaração de inconstitucionalidade, em face do que dispõe o art. 97 da Constituição Federal, bem como não haver decisões contrárias a precedentes definidos em súmulas vinculantes, recursos repetitivos e repercussão geral reconhecida.

Tal preocupação foi endereçada no PL n. 4.468/2020, que vetou a possibilidade da discussão sobre: (i) constitucionalidade de normas jurídicas; (ii) lei em tese; (iii) decisão contrária a entendimento consolidado pelo Poder Judiciário nas hipóteses de que trata o art. 927¹⁵ do CPC; e (iv) julgamentos em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal (STF).¹⁶

A intenção de vetar a discussão sobre tais temas se dá no intuito de evitar questionamentos acerca da legitimidade da arbitragem tributária, por falta de previsão do instituto no Código Tributário Nacional (CTN). Em outras palavras, é uma forma de instituir o método de resolução de conflito sem divergir com a legislação vigente.

Helena Torres – um dos autores do PL n. 4.468/2020 –, em evento promovido pelo Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas,¹⁷ em que se

15 “Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: I – as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; II – os enunciados de súmula vinculante; III – os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; IV – os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; V – a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.”

16 “Art. 2º As controvérsias tributárias que podem ser objeto da arbitragem tributária de que trata esta Lei são aquelas relativas a matérias fáticas, sendo vedado: I – discussão sobre constitucionalidade de normas jurídicas; II – discussão sobre lei em tese; III – decisão contrária a entendimento consolidado pelo Poder Judiciário nas hipóteses de que trata o art. 927 da Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), bem como julgamentos em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal.”

17 Cf. <https://www.youtube.com/watch?v=bbvav5eoss8>. Acesso em: 21 ago. 2021.

discutiu a viabilidade da instituição da arbitragem tributária no Brasil, defendeu a ideia da não aplicação da arbitragem em execuções fiscais, utilizando-a apenas para prevenir litígios.

Ainda segundo o professor Heleno, discussões de matéria de mérito, de direito, pela via arbitral, merecem muita reflexão. Ele afirma, por exemplo, que o art. 62 do Regimento do Carf já dispõe que o Tribunal não julga questões constitucionais, destacando que num caso hipotético de uma sentença arbitral declarar a inconstitucionalidade e posteriormente o STF declarar constitucional o tributo, instauraria uma série de discussões: caberia ação rescisória ou não e como seria a revisão da coisa julgada, concluindo que é uma questão que deve ser muito bem ponderada, destacando, ainda que no Brasil, este problema deve ser resolvido envolvendo três esferas federativas: União, Estados e Municípios, bem como, a necessidade de uma lei complementar para dar conforto aos procuradores e juízes, a fim de evitar discussões de direito mais complexas que leve anos para ser resolvidas pelo Judiciário, como ocorreu com a Lei de Arbitragem (9.307/96).

Conclusões

Como se observa, as discussões acerca das matérias arbitráveis no Brasil vêm avançando, podendo ser divididas entre as de caráter preventivo (para prevenir litígios), que envolve matérias de fato e técnicas, como sugere o PL n. 4.468/2020, e as de caráter mais amplo, já com o crédito tributário definitivamente constituído, sem limitação de matéria ou valor, como sugere o PL n. 4.257/2019.

De qualquer forma, como pondera Leonardo Giannetti Varella,¹⁸ ainda que cada Estado, dentro de sua própria avaliação política e econômica, decida quais matérias podem ou não ser solucionadas pela arbitragem e mesmo reconhecendo que muitas vezes as questões que estão excluídas do campo da arbitragem possuem grande vínculo com os fundamentos da organização social e econômica do Estado, o fato é que o campo de arbitrabilidade objetiva vem crescendo com o passar dos tempos e há estímulo à arbitragem no mundo afora, a ponto de alcançar matérias sensíveis, o que inclui a de direito tributário.

18 Cf. GIANNETTI, Leonardo Varella. *Arbitragem no direito tributário brasileiro: possibilidade e procedimentos*. 2017. 390 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC/MG, Belo Horizonte, 2017, f. 11. Disponível em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLVa_1.pdf. Acesso em: 22 ago. 2021.

7. A arbitragem tributária e o lançamento de ofício: momento da arbitragem tributária

André Luiz Fonseca Fernandes
Phelipe Moreira Souza Frota

Um dos pontos relevantes a serem considerados no desenho de um bom regime de arbitragem tributária consiste na definição do momento adequado de opção por esse regime. Esse assunto foi abordado de modo geral no texto 6 desta coletânea e diz respeito à controvertida questão da arbitrabilidade objetiva em matéria tributária.

O texto a seguir cuida do tema a partir de uma premissa fundamental: a utilização da arbitragem em causas tributárias no Brasil poderia servir para assegurar os valores da justiça e da certeza na tributação, em concretização do Estado Social e Democrático de Direito previsto na Constituição de 1988.¹

De acordo com os autores, ao ampliar a realização das garantias à tutela jurisdicional efetiva e à segurança jurídica, a arbitragem tributária constituiria um dos instrumentos de uma indispensável reforma processual tributária. O alcance dessa reforma dependeria da maior ou menor amplitude dos litígios passíveis de resolução na via arbitral.

Com foco na avaliação de tal amplitude, o texto analisa a situação do lançamento de ofício e do respectivo processo administrativo: será que uma exigência tributária oriunda dessa espécie de lançamento poderia ser impugnada no âmbito administrativo e, posteriormente, submetida à arbitragem? Ou a discussão da exigência em processo administrativo implicaria posterior vedação de acesso à instância arbitral?

¹ Cf. FERNANDES, André Luiz Fonseca; FROTA, Phelipe Moreira Souza. Arbitragem tributária e o lançamento de ofício. *JOTA*, 18 jul. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/arbitragem-tributaria-e-o-lancamento-de-oficio-18072019>. Acesso em: 26 ago. 2021.

A tendência no Grupo é, atualmente, a de considerar que uma arbitragem tributária pensada para todas as etapas do iter de constituição da relação jurídica tributária poderia conferir, efetivamente, maior coerência e uniformidade ao procedimento.

Este texto é o primeiro de uma série que será publicada nesta coluna, com o objetivo de enfrentar os desafios para a implementação da arbitragem tributária no Brasil. Conforme destacado em artigo recente dos professores Tathiane Piscitelli, Paulo César Conrado e Andréa Mascitto,² o tema tem sido objeto de estudo do Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da FGV DIREITO SP e merece amplo debate público.

Parte-se, pois, da premissa de que não há óbices institucionais à sujeição de causas tributárias à arbitragem – os debates sobre a suposta indisponibilidade do crédito tributário serão tratados em momento oportuno. O objetivo deste artigo é dar um passo adiante e analisar a relação entre arbitragem tributária e processo administrativo tributário. Mais especificamente, pretende-se suscitar o debate, ainda incipiente no Brasil, sobre o momento adequado de opção pela arbitragem na seara tributária, em caso de lançamento de ofício.

Para tanto, de início, faz-se fundamental a análise da experiência portuguesa, em razão de seu pioneirismo na adoção da arbitragem como meio alternativo de solução de litígios fiscais. Isso se deu, como se lê na página 88 do Relatório do Orçamento do Estado para 2010 (Ministério das Finanças e da Administração Pública),³ em razão do “[...] esgotamento do sistema judicial como resposta única à resolução de litígios em sede fiscal”, o que decorreu do “elevado grau de litigância que caracteriza uma época de ‘fiscalidade de massas’” e da “incapacidade que os tribunais judiciais inevitavelmente sentem para lhe dar resposta pronta”.

Na visão do governo lusitano naquele Relatório,

este estrangulamento do sistema judicial é exacerbado pela crescente sofisticação do Direito Fiscal, marcado por soluções técnicas de imensa delicadeza e em constante transformação, bem como pelo investimento cada vez maior que os operadores privados fazem no planeamento de seus

2 Trata-se de remissão ao texto 3 desta coletânea.

3 Confira-se a integralidade do referido relatório em: ORÇAMENTO do Estado para 2010: relatório. Jan. 2010. Disponível em: <https://www.parlamento.pt/OrcamentoEstado/Documents/rel-2010.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2021.

impostos e na gestão de seus litígios tributários. A morosidade da justiça tributária que daqui resulta representa um prejuízo econômico efetivo para os contribuintes e não poucas vezes para a Administração Fiscal.⁴

O objetivo central era o de reforçar “[...] a tutela efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, conferindo nova legitimação à sua relação com a Administração Fiscal e criando um clima de maior confiança para a atividade económica em Portugal”.⁵

Tratava-se, portanto, de, a um só tempo, reforçar os direitos e garantias dos contribuintes, criando condições para uma justiça tributária mais célere, além de estabelecer um novo paradigma na relação entre a Administração Fiscal e os contribuintes. A ideia geral era ampliar a atuação jurisdicional na busca de uma maneira efetiva para a solução de disputas tributárias.

Essa perspectiva de reforço dos direitos e garantias dos contribuintes foi confirmada não apenas pela necessária autorização legislativa da Assembleia da República (art. 124º da Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril daquele ano) para introdução da arbitragem tributária no ordenamento português,⁶ como também pelo próprio Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT – Decreto-Lei n. 10/2011, de 20 de janeiro daquele ano) que, em seu preâmbulo, estatui os desígnios da arbitragem tributária: (i) “reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos”; (ii) “imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo”; e (iii) “reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais”.

Os propósitos anteriormente destacados partilham um valor consagrado pela Constituição portuguesa – a garantia de uma tutela jurisdicional efetiva –, o que pressupõe uma decisão em prazo razoável e contribui para a consequente diminuição das pendências.⁷ Para concretizar essa garantia, José

4 Ibid., p. 88.

5 Ibid., p. 88.

6 Cf. SOUSA, Jorge Lopes de. Comentários ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária. In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.). *Guia da arbitragem tributária*. 2. ed. rev. e atual. Coimbra: Almedina, 2017, p. 74-75.

7 Cf. VILLA-LOBOS, Nuno. Avaliação sucessiva perfunctória da implementação da arbitragem tributária em Portugal. In: BARROSO, Nuno; FALCÃO, Pedro Marinho (coord.). *Desafios tributários*. Porto: Vida Económica, 2015, p. 194; VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. O caso particular da arbitragem tributária no âmbito das políticas públicas em matéria de justiça tributária. In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (org.). *Arbitragem em direito público*. São Paulo: FGV Projetos/CAAD, 2019, p. 15.

Casalta Nabais assinala que a arbitragem é mesmo uma opção a ser considerada, de modo que a ignorar seria impor uma restrição intolerável dos direitos de acesso à justiça e a uma tutela jurisdicional efetiva.⁸

Não é possível, nos limites deste artigo, descrever as características e a evolução da arbitragem tributária em Portugal. É importante destacar, contudo, que ela é considerada um sucesso, em boa parte graças à eficiente atuação do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), que contribuiu para que fossem alcançados excelentes resultados. Em 2018, por exemplo, a duração média dos litígios arbitrais foi de 4,5 meses, ao passo que, no âmbito dos tribunais judiciais, os litígios tiveram duração média de 5,4 anos. Essa celeridade do meio arbitral resultou no aumento do valor global envolvido nas discussões arbitrais, que passou para cerca de €290.000.000 (um acréscimo de €60.000.000 em relação a 2017, tendo praticamente duplicado desde 2015), não obstante o fato de que os processos de até €60.000 representam a maioria (60,9%) dos casos julgados na instância arbitral.⁹

Contudo, o sucesso da arbitragem tributária em terras portuguesas não significa que os problemas que motivaram a sua criação tenham sido resolvidos. A arbitragem tem conseguido desviar dos tribunais administrativos e fiscais apenas 20% dos processos novos. Isso porque uma parte significativa das novas demandas está fora do campo de competência limitado dos tribunais arbitrais, claramente mais reduzido que o âmbito de competência dos tribunais administrativos e fiscais.

Além disso, há o problema do estoque acumulado de milhares de processos, para o qual foi previsto um regime inicial de migração para a instância arbitral, com êxito bastante reduzido. Recentemente outro regime foi criado, mas não há, por ora, avaliações concretas quanto à sua efetividade.¹⁰ Esse cenário

8 “Mais, atendendo ao actual contexto de morosidade da justiça visível um pouco por toda a parte, a qual se apresenta cada vez mais como um verdadeiro problema estrutural do Estado de Direito, podemos mesmo questionar-nos se uma recusa ampla da arbitragem não acaba constituindo uma restrição intolerável dos direitos de acesso à justiça e a uma tutela jurisdicional efectiva, mediante a obtenção de uma decisão judicial num prazo razoável” (NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2015, v. IV, p. 11-12).

9 Confirmam-se os resultados alcançados pelo CAAD em: CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA. Dados mais recentes da arbitragem fiscal. Disponível em: <https://www.caad.org.pt/comunicacao/imprensa/dados-mais-recentes-da-arbitragem-fiscal>. Acesso em: 25 ago. 2021.

10 Cf. VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. O caso particular da arbitragem tributária no âmbito das políticas públicas em matéria de justiça tributária. In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (org.). *Arbitragem em direito público*. São Paulo: FGV

tem levado a doutrina portuguesa a debater e propor, entre outros, o alargamento do âmbito de competência dos tribunais arbitrais e a possibilidade permanente de transição de processos da via judicial para a arbitral.¹¹

Embora as realidades portuguesa e brasileira sejam muito diferentes, a experiência bem-sucedida de arbitragem tributária no CAAD indica que importantes lições podem ser aproveitadas no Brasil, sem que isso signifique a importação acrítica de elementos do regime jurídico português.¹²

Uma dessas lições é a de que, se as enormes dificuldades do Poder Judiciário português em resolver os conflitos de natureza tributária são, em alguma medida, comparáveis com as conhecidas dificuldades do Poder Judiciário brasileiro em resolver os conflitos de mesma natureza,¹³ e se o contencioso administrativo fiscal brasileiro está assoberbado¹⁴ e, em boa medida, prejudicado

Projetos/CAAD, 2019, p. 14-19; e TRINDADE, Carla Castelo. *Regime jurídico da arbitragem tributária anotado*. Coimbra: Almedina, 2015, p. 50-54. O regime de migração em vigor foi criado pelo Decreto-Lei n. 81/2018, de 15 de outubro daquele ano.

- 11 Com base em dados de 2016, Jesuíno Alcântara Martins afirma que deve ser atribuída à arbitragem tributária: “[...] uma função mais relevante na realização da justiça tributária, designadamente, no domínio dos processos de impugnação e de oposição judicial, dado que como se observou nos indicadores infradescritos, estes dois tipos ou espécies processuais representam 82,7% dos processos pendentes nos tribunais tributários judiciais. O país não pode continuar com um sistema de justiça tributária bloqueado, por efeito do sistemático e constante congestionamento processual dos tribunais judiciais, com o argumento de que é elevado o risco de estender à arbitragem tributária matérias que se consideram de elevado melindre, com o espetro de que as decisões arbitrais se afastarão da verdade dos factos. Esta é uma visão ou concepção anacrónica, desadequada às necessidades do país e bastante prejudicial à modernização da sociedade portuguesa, bem como contribui para manter a economia encurralada em premissas burocráticas e afastada de uma dinâmica de crescimento e de competitividade internacional” (MARTINS, Jesuíno Alcântara. *Justiça tributária: uma perspectiva de futuro*. In: DOMINGOS, Francisco Nicolau (org.). *Justiça tributária: um novo roteiro*. Lisboa: Rei dos Livros, 2018, p. 46-47). Cf. ainda, na mesma obra, PALMA, Clotilde Celorico. *Contributos da arbitragem tributária em matéria de IVA – Análise de alguns acórdãos*, p. 243-267.
- 12 Cf. MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Arbitragem tributária: como replicar o modelo português na realidade brasileira. *Revista Arbitragem Tributária*, n. 8, p. 12-17, jan. 2018.
- 13 O Conselho Nacional de Justiça tem publicado, anualmente, as estatísticas oficiais do Poder Judiciário no “Relatório Justiça em Números”. O relatório de 2018 indica a existência, no ano de 2017, de 80,1 milhões de processos judiciais em curso, sendo que, no 1º grau de jurisdição, estavam concentrados 94% do acervo processual e 85% dos processos iniciados no último triênio. As execuções fiscais são apontadas como principal fator de morosidade da Justiça, sendo, em 2017, 39% do total de casos pendentes, com congestionamento de 92% (ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitam em 2017, apenas oito foram baixados). Confira-se a íntegra do referido relatório em: <https://wwwh.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>. Acesso em: 25 ago. 2021.
- 14 O último Relatório de Gestão do Ministério da Fazenda, publicado em 2018, menciona expressamente, na página 57, o número insuficiente de auditores-fiscais para analisar e jul-

pela resolução de litígios por meio do voto de qualidade (o que deslegitima a solução dada ao caso concreto), ainda assim não seriam esses os elementos aptos a servir de fundamento para a introdução da arbitragem tributária no país. Afinal, esses são apenas os reflexos (sintomas) de um sistema de resolução de controvérsias inadequado e ineficiente.

Se essa inadequação permite cogitar a implantação de um sistema “multi-portas”, que autorize a resolução de lides tributárias em tribunais arbitrais, isso se dá não porque tais reflexos confirmem a existência de um sistema enfermo, que não funciona como deveria, mas sim porque o funcionamento adequado do sistema de resolução de litígios é uma demanda do Estado Social e Democrático de Direito no Brasil.

Tal demanda exige, assim como reconhecido pelo governo português por ocasião da instituição da arbitragem tributária naquele país, o reforço dos direitos e garantias dos contribuintes, mediante a criação de condições para uma justiça tributária mais célere e para o estabelecimento de uma nova relação entre o Fisco e os contribuintes, mais benéfica a ambos.

Como esclarece Tathiane Piscitelli,

a adoção efetiva de métodos alternativos de resolução de conflitos em matéria tributária, mais do que resultar em alívio para o Poder Judiciário, é uma demanda do Estado Social e Democrático de Direito no qual vivemos. Portanto, a reflexão sobre esses temas não deve ser contingencial e guiada pelo excesso de casos no Judiciário. Trata-se de tema que se relaciona com o acesso à justiça e com medidas justas de arrecadação, que podem resultar em redução da desigualdade, pela correta aplicação dos recursos em ações que busquem tal fim.¹⁵

Desse modo, a utilização da arbitragem em causas tributárias no Brasil seria vetor de concretização do Estado Social e Democrático de Direito previsto na Constituição de 1988, ampliando a realização da garantia a uma tutela

gar cerca de 250 mil processos em estoque nas DRJs, e de Conselheiros do Carf para analisar e julgar cerca de 120 mil processos em estoque. Os dados são de 2017. Para acessar esse relatório: CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSO FISCAL. Processo de contas anuais: 2017 – relatório de gestão. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/relatorio-de-gestao/>. Acesso em: 25 ago. 2021.

15 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: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 126.

jurisdicional efetiva – *com melhoria das condições necessárias à justiça fiscal (em benefício seja do contribuinte, seja do Estado)* – e da segurança jurídica, na medida em que suscitaria a resolução potencialmente mais eficaz e mais célere dos litígios e, ao mesmo tempo, asseguraria a contemporaneidade entre a jurisprudência e a legislação, aumentando a relevância prática da jurisprudência no plano da prevenção das disputas tributárias.¹⁶

O uso desse método heterocompositivo no campo tributário implicaria verdadeira reforma tributária, que atribuiria maior celeridade e racionalidade ao processo tributário, tendo por efeitos uma maior realização de justiça perante os contribuintes e uma maior eficiência arrecadatória para o Estado. Isso contribuiria para o estabelecimento das bases necessárias à melhoria da relação entre o Fisco e os contribuintes.

Com base nessas e em outras premissas, que não cabe mencionar aqui porque o espaço não permite, já não se debate no Grupo de Pesquisa se a arbitragem tributária deveria ser instituída no Brasil, mas sim *como* isso deveria ocorrer. Nesse sentido, uma das discussões mais relevantes envolve a definição do momento adequado de opção pela arbitragem na seara tributária. Mais especificamente, no caso de lançamento de ofício, há duas posições bem definidas.

A primeira corrente sustenta que uma exigência oriunda de lançamento de ofício e impugnada no âmbito administrativo não poderia ser, ao término desta discussão, submetida à arbitragem. Para seus defensores, trata-se apenas de uma questão de política legislativa, cabendo ao legislador eleger o momento da opção pela arbitragem. Tal questão deveria levar em conta o compreensível receio do que é novo e o tempo necessário para que a comunidade jurídica passasse a reconhecer a arbitragem como um meio alternativo legítimo e efetivo de resolução de litígios tributários. Nesses termos, seria aconselhável, em um primeiro momento, uma arbitragem de hipóteses mais restritivas.

Ou seja, para a primeira corrente, nada impediria que o legislador vedasse o acesso à via administrativa para o contribuinte que desejasse

16 Sobre os efeitos da contemporaneidade entre jurisprudência e legislação, cf. VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. O caso particular da arbitragem tributária no âmbito das políticas públicas em matéria de justiça tributária. In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (org.). *Arbitragem em direito público*. São Paulo: FGV Projetos/CAAD, 2019, p. 8-10.

submeter, à arbitragem tributária, uma controvérsia oriunda de lançamento de ofício. Uma arbitragem de hipóteses mais limitadas seria, inclusive, indispensável para facilitar o conhecimento e a confiança pelos operadores do Direito, o que permitiria que o novo instituto alcançasse bons resultados no país.

Por outro lado, é possível sustentar que uma exigência oriunda de lançamento de ofício poderia ser impugnada no âmbito administrativo e, posteriormente, submetida à arbitragem. Essa seria a segunda corrente. A vedação à via administrativa propugnada pela primeira corrente não poderia ser considerada apenas uma questão de política legislativa, por duas razões: em primeiro lugar, a garantia de tutela jurisdicional efetiva, elemento indispensável para concretização do Estado Social e Democrático de Direito, exige que a arbitragem seja, realmente, uma opção à via judicial de resolução de conflitos tributários. Se, ao final da discussão administrativa, o contribuinte pode optar pela via judicial, também deveria poder optar pela via arbitral. Sem isso, a arbitragem teria pouquíssima eficácia no que concerne à redução de pendências na esfera judicial,¹⁷ exercendo uma função pouco relevante na realização de justiça tributária.

Em segundo lugar, a vedação à via administrativa defendida pela primeira corrente implicaria, como sustenta Leonardo Varella Giannetti,

exigir do particular um pesado ônus para se valer desse meio de resolução de conflitos, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao direito de petição, à ampla defesa, ao princípio democrático e por importar em indevida restrição a direito fundamental, de forma a recair no que a doutrina e a jurisprudência do STF entende por “proibição ao excesso”.¹⁸

17 Como exposto anteriormente, o “Relatório Justiça em Números” de 2018 indica a existência, no ano de 2017, de 80,1 milhões de processos judiciais em curso, sendo que, no 1º grau de jurisdição, estavam concentrados 94% do acervo processual e 85% dos processos iniciados no último triênio.

18 Esse autor explica, com base na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca do processo administrativo tributário federal, que: “[...] se o STF entendeu que a exigência de um depósito de 30% do débito, posteriormente substituído por arrolamento de bens e direitos, como requisito ou condição ao exercício do direito de recorrer seria inconstitucional por equivaler, na prática, à supressão do direito ao recurso, o que se dirá da vedação ao próprio direito ao processo administrativo” (GIANNETTI, Leonardo Varella. *Arbitragem no direito tributário brasileiro: possibilidade e procedimentos*. 2017. 390 f. Tese [Doutorado em Direito] – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC/MG, Belo Horizonte,

Em suma, essa questão tem propiciado discussões muito enriquecedoras e ainda merece ser debatida pela comunidade jurídica. Vale frisar que não há consenso entre os membros no Grupo de Pesquisa dedicado ao estudo da arbitragem tributária. Espera-se que o presente artigo seja instrumento de reflexão acerca do tema, de modo a criar um conjunto de ideias que forneça os subsídios indispensáveis à instituição da arbitragem tributária no Brasil.¹⁹

2017, f. 313. Disponível em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiL-Va_1.pdf. Acesso em: 25 ago. 2021).

19 O membro do Grupo de Pesquisa Reginaldo Angelo dos Santos participou das discussões que auxiliaram na elaboração deste texto.

8. A arbitragem tributária poderia reconhecer indébito tributário e autorizar a restituição aos contribuintes? Arbitragem tributária só para discutir débitos tributários já constituídos ou também para reconhecer indébito em favor dos contribuintes?

Andréa Mascitto
André Luiz Fonseca Fernandes

Com foco no modelo de arbitragem tributária do Projeto de Lei (PL) n. 4.257/20191 e partindo das mesmas premissas fundamentais expostas no texto anterior desta coletânea, ou seja, as de que (i) a utilização da arbitragem em causas tributárias no Brasil poderia servir para assegurar os valores da justiça e da certeza na tributação, em concretização do Estado Social e Democrático de Direito previsto na Constituição de 1988; e (ii) um mecanismo arbitral pensado para todas as etapas do iter de constituição da relação jurídica tributária poderia conferir, efetivamente, maior coerência e uniformidade ao procedimento, os autores ponderam sobre a relevância de um formato mais amplo desse método heterocompositivo² – de maneira a abranger pleitos de natureza declaratória, mandamental e repetitória – e introduzem uma provocação: haveria possibilidade de sentença arbitral reconhecer indébito em favor dos contribuintes?³

O artigo a seguir mostra que essa possibilidade está presente e é rotineira no regime português de arbitragem tributária. No Brasil, esclarecem os autores, inexistente qualquer obstáculo de natureza constitucional (já está consolidada no país a

-
- 1 O texto foi publicado pouco mais de dois meses depois da introdução deste PL no Senado Federal.
 - 2 É, mais uma vez, a arbitrabilidade objetiva tributária que está sob análise.
 - 3 Cf. MASCITTO, Andréa; FERNANDES, André Luiz Fonseca. Arbitragem Tributária poderia reconhecer indébito tributário e autorizar restituição? JOTA, 31 out. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/arbitragem-tributaria-poderia-reconhecer-indebito-tributario-e-autorizar-restituicao-31102019>. Acesso em: 27 ago. 2021.

equiparação da sentença arbitral à sentença judicial,⁴ o que leva a uma interpretação evolutiva do art. 100 da CF/1988⁵) ou infraconstitucional (os arts. 16, § 3º, da LEF⁶ e 170-A do CTN⁷ não impedem que a sentença arbitral favorável ao contribuinte reconheça a existência de indébito e autorize a sua repetição).

O debate público sobre a arbitragem tributária não pode, portanto, deixar de levar em consideração esse tema, que poderia ser incluído nos desenhos arbitrais em discussão no Senado Federal.

No Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP, coordenado pelos professores Tathiane Piscitelli, Paulo César Conrado e pela coautora deste artigo, não há dúvida sobre a existência de ambiente institucional favorável à introdução de um sistema “multiportas” de solução de disputas entre o Fisco e os contribuintes no país.⁸

A edição da Lei n. 13.129/2015, que ampliou o âmbito de aplicação da arbitragem na Lei n. 9.307/96 (Lei de Arbitragem – LA) e superou a controvérsia sobre a possibilidade de sua utilização pela Administração Pública (especialmente, a administração pública direta), e a previsão, no art. 190 do Código de Processo Civil (CPC/2015), do negócio jurídico processual abriram novas vias a serem exploradas, sejam elas hetero ou autocompositivas.⁹

4 Art. 31 da Lei de Arbitragem: “A sentença arbitral produz, entre as partes e seus sucessores, os mesmos efeitos da sentença proferida pelos órgãos do Poder Judiciário e, sendo condenatória, constitui título executivo.” O art. 515, VII, do CPC/2015 também assinala que a sentença arbitral constitui título executivo judicial.

5 Essa norma constitucional autoriza, portanto, a expedição de precatório em decorrência de sentença arbitral desfavorável à Fazenda Pública.

6 “Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão arguidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.”

7 “É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.”

8 Cf. PISCITELLI, Tathiane; CONRADO, Paulo Cesar; MASCITTO, Andréa. Reflexões sobre a criação da arbitragem tributária no Brasil. *JOTA*, 6 jul. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/reflexoes-sobre-a-criacao-da-arbitragem-tributaria-no-brasil-06072019>. Acesso em: 23 set. 2019.

9 PISCITELLI, Tathiane. Há ambiente institucional para o uso de métodos alternativos de resolução de conflitos em matéria tributária? In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (org.). *Arbitragem em direito público*. São Paulo: FGV Projetos/CAAD, 2019, p. 238-249. Disponível em: https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/fgv_publicacao_arbitragem_miolo.pdf. Acesso em: 23 set. 2019.

8. Arbitragem tributária poderia reconhecer indébito tributário e autorizar a restituição aos contribuintes?

À abertura de tais vias vem se seguindo contínuo incentivo institucional ao seu desenvolvimento. Em recente artigo sobre o *Relatório Justiça em Números 2019*,¹⁰ o Presidente do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), o Ministro Dias Toffoli, chama a atenção para um fato inédito: a redução do número de processos judiciais pendentes no Brasil em 2018 (redução de 1 milhão de processos em relação a 2017, indicando que, entre 2017 e 2018, mais processos judiciais foram solucionados do que iniciados). Apesar disso, ele reconhece que: “A litigiosidade no Brasil permanece alta e a cultura da conciliação, incentivada mediante política permanente do CNJ desde 2006, ainda tem muito a evoluir”.¹¹

O Poder Judiciário tem se preocupado em incentivar não apenas a cultura da conciliação, mas também a da arbitragem. A Portaria n. 9.778, editada pelo Presidente do Tribunal de Justiça de São Paulo (TJSP), Desembargador Manoel de Queiroz Pereira Calças, e publicada no *Diário da Justiça eletrônico (DJe)* em 30 de agosto de 2019, serve de exemplo. Partindo da premissa de que há “necessidade de interação entre o processo arbitral e o Poder Judiciário, que foi inclusive ampliada pelo Novo Código de Processo Civil”, sendo que “a convivência entre a jurisdição estatal e a arbitragem é fundamental ao desenvolvimento da arbitragem”, tal ato normativo cria Grupo de Trabalho composto por magistrados e advogados com experiência acadêmica e profissional em arbitragem com o intuito de “servir como canal de comunicação entre o Poder Judiciário e a sociedade civil, garantindo o compartilhamento de problemas e soluções para questões relacionadas à arbitragem, de forma a atender às particularidades do microssistema arbitral”.¹²

Tais incentivos institucionais vêm produzindo diversos frutos. Um deles é a constatação de que a arbitragem na área tributária é demanda concreta do Estado Democrático de Direito, que visa à realização da garantia a uma tutela jurisdicional efetiva (em benefício do contribuinte e do Estado) e da segurança

10 OCNJ tem publicado, anualmente, as estatísticas oficiais do Poder Judiciário no *Relatório Justiça em Números*. Confira-se a íntegra do relatório de 2019 (que analisa dados de 2018) em: <https://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2019/08/8ee6903750bb4361b5d0d1932ec6632e.pdf>. Acesso em: 23 set. 2019. Esse relatório será abordado em detalhes mais adiante.

11 TOFFOLI, José Antonio Dias. Justiça em Números: transparência e eficiência a serviço do cidadão. *JOTA*, 30 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/justica-em-numeros-transparencia-e-eficiencia-a-servico-do-cidadao-30082019>. Acesso em: 23 set. 2019.

12 Cf. a íntegra da Portaria n. 9.778 na página 8 do *DJe* de 30 de agosto de 2019. Disponível em: <https://www.dje.tjsp.jus.br/cdje/consultaSimples.do?cdVolume=13&nuDiario=2881&cd-Caderno=10&nuSeqpagina=1>. Acesso em: 23 set. 2019.

jurídica, tendo por reflexos a solução potencialmente mais eficaz e mais célere dos litígios tributários e a maior relevância da jurisprudência na prevenção daqueles.¹³ Efetivamente, como vem defendendo a coautora deste texto, a previsão da arbitragem tributária seria um grande passo para a modernização do modelo brasileiro de resolução de conflitos tributários, em linha com as diretrizes do CPC/2015.¹⁴

É hoje oportunizado que esse importante passo inicial¹⁵ se dê a partir do PL n. 4.257/2019,¹⁶ recentemente proposto pelo Senador Antonio Anastasia. Tal Projeto busca alterar a Lei n. 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais – LEF) para, entre outras medidas, autorizar a resolução, via arbitragem tributária, de litígios materializados em embargos à execução fiscal, ação anulatória de ato declarativo da dívida fiscal e ação consignatória (desde que o respectivo débito fiscal seja objeto de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro-garantia).

Apesar de o citado PL não restringir ou delimitar as matérias arbitráveis, nem estabelecer limites de valores, fica claro que ele não autorizou a solução, mediante arbitragem, de algumas espécies de litígios muito comuns na área tributária, como é o caso daqueles que envolvem pleitos de natureza declaratória, ou formulados em sede de mandado de segurança, ou relativos ao reconhecimento e à repetição de indébito.

13 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: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 124-126.

14 Cf. MASCITTO, Andréa; PISCITELLI, Tathiane; MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Arbitragem tributária brasileira está no forno. *JOTA*, 9 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/arbitragem-tributaria-brasileira-09082019>. Acesso em: 24 set. 2019.

15 Isso sem mencionar o Projeto de Lei Complementar n. 469/2009, que está em trâmite na Câmara dos Deputados. Cf. <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431262>. Acesso em: 24 set. 2019.

16 O referido PL foi apresentado no Plenário do Senado Federal em 6 de agosto de 2019 e estava, por ocasião da elaboração deste texto, na Comissão de Assuntos Econômicos. Aguardava-se a apresentação de relatório pelo Senador Otto Alencar. Para mais detalhes, conferir: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>. Acesso em: 24 set. 2019. Sobre o desafio formal relativo ao instrumento normativo adequado à introdução da arbitragem tributária no país, cf. FERNANDES, André Luiz Fonseca; FROTA, Phelipe Moreira Souza. Qual seria o ato normativo adequado à introdução da arbitragem tributária no Brasil? *JOTA*, 12 set. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/qual-seria-o-ato-normativo-adequado-a-introducao-da-arbitragem-tributaria-no-brasil-12092019>. Acesso em: 24 set. 2019.

8. Arbitragem tributária poderia reconhecer indébito tributário e autorizar a restituição aos contribuintes?

A razão dessa limitação foi exposta na Justificação do PL n. 4.257/2019: a premissa ali adotada foi a de que o processo arbitral seria interessante para a Fazenda Pública se permitisse, ao seu término, a imediata satisfação do crédito tributário na hipótese de sentença arbitral a ela favorável.¹⁷

Não há dúvida de que tal premissa é pertinente. Além disso, o citado Projeto tem claramente em vista um dos maiores gargalos relativos à atuação do Poder Judiciário: os processos de execução fiscal. O *Relatório Justiça em Números 2019* mostra que, embora o número de processos pendentes de execução fiscal tenha sido reduzido em 0,4% em 2018 (a primeira redução em 10 anos), tais processos representam, aproximadamente, 39% do total de casos pendentes e 73% das execuções pendentes no Judiciário, com taxa de congestionamento de 90% (ou seja, de cada 100 processos de execução fiscal que tramitaram em 2018, apenas 10 foram baixados). O número de execuções fiscais em curso (sem baixa) monta a 31.068.336, sendo que, na Justiça Federal, os respectivos processos correspondem a 45% do seu acervo total (conhecimento e execução) e, na Justiça Estadual, a 42%. Esses percentuais têm, de acordo com o relatório em questão, se mantido estáveis ao longo da série histórica observada desde 2009.¹⁸

Os dados destacados pelo *Relatório Justiça em Números 2019* permitem entender a razão pela qual tal relatório afirma, na página 131, que: “Historicamente as execuções fiscais têm sido apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário”.

Lidar com esse problema é o principal objetivo do PL n. 4.257/2019, de modo a enfrentar esse *fator de morosidade* e tentar aliviar o sistema judicial mediante

17 Lê-se na Justificação do PL n. 4.257/2019: “Por fim, o projeto também insere uma regra de procedimento arbitral para processamento de embargos à execução. Para ser interessante para a Fazenda Pública, o procedimento arbitral, após julgar os embargos, deve permitir a imediata satisfação do crédito. A circunstância de o devedor garantir a execução por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, permite que, se a Fazenda vencer o julgamento, poderá logo levantar o valor, extinguir a execução e não terá o ônus de procurar bens ou se submeter aos procedimentos de alienação de bens imóveis ou de outras modalidades de garantia”. Embora a Justificação não o diga, o racional adotado em relação à ação anulatória de ato declarativo da dívida fiscal e à ação consignatória parece ser o mesmo, qual seja, a preocupação com a imediata satisfação do crédito tributário em caso de sentença arbitral favorável à Fazenda Pública.

18 Confirmam-se as páginas 131 e 132 do referido relatório em: <https://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2019/08/4668014df24cf825e7187383564e71a3.pdf>. Acesso em: 24 set. 2019. Lê-se ali, ainda, que: “O tempo de giro do acervo desses processos é de 8 anos e 8 meses, ou seja, mesmo que o Judiciário parasse de receber novas execuções fiscais, ainda seria necessário todo esse tempo para liquidar o acervo existente”.

a possibilidade de submissão dos litígios especificados no Projeto ao processo arbitral.¹⁹ Pretende-se com isso, como exposto pelo Senador Antonio Anastasia no evento *Arbitragem Tributária em Debate*, realizado na sede da OAB/RJ no dia 4 de outubro de 2019, dar uma contribuição importante à *redução da insegurança jurídica*.²⁰ Isso porque ele defende, assim como grande parte dos doutrinadores, que a demora na resposta do Judiciário aos conflitos entre Fisco e contribuintes é fator que causa importante insegurança jurídica.

Considerando que, consoante o PL n. 4.257/2019, o processo arbitral se desenvolveria em câmaras arbitrais já existentes, desde que de reconhecida experiência, competência e idoneidade na administração de procedimentos arbitrais (como se dá nas arbitragens que envolvem a Administração Pública),²¹ ponderamos se as câmaras arbitrais conseguiriam julgar uma quantidade relevante de casos, de modo a desafogar o Judiciário.²² Priscila Faricelli de Mendonça entende que a resposta seria negativa porque: “Os números do judiciário são muito superiores àquilo que câmaras arbitrais teriam capacidade de julgar”.²³

19 Isso foi confirmado pela intervenção do Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Distrital Flávio Jaime de Moraes Jardim (que contribuiu na elaboração do PL n. 4.257/2019) no evento *Viabilidade de Implementação da Arbitragem Tributária no Brasil*, realizado na FGV DIREITO em 12 de setembro de 2019. Os debates que ali tiveram lugar podem ser conferidos em <https://youtu.be/bbrav5eoss8?t=2429>. Acesso em: 24 set. 2019. Além disso, o mencionado PL também pretende enfrentar o gargalo das execuções fiscais mediante a instituição da execução fiscal administrativa, o que constitui tema para outro artigo.

20 Os debates que tiveram lugar na sede da OAB/RJ podem ser conferidos em <https://youtu.be/-ZJRyeYvtXo?t=440>. Acesso em: 10 out. 2019. A mencionada intervenção do Senador Antonio Anastasia pode ser verificada em <https://youtu.be/-ZJRyeYvtXo?t=1035>. Acesso em: 10 out. 2019.

21 Sobre o *locus* adequado à implementação da arbitragem tributária no país, cf. GIANNETTI, Leonardo Varella; MACHADO, Luiz Fernando Dalle Luche. Qual seria o melhor local para a instauração de um tribunal arbitral no Brasil? *JOTA*, 2 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/qual-seria-o-melhor-local-para-a-instauracao-de-um-tribunal-arbitral-no-brasil-02082019>. Acesso em: 27 set. 2019.

22 Ainda mais se se levar em consideração que, como esclarece o relatório *Justiça em Números 2019* na página 131: “O executivo fiscal chega a juízo depois que as tentativas de recuperação do crédito tributário se frustraram na via administrativa, provocando sua inscrição na dívida ativa. Dessa forma, o processo judicial acaba por repetir etapas e providências de localização do devedor ou patrimônio capaz de satisfazer o crédito tributário já adotadas, sem sucesso, pela administração fazendária ou pelo conselho de fiscalização profissional. *Acabam chegando ao Judiciário títulos de dívidas antigas e, por consequência, com menor probabilidade de recuperação*” (os grifos não constam do original).

23 MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Arbitragem tributária: como replicar o modelo português na realidade brasileira. *Revista Arbitragem Tributária*, n. 8, p. 13-15, jan. 2018.

8. Arbitragem tributária poderia reconhecer indébito tributário e autorizar a restituição aos contribuintes?

Enxergamos que os principais pontos positivos do instituto da arbitragem tributária residem na celeridade do processo arbitral e na esperada qualidade das sentenças arbitrais.²⁴

Manuel Fernando dos Santos Serra²⁵ afirmou, no sexto ano de implementação da arbitragem tributária em Portugal, que,

[s]em preconceitos, a arbitragem tributária pode, efetivamente, contribuir, à sua escala, para o que deverá ser um desígnio nacional de combate às pendências. Será, certamente, uma gota no oceano das pendências, mas será uma gota que não irá mais ser acrescentada a esse oceano. A celeridade da decisão arbitral e a sua pronta publicação pode ainda contribuir para a prevenção de litígios, permitindo a alteração de procedimentos e práticas julgadas desconformes com o Direito aplicável, tanto por parte dos contribuintes como da Autoridade Tributária e Aduaneira. Isto porque o melhor sistema de justiça não é, necessariamente, aquele que mais litígios resolve, mas antes aquele em que um maior número de litígios se consegue, preventivamente, desincentivar – “mais vale prevenir do que remediar”.²⁶

Será que tais palavras servem à realidade brasileira?

Essas e outras reflexões levaram o Grupo de Pesquisa a discutir se uma arbitragem de hipóteses mais amplas – que abrangesse pleitos tributários de natureza declaratória, mandamental e repetitória – não seria mais adequada por representar a materialização da garantia de uma tutela jurisdicional alternativa efetiva, elemento indispensável de concretização do Estado Social e Democrático de Direito, a exigir que esse meio heterocompositivo seja, para melhor contribuir à segurança jurídica, uma opção equivalente à via judicial de resolução de conflitos tributários, criando um verdadeiro sistema “multiportas” de disputas entre Fisco e contribuintes.

24 Sobre a escolha dos árbitros na arbitragem tributária, cf. GIANNETTI, Leonardo Varella; MACHADO, Luiz Fernando Dalle Luche. Quem pode figurar como árbitro na arbitragem tributária? *JOTA*, 29 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/quem-pode-figurar-como-arbitro-na-arbitragem-tributaria-29082019>. Acesso em: 27 set. 2019.

25 Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) em Portugal.

26 Cf. SERRA, Manuel Fernando dos Santos. Prefácio. In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.). *Guia da arbitragem tributária*. 2. ed. rev. e atual. Coimbra: Almedina, 2017, p. 6.

Em razão da complexidade do tema, optou-se, neste artigo, por limitar o debate à possibilidade de inclusão de pleitos de reconhecimento e repetição de indébito no âmbito das matérias passíveis de arbitragem tributária. Seria possível tal inclusão ou haveria algum empecilho de ordem constitucional ou legal?

Quando se fala em pleitos de reconhecimento e repetição de indébito, a discussão está limitada, no âmbito do debate ora proposto, ao “meio processual que garante ao contribuinte a qualificação do pagamento que efetivara como indevido, com o consequente aparelhamento da chamada relação de indébito”.²⁷

A análise da experiência de Portugal, pioneiro na adoção da arbitragem como meio alternativo de solução de litígios fiscais,²⁸ mostra que o reconhecimento e a repetição de indébito fazem parte do campo de competência dos tribunais arbitrais²⁹ e são rotineiramente apreciados e decididos em processos arbitrais naquele país.³⁰

27 CONRADO, Paulo Cesar. *Execução fiscal*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2017, p. 305.

28 Como exposto em recente artigo do coautor deste texto, a arbitragem tributária naquele país é considerada um sucesso. Entretanto, não resolveu os problemas que motivaram sua criação, tendo desviado dos tribunais administrativos e fiscais somente 20% dos novos processos. Um dos principais motivos reside no fato de que parte relevante das novas demandas está fora do campo de competência limitado dos tribunais arbitrais, claramente mais reduzido que o âmbito de competência dos tribunais administrativos e fiscais. Cf. FERNANDES, André Luiz Fonseca; FROTA, Phelipe Moreira Souza. Arbitragem tributária e o lançamento de ofício – uma perspectiva acerca do momento de sua opção. *JOTA*, 18 jul. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/arbitragem-tributaria-e-o-lancamento-de-oficio-18072019>. Acesso em: 27 set. 2019. Sobre a recente ampliação do rol de matérias passíveis de arbitragem tributária em Portugal, cf. Portaria n. 287/2019, de 3 de setembro (disponível em: https://www.caad.org.pt/files/documentos/Portaria_n__287_2019_de_3_de_setembro.pdf). Acesso em: 27 set. 2019).

29 Jorge Lopes de Sousa esclarece que “se insere nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a fixação dos efeitos da decisão arbitral que podem ser definidos em processo de impugnação judicial, designadamente, a anulação dos atos cuja declaração de ilegalidade é pedida, a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios e a fixação de indemnização por garantia indevida” (SOUSA, Jorge Lopes de. Comentários ao Regime Jurídico da Arbitragem tributária. In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais [coord.]. *Guia da arbitragem tributária*. 2. ed. rev. e atual. Coimbra: Almedina, 2017, p. 98).

30 No processo n. 39/2012-T foi, por exemplo, julgado procedente pedido de declaração de ilegalidade de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC – comparável com o IRPJ brasileiro) e de derrama (um adicional ao IRC, de lançamento facultativo pelos Municípios). Cf. VASQUES, Sérgio. *Manual de direito fiscal*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 188), o que resultou na procedência do “pedido de reconhecimento

8. Arbitragem tributária poderia reconhecer indébito tributário e autorizar a restituição aos contribuintes?

No Brasil, inexistem obstáculos de natureza constitucional que impeçam a apreciação de pleitos de reconhecimento e repetição de indébito em arbitragem tributária. Como o art. 31 da LA³¹ equipara a sentença arbitral à sentença judicial, sendo que a sentença arbitral também constitui título executivo judicial (art. 515, VII, do CPC/2015³²) e seu cumprimento é efetuado nos termos dos arts. 516, III e parágrafo único,³³ e 534 do CPC/2015³⁴ (nos casos que envolvam a Fazenda Pública), o produto final desse procedimento é a expedição de precatório (na hipótese do art. 535, § 3º, I, do CPC/2015³⁵).

É verdade que, de acordo com o *caput* do art. 100 da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), é “em virtude de sentença judiciária” que os “pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais” são feitos “exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim”.

do direito da Requerente ao reembolso dos montantes pagos, num total de € 38.223,47 (trinta e oito mil, duzentos e vinte e três euros e quarenta e sete cêntimos)”.

- 31 “A sentença arbitral produz, entre as partes e seus sucessores, os mesmos efeitos da sentença proferida pelos órgãos do Poder Judiciário e, sendo condenatória, constitui título executivo.”
- 32 “São títulos executivos judiciais, cujo cumprimento dar-se-á de acordo com os artigos previstos neste Título: [...] VII – a sentença arbitral;”
- 33 “O cumprimento da sentença efetuar-se-á perante: [...] III – o juízo cível competente, quando se tratar de sentença penal condenatória, *de sentença arbitral*, de sentença estrangeira ou de acórdão proferido pelo Tribunal Marítimo. Parágrafo único. Nas hipóteses dos incisos II e III, o exequente poderá optar pelo juízo do atual domicílio do executado, pelo juízo do local onde se encontrem os bens sujeitos à execução ou pelo juízo do local onde deva ser executada a obrigação de fazer ou de não fazer, casos em que a remessa dos autos do processo será solicitada ao juízo de origem.”
- 34 “No cumprimento de sentença que impuser à Fazenda Pública o dever de pagar quantia certa, o exequente apresentará demonstrativo discriminado e atualizado do crédito contendo: I – o nome completo e o número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica do exequente; II – o índice de correção monetária adotado; III – os juros aplicados e as respectivas taxas; IV – o termo inicial e o termo final dos juros e da correção monetária utilizados; V – a periodicidade da capitalização dos juros, se for o caso; VI – a especificação dos eventuais descontos obrigatórios realizados. § 1º Havendo pluralidade de exequentes, cada um deverá apresentar o seu próprio demonstrativo, aplicando-se à hipótese, se for o caso, o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 113. § 2º A multa prevista no § 1º do art. 523 não se aplica à Fazenda Pública.”
- 35 “§ 3º Não impugnada a execução ou rejeitadas as arguições da executada: I – expedir-se-á, por intermédio do presidente do tribunal competente, precatório em favor do exequente, observando-se o disposto na Constituição Federal.”

Mas, como ressalta Leonardo Varella Giannetti,

[e]m razão do citado art. 31 da Lei 9.307/96 equiparar a sentença arbitral à decisão judicial e tendo em vista o mesmo art. 31 e o art. 515, VII, do CPC/2015 conferirem à primeira a qualidade de título executivo, entende-se que não há óbice para que essa decisão legitime a posterior expedição de precatório.³⁶

Ou seja: uma interpretação evolutiva³⁷ do art. 100 da CF/1988, ratificada pelos dispositivos anteriormente referidos do CPC/2015, evidencia que tal norma da Constituição também autoriza a expedição de precatório em decorrência de sentença arbitral desfavorável à Fazenda Pública.

Acrescente-se que a sentença arbitral que reconhecer a existência de indébito e autorizar a repetição do respectivo crédito ao contribuinte também suscita a possibilidade de aproveitamento desse crédito via compensação, desde que, em respeito ao art. 170 do Código Tributário Nacional (CTN), haja lei que o autorize³⁸ (sendo-lhe, porém, vedada a restituição).

No âmbito federal, o *caput* do art. 74 da Lei n. 9.430/96 prescreve que o

sujeito passivo que apurar crédito, *inclusive os judiciais com trânsito em julgado*, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

36 GIANNETTI, Leonardo Varella. *Arbitragem no direito tributário brasileiro: possibilidade e procedimentos*. 2017. 390 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC/MG, Belo Horizonte, 2017, f. 310-311. Disponível em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLVa_1.pdf. Acesso em: 27 set. 2019. Cf., no mesmo sentido, MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014, p. 139-143.

37 Cf. GRINOVER, Ada Pellegrini. *Ensaio sobre a processualidade: fundamentos para uma nova teoria geral do processo*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2018, p. 109-119.

38 É também o entendimento de Leonardo Varella Giannetti, que tem por base a Súmula 461 do STJ (“O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado”). Confira-se: “Ou seja, com o reconhecimento, pela sentença arbitral, do indébito e do direito à restituição, e seguindo a jurisprudência do STJ, o sujeito passivo poderá optar pela compensação caso prevista na legislação do ente público (art. 170, CTN) ou restituição em espécie” (GIANNETTI, Leonardo Varella. *Arbitragem no direito tributário brasileiro: possibilidade e procedimentos*. 2017. 390 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC/MG, Belo Horizonte, 2017, f. 310. Disponível em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLVa_1.pdf. Acesso em: 27 set. 2019).

8. Arbitragem tributária poderia reconhecer indébito tributário e autorizar a restituição aos contribuintes?

A equiparação da sentença arbitral à sentença judicial pelo art. 31 da LA atesta que, sendo possível a compensação dos créditos decorrentes desta última com débitos de tributos federais, também seria possível a referida compensação no que concerne a créditos do contribuinte oriundos de sentença arbitral.³⁹

Do mesmo modo, inexistem obstáculos infraconstitucionais para que a arbitragem tributária brasileira abranja o reconhecimento e a repetição de indébito⁴⁰ (mediante restituição pela via do precatório ou compensação na via administrativa). As dúvidas a esse respeito geralmente envolvem o art. 16, § 3º, da LEF e o art. 170-A do CTN.

Quanto ao art. 16, § 3º, da LEF – segundo o qual, no que importa ao tema, não se admite alegação de compensação em embargos à execução fiscal –, a dúvida estaria em que, se não se admite a referida alegação em embargos à execução fiscal, a compensação também não poderia, para manter a coerência do sistema processual,⁴¹ ser feita em arbitragem tributária, nem ter por base sentença arbitral favorável ao contribuinte.

Ocorre que, como se lê nos itens 65 a 68 da Exposição de Motivos da LEF (reproduzida na Mensagem n. 87/80 – CN), o que se pretendeu com o referido art. 16, § 3º, foi, sobretudo, dar cumprimento ao art. 170 do CTN.⁴² Dispõe o item 67 da mencionada Exposição de Motivos:

39 Haveria, porém, necessidade de alteração da Instrução Normativa RFB n. 1.717/2017 para que tal compensação – com base em crédito do contribuinte originado em sentença arbitral – pudesse ser operacionalizada.

40 Sendo, ainda, discutível se haveria necessidade de alteração dos arts. 165 e 168 do CTN, tendo em vista a equiparação da sentença arbitral à sentença judicial pelo art. 31 da LA.

41 Sobre a coerência no sistema processual (levando em consideração o processo judicial e o processo arbitral), cf. CONRADO, Paulo Cesar *et al.* Reflexões sobre a judicialização da sentença arbitral em litígios tributários. *JOTA*, 16 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/reflexoes-sobre-a-judicializacao-da-sentenca-arbitral-em-litigios-tributarios-16082019>. Acesso em: 27 set. 2019; e CONRADO, Paulo Cesar *et al.* A prestação de garantia no processo arbitral tributário. *JOTA*, 3 out. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/a-prestacao-de-garantia-no-processo-arbitral-tributario-03102019>. Acesso em: 27 set. 2019.

42 “A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.”

Mas, ainda que, em casos expressamente previstos em lei, a compensação pudesse vir a ser arguida como matéria de defesa, o devedor somente poderia fazê-lo depois de ter tornado líquido e certo o seu crédito, como impõe o citado art. 170 do Código Tributário Nacional. Isso, sem dúvida, em processo outro que não o da própria execução proposta pela Fazenda Pública, salvo se lei especial vier a permitir a compensação.⁴³

Nesses termos, Paulo Cesar Conrado explica que o art. 16, § 3º, da LEF apenas recusa a possibilidade de o executado resistir à pretensão executória “mediante a evocação de um suposto crédito que teria, em seu favor, frente à Fazenda Pública”.⁴⁴ Assinala o autor que “a restrição a que a lei se reporta não alcança a alegação de extinção do crédito exequendo em função de anterior compensação engendrada – observação de extrema importância no âmbito tributário, mormente o federal, uma vez reconhecida, em tal esfera, a compensação como legítima forma de extinção do crédito tributário”.⁴⁵

Assim, o que a LEF impede é a “invocação do direito do contribuinte à compensação de créditos após ajuizada a execução fiscal. Não resta impedida a arguição de compensação já realizada, como fenômeno que afeta a certeza e liquidez do título executivo [...]”.⁴⁶

Trata-se de posição consolidada, em sede de recurso repetitivo (tema 294), na Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), como atesta o acórdão proferido no Recurso Especial (REsp) n. 1.008.343/SP (Rel. Min. Luiz Fux, j. 09.12.2009, *DJe* 1º.02.2010). Lê-se ali que

[a] alegação da extinção da execução fiscal ou da necessidade de dedução de valores pela compensação total ou parcial, respectivamente, impõe que esta já tenha sido efetuada à época do ajuizamento do executivo fiscal, atingindo a liquidez e a certeza do título executivo, o que se dessume

43 O item 68 da Exposição de Motivos acrescenta que o art. 16, § 3º, da LEF também quis devolver “à execução fiscal antigo privilégio, tranquilamente aceito no decurso de longos anos, vale dizer a regra do art. 17 do Decreto-lei n. 960, de 17 de dezembro de 1938. A inclusão da norma torna sem objeto a dúvida sobre a revogação do referido dispositivo pelo Código de Processo Civil”. O art. 17 do Decreto-Lei n. 960/1938 assim dispunha: “Nos processos desta natureza não se admite reconvenção ou compensação”.

44 CONRADO, Paulo Cesar. *Execução fiscal*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2017, p. 245.

45 *Ibid.*

46 PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Leis de processo tributário comentadas: processo administrativo fiscal, protesto extrajudicial de títulos e execução fiscal*. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 673.

8. Arbitragem tributária poderia reconhecer indébito tributário e autorizar a restituição aos contribuintes?

da interpretação conjunta dos artigos 170, do CTN, e 16, § 3º, da LEF, sendo certo que, ainda que se trate de execução fundada em *título judicial*, os embargos do devedor podem versar sobre causa extintiva da obrigação (artigo 714, VI, do CPC).⁴⁷

O citado acórdão complementa:

Consequentemente, a compensação efetuada pelo contribuinte, antes do ajuizamento do feito executivo, pode figurar como fundamento de defesa dos embargos à execução fiscal, a fim de ilidir a presunção de liquidez e certeza da CDA, máxime quando, à época da compensação, restaram atendidos os requisitos da existência de crédito tributário compensável, da configuração do indébito tributário, e da existência de lei específica autorizativa da citada modalidade extintiva do crédito tributário (*in casu*, a Lei 8.383/91).

Depreende-se daí que o art. 16, § 3º, da LEF evita que os embargos à execução fiscal possam representar meio de compensação de alegados créditos com débitos do contribuinte. São esses o seu limite e o seu alcance. Para manter a coerência do sistema processual, tal dispositivo da LEF não pode servir – e não serve – de fundamento para impedir que, no âmbito de arbitragem tributária, a sentença arbitral favorável ao contribuinte (que reconheça a existência de indébito e autorize a repetição do respectivo crédito) suscite a possibilidade de aproveitamento desse crédito via compensação (desde que haja lei autorizativa). Ele também não impede a discussão, em processo arbitral, de compensação já efetuada pelo contribuinte e não homologada pela Administração Fiscal.⁴⁸

Quanto ao art. 170-A do CTN,⁴⁹ a conclusão é a mesma: ele não obsta que a sentença arbitral que reconheça um indébito e autorize a sua devolução ao

47 O destaque consta no original.

48 A possibilidade de discussão, em arbitragem tributária, de compensações efetuadas pelo contribuinte e não homologadas pela Administração Fiscal – a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por exemplo – não será discutida aqui, pois será tema de futuro artigo. Tal artigo também abordará a controversa Solução de Consulta Cosit n. 239, de 19 de agosto de 2019.

49 “É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.” Cabem muitas críticas a esse dispositivo. Cf., por exemplo, MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro*: administrativo e judicial. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 364-365.

contribuinte sirva de fundamento para que este último aproveite o seu crédito por meio de compensação.⁵⁰ A jurisprudência pacífica da Primeira Seção do STJ assevera:

Em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, é vedada a sua realização “antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”, conforme prevê o art. 170-A do CTN, vedação que, todavia, não se aplica a ações judiciais propostas em data anterior à vigência desse dispositivo, introduzido pela LC 104/2001.⁵¹

Logo, a norma do art. 170-A do CTN veda a compensação de crédito – em discussão judicial – antes da constituição de coisa julgada relativa a tal discussão, que reconheça a existência do respectivo direito creditório. O referido dispositivo do CTN não cria qualquer obstáculo a que, uma vez constituída a coisa julgada – e, coerentemente, uma vez proferida decisão final em arbitragem tributária que reconheça o direito creditório do contribuinte oriundo de uma relação de indébito –, o respectivo crédito do contribuinte seja utilizado em procedimento de compensação tributária (nos termos da lei autorizativa).

A exposição até aqui feita evidencia a inexistência de obstáculos constitucionais ou infraconstitucionais à inclusão de pleitos de reconhecimento e repetição de indébito no âmbito das matérias passíveis de arbitragem tributária.

Sabendo-se, porém, que a premissa do PL n. 4.257/2019 reside na afirmação de que o processo arbitral seria interessante para a Fazenda Pública se permitisse, ao seu término, a imediata satisfação do crédito tributário (na hipótese de sentença arbitral a ela favorável), valeria a pena acatar essa premissa – considerando-a mera questão de política legislativa – e aceitar uma arbitragem de hipóteses mais restritas, que exclua, por exemplo, pleitos de reconhecimento e repetição de indébito? Seria esse o caminho possível, neste momento, para viabilizar a introdução da arbitragem tributária no Brasil e aguardar que ela passe a funcionar como meio alternativo legítimo e eficaz de resolução de disputas tributárias?

50 E não afasta a discussão, em processo arbitral tributário, de compensações efetuadas pelo contribuinte e não homologadas pelo Fisco. Como dito anteriormente, esse assunto será objeto de futuro texto.

51 REsp n. 1.164.452/MG – tema repetitivo 345, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 25.08.2010, DJe 02.09.2010.

8. Arbitragem tributária poderia reconhecer indébito tributário e autorizar a restituição aos contribuintes?

Ou será que desde logo devemos colocar na pauta a criação de um sistema “multiportas” de solução de conflitos entre o Fisco e os contribuintes no país com escopo um pouco mais amplo para promover maior segurança jurídica?⁵² Será que, no decorrer do processo legislativo iniciado pela apresentação do PL n. 4.257/2019, não seria pertinente debater uma arbitragem tributária com contornos mais amplos (que englobe, entre outros, pleitos de reconhecimento e repetição de indébito)?

Sabemos que o PL abre portas com todos os cuidados políticos e pode ser uma etapa inicial bastante bem-sucedida; porém, não se pode perder de vista a amplitude de escopo que esse instituto pode alcançar e deve, portanto, ser perquirida. Se a passos largos ou se a um passo de cada vez é o Poder Legislativo que vai definir a partir da discussão pública do tema.

52 Recentemente, em seu Relatório “Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax” (“Moral tributária: o que leva as pessoas e as empresas a recolher tributos”), a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD, na sigla em inglês) reconheceu que a *moral tributária*, ali definida como a *motivação intrínseca para recolher tributos (the intrinsic motivation to pay taxes)*, é um aspecto vital do sistema tributário. Considerado esse aspecto no âmbito das empresas multinacionais, o relatório indica que a segurança jurídica na área tributária (*tax certainty*) parece ser um elemento fundamental da *moral tributária*, sendo que, nos países em desenvolvimento, tal segurança jurídica parece ter maior impacto nas decisões negociais dessas empresas (em comparação com os países-membros da OECD), afetando, por exemplo, decisões sobre o nível e o tipo de investimento a ser efetuado. Um dos principais elementos que constitui fonte de *insegurança jurídica* em matéria tributária é, aponta o relatório, a demora no processo de resolução de litígios, e uma das principais ferramentas de promoção de segurança jurídica em matéria tributária é a instituição de regimes domésticos *efetivos* de resolução de disputas. Cf. a íntegra do citado relatório em: OECD. Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax. [S.d.]. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/tax-morale-f3d8ea10-en.htm>. Acesso em: 10 out. 2019.

9. O recomendável diálogo entre os diferentes meios de solução de litígios tributários: diálogo entre meios de solução e reflexos na arbitrabilidade objetiva

Paulo Cesar Conrado

O texto a seguir, preparado especialmente para esta coletânea, traz instigantes reflexões sobre a necessidade de diálogo entre meios autocompositivos e heterocompositivos de solução de conflitos tributários e sobre as consequências desse diálogo na construção da arbitrabilidade objetiva tributária.

Cuidando especificamente, no campo tributário, da jurisdição (judicial e administrativa), da transação e da arbitragem, e da busca de segurança jurídica que lhes serve de ideia-motriz, o autor sustenta que o sistema de precedentes vinculantes do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015) tem, dada a característica de repetibilidade que é inerente à maioria dos conflitos em matéria tributária, especial relevância nesse setor, podendo-se falar em prevalência do caminho “jurisdicional judicial”, principalmente no que concerne a temas decididos com eficácia vinculante pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Essa constatação abriria duas possibilidades: ou haveria submissão da decisão arbitral aos referidos precedentes vinculantes (caminho adotado pelos Projetos de Lei – PLs – n. 4.257/2019¹ e 4.468/2020²), de maneira a evitar a atuação simultânea e

1 Cf. art. 16-F, que o PL n. 4.257/2019 (com a redação dada pelo Parecer SF n. 82/2019) pretende incluir na Lei de Execução Fiscal (LEF): “Qualquer das partes pode pleitear ao órgão do Poder Judiciário competente a declaração de nulidade caso a sentença arbitral contrarie enunciado de súmula vinculante, decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade ou acórdão proferido em julgamento de incidente de resolução de demandas repetitivas, incidente de assunção de competência, recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida e recursos extraordinário ou especial repetido [sic], desde que anteriores ao recebimento da notificação arbitral ou da decisão do pedido de esclarecimentos sendo aplicável, no que couber, o previsto nos arts. 32 e 33 da Lei n. 9.037, de 23 de setembro de 1996”.

contraditória das vias judicial e arbitral, ou a própria arbitrabilidade objetiva tributária seria afetada, devendo ser pensada em um nível “preventivo” – caminho preferido pelo autor – e limitada a temas individualizados e potencialmente fora do alcance de decisões do STF e do STJ geradoras de efeito vinculante.³

São reflexões que, definitivamente, devem ser inseridas no debate público sobre a necessidade de harmonia dos elementos contidos em um sistema multiportas de resolução de controvérsias tributárias.

Podemos qualificar como tributários os litígios cujo pano de fundo diz com a viabilidade (e consequente imponibilidade prática) da relação jurídica que tenha por objeto a prestação pecuniária de que trata o art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN).

No mundo vivo, essa relação (sinteticamente designada “obrigação tributária”) pode que já esteja posta (constituída), pode que seja pressuposta pelo sujeito passivo, vale dizer, que esteja na iminência de ser constituída, dada a preexistência de regra matriz – condição necessária e virtualmente suficiente à introdução da indigitada relação.

Eis os primeiros dados.

Paralelamente, lembremos da intensa correlação do direito tributário com o administrativo, sendo o primeiro, em certa visão (a nosso ver acertada), espécie do segundo. Em termos prático-operacionais, isso significa, entre outras coisas, que os atos tributários são essencialmente administrativos.

É bem certo que, com a supervalorização do autolancamento – implementada no decorrer das últimas décadas e que acabou desaguando na “privatização” dos atos administrativo-tributários –,⁴ essa correlação (direito tributário e administrativo) se pôs em alguma medida relativizada.

2 Cf. art. 2º, III, do PL n. 4.468/2020: “As controvérsias tributárias que podem ser objeto da arbitragem tributária de que trata esta Lei são aquelas relativas a matérias fáticas, sendo vedado: [...] III – decisão contrária a entendimento consolidado pelo Poder Judiciário nas hipóteses de que trata o art. 927 da Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), bem como julgamentos em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal”.

3 O autor cita como exemplo a ação anulatória fundada em equívoco na interpretação do fato econômico produzido pelo contribuinte.

4 Fato muitíssimo relevante na geração de litigiosidade, uma vez que obriga o contribuinte a tomar posição sobre os limites da regra matriz sem que conheça, no mais das vezes, a posição do sujeito ativo sobre a norma, ou normas, que a positivaram.

Seja como for, quando falamos em dissenso tributário, é invariável a projeção de um ato administrativo (posto ou pressuposto) com potencial efeito sobre o patrimônio do sujeito passivo: é justamente em torno desse efeito que, no fim das contas, o dissenso tributário orbita(rá).

Pois bem, os caminhos para solução do conflito tributário são, por premissa, tantos quantos forem os admitidos pelo sistema do direito positivo, havendo, no Brasil, um claro movimento de ampliação do rol de instrumentos voltados a esse resultado – movimento esse especialmente reforçado pelo CPC/2015. Natural: conflito é signo de insegurança, de incerteza quanto aos efeitos de determinados atos da vida civil-econômica, de indefinição patrimonial, com a óbvia produção de sentimento avesso ao desejado pelo direito (previsibilidade, certeza, segurança, enfim). Quanto mais abundante a lista de possibilidades de solução de dissensos, menos insegurança, portanto: essa seria a lógica das coisas.

Um destaque deve ser feito, no entanto, associando-se essas colocações às lançadas de início: um quadro multifacetado de instrumentos de solução de conflitos, embora potencialmente associável à ideia de segurança, pode vir a gerar efeitos colaterais indesejáveis.

Isso porque, à falta de diálogo na diversidade de caminhos, a mesma segurança por ela (diversidade) fomentada poderia ser obstada. Como sublinhamos nas primeiras linhas deste texto, o dissenso tributário é, em sua raiz, um dissenso sobre os efeitos de um ato administrativo (posto ou pressuposto), ato esse que, derivado de regra-padrão, pode ter sua base debatida em tantos casos quantos forem os sujeitos passivos submissos à mesma regra.

Diversos em suas bases individuais e concretas (identificadas pelos aspectos subjetivo passivo, quantitativo, temporal e espacial), esses litígios podem ter (e é bem isso que ocorre em boa fração dos casos) o mesmo pavimento teórico, lançando a debate, em suma, aspectos abstratos logicamente predecessores do ato administrativo – compatibilidade da regra matriz com a Constituição, regularidade do modo de apuração da base de cálculo do crédito tributário, adequação do signo econômico eleito, campo de abrangência da figura da compensação, por exemplo.

Eis, configurando-se, o cenário que queríamos destacar: múltiplos sujeitos passivos, múltiplos litígios, múltiplos instrumentos de solução, mas o mesmo tema controvertido. Nessas circunstâncias, o simultâneo uso de caminhos

diferentes – parte dos litígios, imagine-se, é submetida à via jurisdicional,⁵ parte à via transacional, parte à via arbitral – abre potencial espaço para resultados distintos, o que, se faz sentido quando o “caso” é litigioso por aspectos que lhe são únicos (pensemos em crise firmada em torno da individualidade dos fatos), pode não ser tão facilmente digerível se os diversos conflitos estiverem assentados nas mesmas premissas teóricas.

Lembremos: o fenômeno da multifacetação dos meios de solução de litígio convive com outro que lhe é contemporâneo, o da construção de um sistema de precedentes muito peculiar, em que a jurisdição exercida pelo STF e pelo STJ sobre temas abstrato-teóricos é potencialmente geradora de efeito vinculante, inclusive com a conhecida possibilidade de suspensão de todos os processos pendentes que tratem do mesmo temário.

Entendido a partir do mesmo valor a que nos referimos linhas antes – segurança –, esse regime de precedentes tem especial relevância em direito tributário, dada a nítida repetibilidade da moldura litigiosa nessa área, tudo a significar que, na potencial diversidade de instrumentos de solução de litígios tributários para a qual estamos nos dirigindo, um específico caminho, o “jurisdicional judicial”, seguirá titular de uma espécie de prevalência, sobretudo em relação a temas abstratos apreciados com força vinculativa pelo STF e pelo STJ.

Não se quer dizer, posta essa circunstância, que o sistema “multiportas” a que estamos nos dirigindo seja inviável; não, definitivamente.

O que há de haver, isto sim, é o tal diálogo de que falamos linhas atrás, pressupondo-se normativamente, inclusive por uma questão de segurança (sempre a segurança), o que se há de fazer se e quando o cenário de sobreposição de temas em diferentes “endereços” se configurar.

Em alguma medida, a Lei n. 13.988/2020 tratou disso quando, por seu art. 19, § 1º, II, estabeleceu que, na chamada transação no contencioso, o sujeito passivo que a ela aderir sujeitar-se-á, em relação aos fatos geradores futuros ou não consumados, ao entendimento dado pela Administração à questão em litígio, ressalvada a cessação de eficácia prospectiva da transação decorrente do advento de precedente produzido nos termos dos incisos I, II, III e IV do art. 927 do CPC, assim como nas hipóteses previstas no art. 19 da Lei n. 10.522/2002.

5 Assim identificada aquela que subordina a solução do conflito a órgão estatal, tanto os integrantes do Judiciário (jurisdição judicial) quanto os que integram o Executivo (jurisdição administrativa).

Embora não detalhe o assunto como poderia (ou deveria) – na medida em que deixa solta, por exemplo, a questão da restituição de eventual indébito gerado pelo precedente superveniente –, o dispositivo a que nos referimos nos alerta sobre a necessária dialogia dos regimes ali abordados (o “jurisdicional judicial” e o transacional), providência necessária à preservação da unidade do sistema e extensível, justamente por força dessa desejável unidade, a todos os instrumentos que porventura venham a ser introduzidos – caso da arbitragem tributária.

Afinal, jurisdição (em seus dois desdobramentos, o judicial e o administrativo), transação e arbitragem – vamos nos limitar a essas vias em nossa narrativa –, embora configurem caminhos distintos, estão(ariam) sempre a serviço do mesmo domínio material, não se apresentando como um fim em si mesmas.

Ao cabo de tudo, devemos registrar, pensando especificamente na arbitragem: o diálogo de que falamos não necessariamente se daria pela submissão da decisão arbitral aos precedentes produzidos na via jurisdicional, podendo ser pensada em um nível, digamos, “preventivo” – identificado como tal, esse nível, porque tendente a evitar que os diferentes braços de composição de conflito atuem de forma simultânea e potencialmente contraditória.

Assim se processaria, por exemplo, se e quando limitar-se o emprego da via arbitral a temas que, por individualizados, estariam potencialmente fora do alcance do STF e do STJ no exercício de sua competência geradora de eficácia vinculativa (anulatória fundada em afirmado equívoco na interpretação do fato econômico produzido pelo contribuinte). Tanto quanto se passa com a regra antes mencionada (a da lei da transação), uma norma que tratasse a arbitragem tributária nesses termos funcionaria como indireto instrumento de harmonização dos dois modelos, evitando seu confronto (por isso seu aspecto “preventivo”) e a derivada produção de ruídos que os desqualificassem (esses modelos) reciprocamente.

10. A prestação de garantia no processo arbitral tributário: alinhamento sistêmico deve nortear as hipóteses de exigência de garantia para solução de disputas na via arbitral

Paulo Cesar Conrado
Reginaldo Angelo dos Santos
Renata Ferreira Leite

Este artigo traz relevantes ponderações sobre como deve ser moldado o regime de solução arbitral no direito tributário no que se refere à exigência, ou não, de garantia para submissão do litígio à arbitragem.¹

No entendimento do Grupo, deveria haver um alinhamento entre o que será previsto para a solução arbitral e o que é hoje exigido pelo sistema processual em relação à apresentação de garantia, de modo que o regramento do instituto arbitral venha a ser definido com base no estágio de constituição do crédito tributário.

Nesse sentido, nada haveria a opor à exigência de garantia veiculada pelo Projeto de Lei (PL) n. 4.257/2019, já que a arbitragem tributária ali disciplinada se refere apenas a débitos definitivamente constituídos, inscritos e em fase de execução.

É necessário, contudo, acrescentar que é de todo desejável que a arbitragem tributária tenha o seu espectro ampliado (não apenas em conjugação com o PL n. 4.468/2020, mas também no que concerne a outras hipóteses²). Caso isso ocorra, e o processo arbitral venha a envolver situações nas quais o crédito ainda não está constituído, não deveria haver a necessidade de apresentação de garantia.

Nesse ponto, a posição dos autores deve ser destacada porque, na visão do Grupo, garantiria segurança jurídica a todos os envolvidos na seara arbitral tributária:

1 Cf. CONRADO, Paulo Cesar; SANTOS, Reginaldo Angelo dos; LEITE, Renata Ferreira. A prestação de garantia no processo arbitral tributário. *JOTA*, 3 out. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/a-prestacao-de-garantia-no-processo-arbitral-tributario-03102019>. Acesso em: 26 ago. 2021. O texto incluído nesta coletânea é uma versão modificada daquela que foi originalmente publicada no *Jota*.

2 Como ficará claro em outros textos desta coletânea.

seria importante considerar a revisão do Código Tributário Nacional (CTN) para qualificação da instância arbitral como causa suspensiva da exigibilidade da dívida discutida (o que serviria para refreamento do fluxo prescricional).

A partir de uma série de artigos publicados, que envolvem questões tanto materiais quanto processuais acerca da arbitragem tributária como medida heterocompositiva de cunho alternativo, torna-se relevante a reflexão sobre como tal instrumento dialogaria com as normas processuais, administrativas e judiciais relacionadas à prestação de garantias.

Restringindo-se ao que dispõem as normas brasileiras, a arbitragem, como medida heterocompositiva e resultado do exercício da autonomia das partes, atualmente pressupõe a instauração de um conflito, podendo as partes se utilizar de meios alternativos para sua resolução por terceiros, na forma da Lei. Tais considerações decorrem tanto do Código de Processo Civil (CPC), em seu art. 3º, § 1º, como do art. 1º da Lei n. 9.307/96.

A despeito da previsão expressa contida no art. 1º, § 1º, da Lei n. 9.307/96 sobre a possibilidade de submeter litígios com a Administração Pública ao procedimento arbitral, há relativo consenso quanto à necessidade de instituição de uma lei própria que preveja o regime para as causas tributárias.³

Nesse sentido, o PL n. 4.257/2019, apresentado pelo Senador Antonio Anastasia, inova significativamente ao incluir na Lei n. 6.830/80 a opção pela adoção de juízo arbitral quando da apreciação de embargos à execução fiscal, uma vez garantido o feito executivo por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro-garantia. O faz sob a presunção relativa de liquidez e certeza da dívida regularmente inscrita, nos termos do art. 204 do CTN, oferecendo outra via, que não a judicial, para que tal presunção possa ser ilidida por prova inequívoca a cargo do sujeito passivo, nos termos do parágrafo único do mesmo artigo.⁴

Em ambiente material desse naipe – em que o crédito tributário encontra-se constituído, pendente de quitação e, mais ainda, inscrito –, é natural supor

3 PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa. Desafios e limites da arbitragem tributária no direito brasileiro. *Revista de Arbitragem Tributária*, n. 8, Lisboa: CAAD, 2018 – 2. Desafios Institucionais: Norma Geral de Direito Tributário e a (IN)disponibilidade da receita tributária. Disponível em: http://www.pinheironeto.com.br/Documents/Artigos/Revista_ArbitragemTributaria.pdf. Acesso em: 10 set. 2019.

4 Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>. Acesso em: 10 set. 2019.

que a discussão travada por iniciativa do contribuinte demande a prestação de garantia, condição fixada no plano judicial e que, por coerência, seria aplicável na via arbitral. Assim se encaminha o projeto, em absoluta consonância, parece, com o estado de maturação do crédito tributário posto a desate.

Vista a questão sob essa ótica, a prestação de garantia não oficia como condição para o emprego da via arbitral, senão para situações como as destacadas no PL, que, caminhando nessa linha, posicionou-se em total harmonia com o sistema jurídico-processual em geral – de cujo bojo se extrai a ordinária exigência de garantia para fins de discussão do crédito tributário quando se encontre para além do plano da exigibilidade fraca (assim entendida a que provém de sua constituição), carregando o predicado da executabilidade (ou exigibilidade forte). Assim ocorre quando, sabe-se, a via compositiva adotada é a judicial comum (dos embargos); assim também nos casos (cada vez mais presentes) de negócio jurídico processual celebrado com fundamento na Portaria n. 742/2018 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

De maneira bem direta: ao prever a prestação de garantia como condição para a persecução da via arbitral, o projeto não o faz de modo a vincular as ideias de “arbitragem tributária” e “necessária prestação de garantia”, mas sim atrela o decantado requisito ao especial estágio de positivação em que o crédito tributário ali tratado se encontra.

Assinalada essa premissa, diríamos em raciocínio *a contrario sensu* que o crédito tributário “posto” (constituído) ou “por se pôr” (o que pode vir a ser constituído) – vale dizer: aqueles que seriam debatidos em ambiente processualmente anterior à execução fiscal (anulatória para o crédito posto; declaratória para o pressuposto) – estariam naturalmente insubmissos à condição determinada pelo PL, texto que, mais do que explicitar (com total coerência, frise-se) o multicitado pressuposto (da garantia), afasta-o para os casos alheios a seu alcance – justamente aqueles em que a via arbitral “substituiria” ações como as mencionadas, anulatória e declaratória.

Assentados nessas ideias, entendemos que a introdução da arbitragem tributária, quando menos em relação à questão da garantia, seguiria em linha com o sistema geral de composição de conflitos (judiciais ou não, hetero ou autocompositivos), pressupondo o cumprimento daquele específico requisito apenas nos casos em que a maturação do crédito (e da consequente gradação de exigibilidade) assim determinasse.

Não temos dúvida, de todo modo, de que a oportuna introdução de arbitragem tributária relacionada a créditos menos maduros (os que seriam

discutidos, lembremos, por via anulatória, declaratória ou mesmo aqueles debatidos ainda em fase administrativa), indo assim, além daqueles tratados no PL, exigiria a revisão do CTN, mais especificamente de seu art. 151, qualificando a via arbitral como causa suspensiva de exigibilidade – e isso, naturalmente, sem que se exija garantia, salvo deliberação convergente das partes.

Essa providência, harmonizada com a que se vê contemplada no PL, garantiria segurança à Fazenda no que toca ao refreamento do fluxo prescricional. Ademais, asseguraria eficácia prática ao instituto da arbitragem, meio alternativo de composição de conflito cuja utilização no mundo real demanda a criação de ambiente financeiramente viável.

A propósito, Tathiane Piscitelli, ao discorrer sobre a autocomposição na solução de conflitos, destaca que é fato notório que as autuações fiscais têm se intensificado e se tornado bastante árduas para os contribuintes em razão da imposição desmedida de multas agravadas ou qualificadas. Não raro, o crédito constituído supera, e muito, as possibilidades econômicas do contribuinte. Nessas situações, o oferecimento de uma garantia que seja capaz de abarcar a integralidade do valor em discussão beira o impossível.⁵

Isso sem contar o quão tortuoso tem se tornado o caminho da oferta de garantia nos processos judiciais no Brasil. Podemos dizer, por exemplo, que, não obstante o rol da Lei n. 6.830/80 tenha sido alargado para a inclusão do seguro-garantia como caução, os nossos tribunais vêm entendendo que tal instrumento não serve à suspensão de exigibilidade do crédito tributário, por não estar entre as opções elencadas no art. 151 do CTN.⁶ Ou seja, a alternativa criada pelo sistema normativo (tendente a facilitar o acesso à via menos custosa) sofre estrangulamento por força de interpretação restritiva de outra cláusula legal.⁷

5 PISCITELLI, Tathiane. Há ambiente institucional para o uso de métodos alternativos de resolução de conflitos em matéria tributária? In: VILLA LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (org.). *Arbitragem em direito público*. Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2019, v. 1, p. 245. Disponível em: https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/fgv_publicacao_arbitragem_miolo.pdf. Acesso em: 12 set. 2019.

6 “Tributário. Suspensão da exigibilidade do tributo. Seguro-garantia. Impossibilidade de equiparação a dinheiro para esse efeito. Aplicação da Súmula 112/STJ” (STJ, Acórdão n. 2018.02.04231-5, REsp n. 1.759.792/MG, DJe 21.11.2018, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1756529&num_registro=201802042315&data=20181121&formato=PDF. Acesso em: 12 set. 2019).

7 “Tributário. Agravo de Instrumento em tutela cautelar antecedente. Pretensão de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Apresentação de seguro-garantia – Hipótese não elencada no artigo 151 do Código Tributário Nacional. Impossibilidade de equipara-

Portanto, a solução para aquelas teses que envolvem valores muito significativos como dedutibilidade do ágio, operações de *transfer pricing*, redução de capital, juros sobre capital próprio, tratados, insumos, etc., pode estar nas vias alternativas de solução de conflitos, cuja discussão poderia ocorrer ainda antes da constituição definitiva do crédito tributário, quando não seria necessário, em regra, apresentar qualquer garantia.

Em arremate, tomemos que, embora o PL n. 4.257/2019 só abarque a possibilidade da utilização da arbitragem para créditos tributários em fase executiva, é possível deduzir, *a contrario sensu*, que os constituídos (via anulatória) ou que poderiam vir a sê-lo (via declaratória ou ainda em fase administrativa) estariam naturalmente excluídos da necessidade de serem caucionados.

Concluir de outro modo, além de desalinhar o sistema (criando paradoxal exigência na via arbitral, coisa que não se coloca no âmbito judicial), poderia causar indesejável judicialização de tema secundário, desencorajando o sujeito passivo que, apesar de ávido por uma decisão célere, esbarraria nos elevados custos da garantia, levando-o a optar pela via tradicional administrativa que, com a apresentação de defesa/recursos, provoca a suspensão automática da exigibilidade do crédito tributário em discussão, sem a necessidade de oferecer qualquer caução.

Ressalte-se, por fim, que o PL n. 4.468/2020, de autoria da Senadora Daniella Ribeiro, trata da instituição de uma arbitragem especial tributária voltada a casos complexos, que figuraria apenas antes da constituição do crédito tributário; portanto, ainda no curso da fiscalização administrativa. O PL, nesse aspecto, é omissivo sobre a necessidade de apresentação de garantias para ingresso com o processo arbitral, o que se coaduna com o raciocínio empregado neste texto de que não seria necessário apresentar qualquer garantia para discussão arbitral tributária na pré-constituição do crédito, pois do contrário seria necessário efetuar alteração no CTN.

Dessa maneira, para que exista uma evolução do instituto da arbitragem tributária no Brasil, faz-se necessário fomentar o debate, bem como cogitar todas as hipóteses aqui aventadas, inclusive com a possibilidade de alteração do CTN, a fim de que seja extrapolado o uso do instituto não somente na fase de execução fiscal, tal como previsto no PL n. 4.257/2019, assegurando-se efetivo acesso à jurisdição, independentemente, em muitos casos, do oferecimento de garantias.

ção ao depósito do montante integral” (TRF3, AI n. 5012067-23.2019.4.03.0000, Rel. Des. Fed. Cecília Marcondes, Terceira Turma, DJe 14.08.2019. Disponível em: <https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=a4fb9c60b4f438041472d8e6e4d9f711e4aa7da222fdb3530d8552c21e7c4aa468a-daa0916478b0114638bf79c897ed7443432d1a281c6e2&idProcessoDoc=88786873>. Acesso em: 13 set. 2019).

11. Garantia integral do crédito tributário e arbitragem tributária: as garantias e o acesso à instância arbitral tributária

Daniella Zagari
Julia Mendes

Neste artigo volta ao debate a previsão de exigência, ou não, de garantia para submissão do litígio à arbitragem tributária, a partir de ideias que devem ser consideradas em qualquer discussão sobre o tema.¹

Inicialmente, as autoras enfrentam o assunto com base no entendimento do Grupo: o regramento de apresentação de garantia na arbitragem em causas tributárias deveria ser definido com base no estágio de constituição do crédito tributário. Em seguida, elas vão além, trazendo elementos que estão indissociavelmente ligados ao valor justiça no sistema constitucional tributário.

Assim, em um primeiro momento, estaria dispensada qualquer garantia previamente à constituição do crédito tributário, tal como se observa no Projeto de Lei (PL) n. 4.468/2020. No momento seguinte, e uma vez constituído o crédito, poderia ser exigida a garantia, mas novos contornos deveriam ser analisados: a questão deveria ser ponderada à luz da isonomia, da razoabilidade e da proporcionalidade e em atenção ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa.

Nesse sentido, e considerando a disciplina do PL n. 4.257/2019,² o primeiro ponto destacado no texto é a situação de impossibilidade de prestação de garantia pelo

1 Cf. ZAGARI, Daniella; MENDES, Julia. Garantia integral do crédito tributário e arbitragem tributária. *JOTA*, 6 maio 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/garantia-integral-do-credito-tributario-e-arbitragem-tributaria-06052021>. Acesso em: 27 ago. 2021.

2 Referido PL autoriza a resolução, via arbitragem tributária, de litígios materializados em embargos à execução fiscal, ação anulatória de ato declarativo da dívida fiscal e ação con-

contribuinte e o tratamento dado pela jurisprudência a esse problema vis-à-vis o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa.

Depois, é ressaltado que a exigência de garantia integral e de escopo limitado (como depósito, seguro ou fiança bancária) não seria razoável ou proporcional, restringiria em demasia o uso do mecanismo arbitral, em vez de incentivá-lo, e estaria em dissonância com a própria Lei de Execuções Fiscais (LEF), suscitando questionamento quanto à isonomia na possibilidade de escolha, pelo contribuinte, do meio adequado de solução da controvérsia tributária na qual está envolvido.

Depreende-se daí a necessidade de se repensar o PL n. 4.257/2019 no que tange especificamente à exigência de garantias, de modo a aperfeiçoar a respectiva disciplina e incluir elementos que contemplem as ponderações feitas no texto.

O que se tem hoje de mais concreto para que a arbitragem tributária seja definitivamente instituída no Brasil são os PLs n. 4.257/2019 e 4.468/2020.

Embora ambos os PLs prevejam a possibilidade de arbitragem tributária, contemplam hipóteses distintas para momentos processuais também distintos, ainda que complementares.

O PL n. 4.257/2019 propõe alterações na Lei n. 6.830/80 para instituir a execução fiscal administrativa³ e viabilizar a solução de conflitos no juízo arbitral nas hipóteses de: (i) débitos inscritos em dívida ativa e objeto de execução fiscal; (ii) ação consignatória; e (iii) ação anulatória de débito fiscal. Esse PL, portanto, envolve litígios relativos a créditos tributários já definitivamente constituídos, prevendo a possibilidade de arbitragem como meio alternativo à discussão judicial sobre a legitimidade do tributo, com as naturais limitações impostas pelo direito tributário às matérias que necessariamente dependem de intervenção jurisdicional (como a discussão de constitucionalidade de lei, por exemplo).

signatária, desde que o respectivo débito seja objeto de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro-garantia (arts. 16-A e 41-T, que o PL quer incluir na LEF).

- 3 A parte do PL n. 4.257/2019 que trata da execução administrativa deve ficar prejudicada em função do julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 5.881, 5.886, 5.890, 5.925, 5.931 e 5.932, nas quais a Suprema Corte decidiu pela impossibilidade de a Fazenda Nacional tornar indisponíveis, administrativamente, bens dos contribuintes devedores para garantir o pagamento de débitos fiscais a serem executados, diante da necessária intervenção do Poder Judiciário.

Condiciona-se a opção pela adoção do juízo arbitral à *garantia integral*⁴ do feito judicial pelo contribuinte, seja por depósito, fiança bancária ou seguro-garantia. A justificativa apresentada para limitar a oferta de garantia a essas três modalidades – em restrição às modalidades aceitas pela LEF (art. 9º⁵) – é a sua liquidez: caso vencedora, a Fazenda Pública terá a imediata satisfação do crédito ao fim do procedimento arbitral.

Muito embora seja legítima a preocupação em resguardar os interesses da Fazenda Pública, a apresentação de garantia integral não deveria ser uma condicionante inafastável à opção pela arbitragem tributária. Sendo a arbitragem um método heterocompositivo, extrajudicial e facultativo de solução de conflitos, em que as partes elegem um terceiro para solucionar a controvérsia posta em debate, devem ser buscados mecanismos que incentivem a utilização desse método.

Em um ambiente de alta litigiosidade tributária como é o brasileiro, com a exigência de valores elevadíssimos, incrementados por multas e juros acachapantes, é muitas vezes inviável ou injusta a apresentação dessas garantias para que o contribuinte possa, *pela primeira vez*, ter acesso ao devido processo legal em sua plenitude para defender-se contra as exigências que lhe são dirigidas pelo Fisco.

O depósito judicial é extremamente gravoso, por representar privação prematura de patrimônio, de liquidez necessária à manutenção da fonte produtiva. O seguro-garantia e a carta de fiança têm custos elevadíssimos, de recuperação muito difícil, ainda que o contribuinte se sagra vencedor ao fim do litígio.

A jurisprudência vem temperando a exigência integral de garantia em embargos à execução fiscal quando o executado demonstre a impossibilidade

4 Foram apresentadas duas Emendas ao PL n. 4.257/2019. Especificamente com relação à garantia, a primeira emenda (não alterada nessa parte pela segunda) modificou o art. 16-A para esclarecer que a garantia do crédito tributário deve ser *integral* para viabilizar a opção pelo juízo arbitral.

5 “Art. 9º Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá: I – efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária; II – oferecer fiança bancária ou seguro garantia; III – nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou IV – indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública. [...] § 3º A garantia da execução, por meio de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, produz os mesmos efeitos da penhora.”

de sua oferta integral,⁶ diante da necessidade de se observar as garantias constitucionais ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa. Pelos mesmos motivos, é admitida a ação anulatória de débito fiscal independentemente da oferta de garantia, tendo o Supremo Tribunal Federal (STF) julgado inconstitucional o *caput* do art. 38 da LEF na parte em que exigia depósito preparatório como condição para a propositura de ação anulatória de débito fiscal (REs n. 105.552⁷ e 103.400⁸).

Nesse contexto, a Suprema Corte editou a Súmula Vinculante 28, segundo a qual é “inconstitucional a exigência de depósito como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade do crédito tributário”.

Além disso, como antes referido, a LEF apresenta o rol de garantias passíveis de oferta pelo executado, não se limitando a essas três modalidades (art. 11⁹).

Nesse cenário, condicionar a opção pela arbitragem tributária à garantia integral do débito em exigência por depósito, seguro-garantia ou carta fiança parece incompatível com a Constituição Federal, não só por afrontar as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, mas também por propiciar nítido tratamento anti-isonômico em função da forma eleita para solução de conflitos.

6 A título exemplificativo, Recurso Especial (REsp) n. 1.487.772/SE.

7 “Ação anulatória de débito fiscal. Art. 38 da Lei 6.830/80. Razoável é a interpretação do aresto recorrido no sentido de que não constitui requisito para a propositura da ação anulatória de débito fiscal o depósito previsto no referido artigo. Tal obrigatoriedade ocorre se o sujeito passivo pretender inibir a Fazenda Pública de propor a execução fiscal. Recurso extraordinário não conhecido” (RE n. 105.552/SP, Rel. Min. Djaci Falcão, j. 02.08.1985, *DJe* 20.08.1985).

8 “Ação anulatória de débito fiscal. Depósito prévio. Art. 38 da Lei de Execuções Fiscais (Lei 6.830/80). Pressuposto da ação anulatória de ato declaratório da dívida ativa e o lançamento do crédito tributário, não havendo sentido em protraí-lo ao ato de inscrição da dívida. O depósito preparatório do valor do débito não é condição de procedibilidade da ação anulatória, apenas, na circunstância, não é impeditiva da execução fiscal, que com aquela não produz litispendência, embora haja conexão. Entretanto, a satisfação do ônus do depósito prévio da ação anulatória, por ter efeito de suspender a exigibilidade do crédito (art. 151, II do CTN), desautoriza a instauração da execução fiscal. Recurso extraordinário não conhecido” (RE n. 103.400/SP, Rel. Min. Rafael Mayer, j. 10.12.1984, *DJe* 01.02.1985).

9 “Art. 11. A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem: I – dinheiro; II – título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa; III – pedras e metais preciosos; IV – imóveis; V – navios e aeronaves; VI – veículos; VII – móveis ou semoventes; e VIII – direitos e ações.”

E mais: impor uma exigência inexorável que, perante o Poder Judiciário, já não é tratada em caráter absoluto parece ir na contramão do estímulo que se pretende à utilização desse meio alternativo de resolução de controvérsias.

Para que distinções normativas possam ser consideradas não discriminatórias, é necessária uma justificativa razoável, impondo-se a presença de uma mínima relação de proporcionalidade entre os meios empregados e a finalidade perseguida, como forma de observar os direitos e as garantias protegidos pela Constituição Federal.

Não parece haver razoabilidade nem proporcionalidade na exclusão de outras hipóteses de garantia do campo arbitral. Aliás, é questionável a própria exigência de garantia, na medida em que não necessária, por exemplo, para propositura de ação anulatória de débito fiscal. A situação de suspensão de exigibilidade do crédito tributário não pode ser o elemento determinante para que haja a opção ou não pelo juízo arbitral.

O PL n. 4.468/2020, por sua vez, prevê a instituição de arbitragem especial tributária com a finalidade de prevenir conflitos em momento anterior à constituição do crédito tributário (no curso da fiscalização, em processos de consulta ou para fins de apuração de valores a compensar), mediante a solução de controvérsias relativas exclusivamente a matéria de fato.

A arbitragem especial, portanto, atua como um método de prevenção de conflitos mediante a solução de controvérsias de matérias de fato. Por se situar em momento prévio à própria existência do crédito tributário, não há, naturalmente, falar em prestação de garantia.

Realmente, antes da constituição do crédito tributário não há litígio e, conseqüentemente, não há motivo para que se exija a prestação de garantia. O próprio PL n. 4.468/2020 prevê em seu texto, no art. 7º, I,¹⁰ que, com a assinatura do compromisso arbitral, não poderá a Fazenda Nacional instaurar o processo administrativo ou qualquer outra medida de fiscalização relacionada às questões objeto da arbitragem.

Ambas as propostas, se aprovadas (e com a ressalva da crítica ao PL n. 4.257/2019 no que toca à exigência de garantia integral), representam inegável avanço na busca pela resolução de litígios entre Fisco e contribuinte não só de forma justa, como sobretudo com celeridade, pois, nas palavras do sempre atual Rui Barbosa, justiça tardia é injustiça institucionalizada.

10 “Art. 7º A assinatura do compromisso arbitral: I – impede instauração de processo administrativo ou qualquer medida de fiscalização relacionadas às questões de fato e de direito objeto do procedimento arbitral; [...]”

12. Qual seria o melhor local para a instauração de um tribunal arbitral no Brasil? Operacionalização e *locus* da arbitragem tributária

Leonardo Varella Giannetti
Luiz Fernando Dalle Luche Machado

Este artigo aborda a operacionalização e o locus indicado para o desenvolvimento da arbitragem tributária no país.¹ Trata-se de matéria procedimental que merece ampla reflexão, porque pode implicar o sucesso ou insucesso do instituto.

Inicialmente, os autores defendem que a modalidade institucional (e não ad hoc) garante melhor controle e previsibilidade da arbitragem em relação a uma matéria sensível como a tributária, protegendo os interesses das partes envolvidas.

Em seguida, trazem reflexões sobre a instituição adequada para conduzir o processo arbitral. Dentre as várias possibilidades – como vincular a arbitragem a um órgão público (o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf – seria um exemplo), a criação de um centro submetido a regime de direito público e a utilização de câmaras arbitrais privadas –, o texto sugere que estas últimas deveriam ser consideradas a primeira opção, em razão de sua expertise e idoneidade. A experiência de alguns entes federativos em relação ao regramento da arbitragem com a Administração Pública poderia ser útil para operacionalizar o futuro regime arbitral tributário.

Um ponto de atenção reside, de acordo com o texto, na necessidade de que tais câmaras elaborem modelo próprio de custeio de arbitragem tributária, que

1 Cf. GIANNETTI, Leonardo Varella; MACHADO, Luiz Fernando Dalle Luche. Qual seria o melhor local para a instauração de um tribunal arbitral no Brasil? JOTA, 2 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/qual-seria-o-melhor-local-para-a-instauracao-de-um-tribunal-arbitral-no-brasil-02082019>. Acesso em: 27 ago. 2021.

*possibilite sua propagação. Se isso não ocorrer, haveria risco de certo grau de elitização no campo arbitral tributário, favorecendo os contribuintes de maior capacidade financeira e estimulando a criação de uma espécie de apartheid fiscal.*²

Qualquer que seja o desenho da arbitragem em matéria tributária no país, é indispensável equacionar a referida questão do seu custeio, de modo a evitar que o acesso ao meio arbitral fique limitado aos contribuintes de grande capacidade financeira.

A criação de um regime de arbitragem tributária no Brasil envolve a análise de diversas questões relevantes. Um dos temas centrais nesse debate diz respeito à sua operacionalização e ao local de seu desenvolvimento, tema a que buscaremos, neste texto, trazer algumas ideias e reflexões.

Em um primeiro plano, não parece crível que as disputas tributárias que venham a ser submetidas ao regime o sejam na modalidade de arbitragem *ad hoc* (no qual os árbitros são escolhidos de comum acordo pelas partes litigantes e eles mesmos conduzem o processo sem a necessidade de participação de uma câmara arbitral), mas, sim, na modalidade institucional, com a utilização de câmaras arbitrais para sua administração, com suas normas e regimentos próprios.

Nesse cenário, a escolha pela modalidade institucional parece até intuitiva, pois não é de supor que o Poder Público possa aquiescer com a arbitragem *ad hoc* para a solução de controvérsias tão sensíveis como as de natureza tributária, que até agora estão necessariamente submetidas à jurisdição estatal (e seus códigos e regimentos). Não há dúvida de que a arbitragem institucional confere mais transparência e segurança, o que beneficia as partes envolvidas como forma de garantir melhor controle e previsibilidade nos procedimentos de julgamento das disputas tributárias.

Pois bem. Assumindo que a arbitragem institucional é a opção mais adequada para proteger os interesses das partes envolvidas no conflito tributário, o segundo ponto relevante a respeito da operacionalização e do desenvolvimento da arbitragem tributária brasileira gira em torno da escolha da instituição capacitada para conduzir as arbitragens em matérias tributárias.

2 NABAIS, José Casalta. *Por um Estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2015, v. IV, p. 36.

Entre os possíveis desenhos, pode-se pensar em vincular a arbitragem a um órgão público. Essa é uma opção indicada em uma proposta (ainda que acadêmica) existente na Espanha.³

Outra ideia, ainda que embrionária para a realidade brasileira, seria vincular a administração da arbitragem ao Carf.⁴ Essa hipótese teria dificuldades práticas em sua exequibilidade, especialmente pelo fato de o Carf já administrar mais de 100 mil processos administrativos em curso, com pautas mensais sempre cheias, e os conselheiros já possuem uma carga elevada de trabalho, dificultando a resolução célere de conflitos. Além disso, devemos considerar a influência da Administração Tributária na condução desse procedimento, não havendo ambiente com a confiança necessária para inspirar a imparcialidade desejada.

Outra opção seria a criação, pelo Poder Público, de um centro de arbitragem autônomo para tal finalidade. Entretanto, essa ideia também gera diversos questionamentos. Um deles seria sua natureza jurídica: teríamos um órgão vinculado ao Conselho Nacional de Justiça (CNJ) ou ao Ministério da Justiça, por exemplo? Seria uma autarquia especial, com personalidade jurídica própria? Como seria o seu custeio? Seria um único centro para todo o Brasil, com toda a sua dimensão continental?

O fato é que a vinculação de um centro de arbitragem ao regime de direito público tende a atrair os diversos problemas que se busca evitar ao se criar um sistema de resolução de conflitos: perda de eficiência, perda de agilidade e celeridade e barreiras orçamentárias. Se é certo que a presença estatal se faz mais presente (especialmente no controle deontológico) na arbitragem tributária portuguesa administrada pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD),⁵ no Brasil tal modelo poderia levar à real suspeita sobre os ganhos em eficiência e agilidade. A experiência estrangeira sempre é interessante, contudo, não há dúvida de que a análise pragmática deve realmente nortear o processo de instituição e modelagem do referido regime.

3 Conferir LA CÁMARA, Pablo Chico de; POYATO, Isabel Espejo; NÓVOA, Cesar Garcia *et al.* *Una proposta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el Sistema Tributario Nacional con especial referencia al arbitraje*. Madrid: ePraxis, 2015.

4 Vide ideia similar indicada por Luís Eduardo Schoueri, na qual a arbitragem seria uma via em substituição ao processo administrativo federal. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 702-703.)

5 Vide www.caad.org.pt. Acesso em: 15 jul. 2019.

Dessa forma, a utilização das instituições privadas já existentes com credibilidade e experiência nesse ofício deve ser seriamente considerada a primeira opção para a arbitragem tributária se desenvolver no Brasil, especialmente quando consideramos que um dos cerne da instituição do regime da arbitragem tributária é justamente a intenção de aliviar os sistemas judicial e administrativo em relação ao acúmulo de litígios tributários e fortalecer o acesso à justiça pela criação de mais uma via para o cidadão buscar resolver seus conflitos tributários. Muitas delas possuem *expertise* e idoneidade reconhecida, sendo que, “sob o prisma mais rigoroso, a atuação da câmara de arbitragem é orientada a satisfazer os interesses transcendentais da comunidade. Não existe uma relação contratual entre as partes e a câmara. Nem há qualquer manifestação de comutatividade no relacionamento estabelecido”.⁶

Nesse ponto, entendemos que seria válido olhar para a forma como alguns entes federativos têm regulamentado a utilização da arbitragem pela Administração Pública direta e indireta após o advento da Lei n. 13.129/2015. Nesse sentido, merecem destaque a Lei n. 19.477/2011 do Estado de Minas Gerais e o Decreto n. 46.245/2018 do Estado do Rio de Janeiro. Ambos determinam que a arbitragem se dará exclusivamente por meio de órgão arbitral institucional, além de listarem requisitos para a escolha e até mesmo o cadastramento de órgãos arbitrais institucionais perante os órgãos estaduais.

Na mesma linha segue a arbitragem a ser seguida pela Administração Pública do Estado de São Paulo, regulada pelo Decreto n. 64.356/2019. Nele, está previsto que a arbitragem será, em regra, institucional, podendo haver, excepcionalmente, a arbitragem *ad hoc*, desde que previamente justificada. No caso, as câmaras serão submetidas a prévio cadastramento pela Procuradoria-Geral do Estado e terão de possuir, no mínimo, os seguintes requisitos: (i) apresentar espaço disponível para a realização de audiências e serviços de secretariado, sem custo adicional às partes, na cidade sede da arbitragem; (ii) estar regularmente constituída há, pelo menos, cinco anos; (iii) atender aos requisitos legais para recebimento de pagamento pela Administração Pública; (iv) possuir reconhecida idoneidade, competência e experiência na administração de procedimentos arbitrais com a Administração Pública.

6 JUSTEN FILHO, Marçal. Administração Pública e arbitragem: o vínculo com a Câmara de Arbitragem e os árbitros. *Revista Brasileira de Advocacia – RBA*, v. 1, 2016. Disponível em: [http://www.fiepr.org.br/para-empresas/camara-de-arbitragem/uploadAddress/Marcal_Justen_Filho_-_Escolha_de_Instituicoes_e_Arbitros_e_a_Lei_de_Licitacoes\[68835\].pdf](http://www.fiepr.org.br/para-empresas/camara-de-arbitragem/uploadAddress/Marcal_Justen_Filho_-_Escolha_de_Instituicoes_e_Arbitros_e_a_Lei_de_Licitacoes[68835].pdf). Acesso em: 14 jul. 2019.

Nota-se, assim, que os próprios entes públicos já reconhecem que há entidades privadas que podem bem desempenhar essa função. Essa é, aliás, a premissa do Projeto de Lei (PL) n. 4.257/2019, de autoria do Senador Antonio Anastasia,⁷ ainda em andamento no Senado Federal.⁸ O referido PL possui dois propósitos, um principal e outro secundário. Primeiro (e como objeto principal que justificou o mencionado PL), ele busca alterar a Lei n. 6.830/80 e inserir a execução extrajudicial da dívida ativa para a cobrança de débitos vinculados aos tributos patrimoniais (contribuição de melhoria, ITR, IPVA, IPTU e taxas vinculados aos imóveis), que são lançados com base em cadastro regular formalizado junto aos entes públicos.⁹ Em segundo lugar, ele cria a possibilidade de o sujeito passivo (executado/devedor) utilizar a arbitragem como procedimento para julgamento dos embargos à execução fiscal opostos para questionar a cobrança.¹⁰

Na redação originária do PL, o art. 16-C a ser incluído na Lei n. 6.830/80 previa que o “processo arbitral seria público, de direito, e *conduzido por órgão arbitral institucional, de reconhecida idoneidade, competência e experiência na administração de procedimentos arbitrais*” (grifos dos autores).

Por sua vez, a Emenda n. 2 adotada pela Comissão de Assuntos Econômicos do Senado, ao acolher o parecer do Senador Otto Alencar, alterou um pouco a redação para melhorá-la, de modo a acrescentar ao referido artigo que “o processo arbitral será de direito, respeitará o princípio da publicidade, conduzido por órgão arbitral institucional *ou entidade especializada previamente*

7 Convém lembrar que o Senador Antonio Anastasia foi quem sancionou a Lei Estadual n. 19.477/2011, que trata da arbitragem com a Administração Pública mineira, pois ele era o governador de Minas Gerais à época.

8 Até a revisão deste texto, em abril de 2020, o PL estava na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ) do Senado, tendo sido emitido parecer da Comissão de Assuntos Econômicos (CAE), de autoria do Senador Otto Alencar (PSD/BA), que acolheu em parte a emenda modificativa, de autoria do Senador Weverton Rocha. Mais informações em <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>. Acesso em: 18 abr. 2020.

9 Art. 41-A do PL n. 4.257/2019: “Para proceder à cobrança da dívida ativa de tributos instituídos com fundamento nos arts. 145, III, 153, VI, 155, III, e 156, I, da Constituição Federal, além [sic] taxas devidas em função da propriedade, do usufruto ou da posse de bem imóvel passível de alienação ou em razão da propriedade de veículo, a Fazenda Pública pode optar pela execução extrajudicial, na forma dos arts. 31 a 38 do Decreto-Lei n. 70, de 21 de novembro de 1966, observadas as regras específicas definidas nesta Lei”.

10 Art. 16-A: “Se o executado garantir a execução por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, pode optar pela adoção de juízo arbitral para julgar os embargos oferecidos, respeitados os requisitos da Lei n. 9.307, de 23 de setembro de 1996, e os a seguir definidos, na forma do regulamento de cada entidade da Federação”.

credenciada por cada unidade da Federação, facultada a realização de atos procedimentais de forma presencial ou eletrônica” (grifos dos autores).

Ou seja, ficou claro que a arbitragem tributária será administrada por órgão institucional – a ser criado, a princípio – **ou por entidade especializada** previamente credenciada. Desse modo, tal qual defendemos neste texto, os *centros já existentes*, após passarem pelo crivo da Administração Pública (controle e chancela prévia), poderão conduzir o procedimento arbitral que será responsável pelo julgamento dos embargos à execução opostos pelo sujeito passivo.

Esse nos parece um exemplo interessante de como poderia ser operacionalizado o futuro regime de arbitragem tributária; em outras palavras, caso vinque, no futuro, algum projeto que crie o regime de arbitragem tributária, entendemos que as câmaras arbitrais já existentes no Brasil deverão ser o *locus* no qual serão travadas as arbitragens em matéria tributária, dada a experiência já acumulada por tais órgãos em litígios arbitrais.

Nesse ponto, porém, há uma ressalva a ser feita, relativa ao reconhecido alto custo que a utilização de tais instituições arbitrais costumam representar às partes litigantes. Isso porque, se uma das intenções que justificam a instituição da arbitragem tributária é aliviar os sistemas judicial e administrativo em relação aos litígios tributários, um custo alto para a utilização do mecanismo arbitral vai jogar contra tal ideia, podendo até mesmo representar certo grau de elitização da arbitragem tributária. Não podemos correr o risco de termos uma nova forma do fenômeno denominado por Casalta Nabais “*apartheid* fiscal”,¹¹ na medida em que apenas os contribuintes com mais recursos financeiros é que teriam capacidade de arcar com os custos do processo arbitral e ter à sua disposição uma via a mais para garantir o seu direito fundamental de acesso à justiça.

Sobre o tema vinculado aos custos da arbitragem, uma rápida reflexão merece destaque. Deixando para outra oportunidade uma análise crítica a respeito da forma como o PL n. 4.257/2019 buscou regular o assunto, é certo que ele trouxe uma *limitação* aos custos da arbitragem. Pela redação da Emenda n. 2 proposta pela Comissão de Assuntos Econômicos, seguindo a premissa original do projeto, “as despesas do processo arbitral devem ser adiantadas pelo executado” (art. 16-E), sendo que, “se os embargos forem julgados procedentes, o particular poderá requerer junto à Fazenda Pública o reembolso das despesas adiantadas, observado o limite do valor da condenação em honorários

11 NABAIS, José Casalta Nabais. *Reflexões sobre a introdução da arbitragem tributária: estudos de direito fiscal: por um Estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2015, v. IV, p. 35-36.

advocatícios”, cujo valor total (teto)¹² corresponderá à metade do valor arbitrado conforme os critérios previstos no art. 85 do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015 – arts. 16-D e 16-E, parágrafo único¹³). Conclui-se facilmente que, na hipótese concreta de o custo de determinado procedimento arbitral ser superior à metade dos honorários de sucumbência arbitrados, o sujeito passivo ficará com o prejuízo da diferença por ele adiantada.

A justificativa constante no PL n. 4.257/2019 deixa claro que a metodologia se pauta *exclusivamente* na preocupação de limitar ônus à Fazenda Pública, de modo a não a onerar em valor superior ao que teria de suportar em caso de derrota nos embargos à execução julgados pelo Poder Judiciário.¹⁴

Enfim, o tema dos custos é delicado e está vinculado à definição de qual será o local onde a arbitragem tributária será processada. Por isso, é questão que merece atenção, especialmente no momento inaugural da arbitragem tributária, pois se espera que os contribuintes, ao menos no início, apenas submetam à arbitragem determinados tipos de conflitos e até certo valor. Inexoravelmente, uma análise pragmática de custo-benefício será colocada na balança. Por isso, ela tende a ter um início bem diverso do que ocorreu com a arbitragem voltada para as outras questões públicas, essencialmente atreladas ao direito administrativo.

12. Consta expressamente no relatório da CAE do Senado ao PL n. 4.257/2019: “O procedimento arbitral pelo PL em foco deverá estar devidamente autorizado por cada ente federado e o executado deverá antecipar as custas. Caso a Fazenda seja vencida, ressarcirá tais despesas na forma da legislação local e arcará com os honorários advocatícios, nos termos do CPC, que serão reduzidos pela metade, sendo que os custos com o procedimento arbitral não poderão exceder esse valor”.

13. “Art. 16-D. A fixação dos honorários advocatícios devidos ao advogado do vencedor no processo arbitral obedece aos critérios do art. 85 da Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015 – Código de Processo Civil. Parágrafo único. O valor total dos honorários advocatícios corresponde a metade do valor fixado pelo critério do *caput*. Art. 16-E. As despesas do processo arbitral devem ser adiantadas pelo executado. Parágrafo único. Se os embargos forem julgados procedentes, o particular poderá requerer junto à Fazenda Pública o reembolso das despesas adiantadas, observado o limite do valor da condenação em honorários advocatícios do parágrafo único do art. 16-D.”

14. Consta no PL n. 4.257/2019 o seguinte: “Por outro lado, para que não haja ônus adicional à Fazenda Pública, o projeto prevê que, caso o executado opte pelo procedimento arbitral, procedimento que deverá ser autorizado por lei de cada ente federado, ele deverá antecipar as custas. Se a Fazenda for vencida, ressarcirá tais despesas na forma da legislação local, e arcará com honorários advocatícios arbitrados consoante previsão do CPC, os quais serão, após definidos, reduzidos pela metade. Os custos com o procedimento arbitral não poderão exceder esse valor. Tem-se, assim, critério que não implica ônus adicional para a Fazenda, caso opte pelo procedimento arbitral e fique vencida”.

Se o valor dos custos representar um percentual relevante quando comparado ao montante do débito em discussão e caso vingue a limitação de recuperação desses custos junto à Fazenda Pública indicada no PL n. 4.257/2019, certamente a arbitragem tributária não terá a evolução crescente que se deseja e não atenderá, de modo eficaz, à finalidade para a qual foi pensada: servir como um novo acesso à justiça.¹⁵

Por isso, as câmaras deverão refletir sobre o assunto e também colaborar, se possível, com um modelo de custeio da arbitragem tributária que possibilite sua propagação e desenvolvimento, ainda mais se o critério previsto no PL n. 4.257/2019 preponderar ao final. Estima-se que a evolução do regime e seu maior grau de utilização configurarão a abertura de um novo mercado para as câmaras arbitrais, o que, para elas, é interessante.

Para concluir, sabe-se que a arbitragem, para ter sucesso, depende da atuação conjunta dos árbitros, das instituições de arbitragem e das partes (representadas pelos seus advogados). A arbitragem, como ato de escolha, somente irá se desenvolver quando as partes sentirem a confiança necessária para sua adoção. Há várias câmaras com destacada idoneidade que desenvolvem, ao longo do tempo, um trabalho sério, cuja experiência não pode ser ignorada. Ao contrário, elas devem ser aproveitadas para o rápido desenvolvimento da arbitragem de conflitos em matéria tributária, ainda que seja necessário promover ajustes ao modelo existente para sua adequação ao trato de uma matéria tão sensível como a tributária.

15 Como advertido, na presente oportunidade não iremos desenvolver considerações críticas a esse ponto do PL n. 4.257/2019, mas adiantamos que realmente não vemos justificativa para limitar o custo do ressarcimento das despesas à metade dos honorários de sucumbência que seriam arbitrados na forma do art. 85 do CPC/2015. Se a intenção do PL é não onerar mais (e não onerar menos) a Fazenda Pública, o teto ou limite, se existente, teria de ser o valor total (e não metade) da verba honorária que seria fixada pelo juiz. Afinal, o trabalho desempenhado pelo advogado na defesa do sujeito passivo junto ao procedimento arbitral é bem semelhante àquele desempenhado na esfera judicial, não alterando tal conclusão o fato de não haver, em regra, possibilidade de recurso contra a sentença arbitral.

13. Quem pode figurar como árbitro na arbitragem tributária?

O difícil tema da escolha do árbitro

Leonardo Varella Giannetti
Luiz Fernando Dalle Luche Machado

O sucesso da arbitragem tributária no Brasil dependerá, em grande medida, da atuação dos árbitros. Por esse motivo, os critérios e o modo de sua escolha, a serem definidos pela legislação, são fundamentais para a consolidação desse método heterocompositivo no campo tributário.

O texto mostra que a especialização em questões tributárias (que poderia envolver um ou vários tributos¹), a imparcialidade e a independência seriam atributos essenciais do árbitro. Chama ainda a atenção para a necessidade de fixação de um período de “quarentena” para que, antes de determinado prazo (que poderia ser de três anos²), advogados e servidores públicos não possam atuar em litígio arbitral em que figure parte com a qual tenham mantido relacionamento profissional duradouro.³

-
- 1 A especialização exigida dos árbitros, nos termos do PL n. 4.468/2020, é a seguinte: “[...] deter conhecimento técnico compatível com a natureza do litígio a ser dirimido, jurídico ou não, sendo essencial, no mínimo, dez anos de comprovada experiência profissional na área de atuação, bem como duas graduações em nível técnico ou superior ou uma graduação e uma pós-graduação em instituições de ensino nacionais ou estrangeiras cuja titulação tenha sido reconhecida no Brasil” (art. 4º, § 9º, II, do citado PL).
 - 2 Os autores sugerem a adoção de um período de “quarentena” de três anos para aproximar o regime jurídico do árbitro (jurisdição arbitral) ao do juiz (jurisdição judicial). Como se lê no art. 95, parágrafo único, V, da CF/1988, é vedado aos juízes “exercer a advocacia no juízo ou tribunal do qual se afastou, antes de decorridos três anos do afastamento do cargo por aposentadoria ou exoneração”. O PL n. 4.257/2019 prevê atualmente um período de “quarentena” de dois anos (art. 16-B, que o PL, com a redação dada pelo Parecer SF n. 82/2019, pretende incluir na Lei de Execução Fiscal).
 - 3 Cf. GIANNETTI, Leonardo Varella; MACHADO, Luiz Fernando Dalle Luche. Quem pode figurar como árbitro na arbitragem tributária? *JOTA*, 29 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/quem-pode-figurar-como-arbitro-na-arbitragem-tributaria-29082019>. Acesso em: 28 ago. 2021.

Por fim, os autores evidenciam a importância do dever de revelação do árbitro,⁴ indispensável para o controle deontológico do procedimento arbitral tributário. O árbitro deveria, nesse sentido, indicar às partes os fatos relevantes pretéritos ou atuais que possam suscitar dúvidas razoáveis sobre sua imparcialidade e independência. Mas isso não significa, de acordo com o texto, que a circunstância de um profissional já ter se pronunciado sobre determinado tributo em discussão, ou tangenciado questão jurídica subjacente ao conflito, sem enfrentar especificamente o objeto do litígio, o impediria de participar do tribunal arbitral.

Todas essas questões devem, sem dúvida, ser levadas em consideração na construção de um modelo arbitral que possa ser efetivamente reconhecido como adequado à resolução de conflitos tributários.

Como sequência à série de textos sobre arbitragem tributária que foram publicados nesta coluna do *JOTA* nos últimos dois meses, ressaltamos um tema sensível que surge à cabeça quando se pensa na construção de um modelo possível de arbitragem tributária: quem poderá exercer a função de árbitro? O presente texto busca colaborar nesse debate, trazendo algumas considerações importantes.

1. Especialização, imparcialidade e independência como características essenciais ao árbitro

A pessoa que for indicada para a função de árbitro deverá demonstrar conhecimento técnico na matéria, adquirido em razão da prática profissional,⁵ sendo certo que ele pode ser especialista em determinados tributos apenas, aumentando, assim, o nível de especialização e conhecimento técnico necessário a legitimar, ainda mais, a decisão arbitral.⁶

Além da especialização, duas outras características são essenciais ao árbitro: atuar com imparcialidade e independência. É uma afirmação comum que

4 Importância essa que é ratificada pelo art. 4º, § 2º, do PL n. 4.468/2020: “A pessoa indicada para funcionar como árbitro tem o dever de revelar, antes da aceitação da função, qualquer fato que seja de seu conhecimento, que possa ocasionar dúvida justificada quanto à sua independência e imparcialidade”.

5 Como em advocacia pública e privada, consultoria, magistério, magistratura, participação em conselhos de contribuintes.

6 Como bem reconhece Marcelo Escobar, “entendemos que a tecnicidade seja não apenas o diferencial teórico da arbitragem, mas que as decisões que não a estamparem minarão a aplicação do instituto” (ESCOBAR, Marcelo Ricardo. *Arbitragem tributária no Brasil*. São Paulo: Almedina, 2017, p. 242).

o sucesso da arbitragem depende da boa atuação do árbitro. O modo pelo qual ele atua determina o êxito ou o fracasso do instituto. Por isso, a atuação imparcial e independente de qualquer árbitro, seja o indicado pela parte, seja o árbitro presidente ou outro designado pela instituição de arbitragem ou judicialmente, é questão muito relevante para a matéria. Se hoje, no Brasil, a arbitragem vem crescendo e sendo valorizada, isso decorre em especial da atuação conjunta de instituições de arbitragem, associações e dos profissionais que atuam na área e que, de forma cotidiana ou não, figuram como árbitros em procedimentos realizados aqui e no exterior.

O art. 13 da Lei n. 9.307/96 prevê que “pode ser árbitro qualquer pessoa capaz e que tenha a confiança das partes”. Confiança é algo que se constrói e conquista com o tempo e pela prática e modo de atuação do profissional. Afinal, apesar de indicado, o árbitro não é mandatário das partes, como estas, em algumas situações, equivocadamente chegam a pensar.⁷ A doutrina, em regra, diferencia a imparcialidade da independência, o que pode não ter muita relevância prática.⁸ A primeira possui relação com o objeto do litígio e a segunda se refere à relação do árbitro com as partes. Julgar com imparcialidade é atuar de forma livre e sem influência que possa contaminar a decisão ou a posição do árbitro. É portar-se de modo que reste clara a ausência de interesse imediato do árbitro com determinado resultado.

É bom lembrar, contudo, que imparcialidade não se confunde com neutralidade,⁹ pois ninguém consegue julgar despido de suas convicções, crenças e valores sociopolíticos. O ato de interpretar não é mecânico, sendo certo que as experiências, as pré-compreensões que o intérprete carrega em sua história de vida estão presentes no momento do julgamento. Juízes divergem porque partem de concepções ou premissas distintas.¹⁰

7 Vide GOUVEIA, Mariana França. *Curso de resolução alternativa de litígios*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2014, p. 202; LEMES, Selma. *Árbitro: princípios da independência e da imparcialidade*. São Paulo: LTr, 2001, p. 96.

8 Para Mariana França Gouveia (*Curso de resolução alternativa de litígios*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2014, p. 204), essa diferenciação não tem muita consequência prática, uma vez que a ausência de uma delas será suficiente para justificar a recusa.

9 Vide LEMES, Selma. *Árbitro: princípios da independência e da imparcialidade*. São Paulo: LTr, 2001, p. 63-68; CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e processo: um comentário à Lei n. 9.307/96*. São Paulo: Atlas, 2009, p. 240; BERALDO, Leonardo de Faria. *Curso de arbitragem: nos termos da Lei 9.307/96*. São Paulo: Atlas, 2014, p. 250.

10 Para Marciano Seabra de Godoi, “os intérpretes divergem entre si porque a interpretação jurídica é uma tarefa que não se pode cumprir sem uma considerável carga criativa, e sem que muito frequentemente entrem em ação determinadas convicções do intérprete (convicções que podem mudar com o passar do tempo e com a alteração do quadro político

Independência, por sua vez, é a qualidade necessária para que o árbitro julgue sem qualquer pressão política, econômica, profissional ou moral, de modo que ele seja livre para tal função. Esses dois conceitos são tratados com frequência nos códigos deontológicos das instituições de arbitragem.

Há situações que impedem a atuação de determinada pessoa como árbitro ou justificam sua posterior recusa. Afinal, essas duas características são exigíveis não só antes como no curso do processo. No âmbito da Lei n. 9.307/96, há a preocupação de o árbitro não possuir relação pessoal nem familiar com as partes ou com seus procuradores ou interesse econômico e financeiro com a questão a ser decidida capaz de comprometer o exercício de tal importante função. Além do que está previsto na lei doméstica, é importante lembrar que, se a arbitragem for institucional (que representa a grande maioria dos casos na prática), as partes e os árbitros (seja qual for a forma de escolha e indicação) deverão observar o respectivo regulamento da câmara ou do centro de arbitragem, que preveem o controle ético de atuação dos árbitros.

A lei brasileira equipara o comportamento ético do árbitro ao do juiz de direito, vinculando o primeiro aos mesmos deveres impostos aos juízes pelo Código de Processo Civil (CPC).¹¹ Entre as hipóteses previstas no CPC de 2015, a grande maioria repetição do já previsto no CPC de 1973, nota-se a preocupação de impedir qualquer forma de pressão ou influência no árbitro, capaz de gerar dúvida sobre sua independência e imparcialidade. Por isso, entre outras hipóteses, o juiz está impedido de atuar no processo quando figurar como parte instituição de ensino com a qual tenha relação de emprego ou decorrente de contrato de prestação de serviços ou quando figurar como parte cliente do escritório de advocacia de seu cônjuge, companheiro ou parente, consanguíneo ou afim, em linha reta ou colateral, até o terceiro grau, inclusive, mesmo que patrocinado por advogado de outro escritório, bem como em processo em que estiver postulando, como defensor público, advogado ou membro do Ministério Público, seu cônjuge ou companheiro, ou qualquer parente, consanguíneo ou afim, em linha reta ou colateral, até o terceiro grau, inclusive.

co-institucional do país) sobre o que é e quais são os fundamentos dessa instituição social a que chamamos *direito*” (FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito financeiro e tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2014, p. 326, os grifos constam do original).

11 “Art. 14. Estão impedidos de funcionar como árbitros as pessoas que tenham, com as partes ou com o litígio que lhes for submetido, algumas das relações que caracterizam os casos de impedimento ou suspeição de juízes, aplicando-se-lhes, no que couber, os mesmos deveres e responsabilidades, conforme previsto no Código de Processo Civil.”

Outro ato normativo que pode ser lembrado por justamente estabelecer restrições aos julgadores é o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Ricarf), especialmente pelas recentes alterações, que buscam, entre outras, conferir maior controle e segurança à atuação dos conselheiros. Segundo o art. 42 do citado Ricarf, o conselheiro estará impedido de atuar no julgamento de recurso, em cujo processo tenha: “I – atuado como autoridade lançadora ou praticado ato decisório monocrático; II – interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto; e III – como parte, cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim até o 3º (terceiro) grau”.

O regimento também prevê que haverá interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, capaz de acarretar a incidência da norma de impedimento em duas situações. Em primeiro lugar, nos casos em que o conselheiro representante dos contribuintes preste ou tenha prestado consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ou perceba remuneração do interessado, ou empresa do mesmo grupo econômico, sob qualquer título, no período compreendido entre o primeiro dia do fato gerador objeto do processo administrativo fiscal e a data da sessão em que for concluído o julgamento do recurso. Em segundo lugar, no caso de conselheiro que faça ou tenha feito parte como empregado, sócio ou prestador de serviço, de escritório de advocacia que preste consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ao interessado, bem como tenha atuado como seu advogado, nos últimos dois anos.

Também vinculado ao tema, merece destaque um dos itens das Diretrizes da International Bar Association (IBA) relativas a Conflitos de Interesses em Arbitragem Internacional,¹² aprovadas em 22 de maio de 2004 pelo Conselho da IBA, no sentido de que existem dúvidas justificáveis quanto à imparcialidade ou independência do árbitro se houver uma identidade entre uma das partes e o árbitro, se o árbitro for representante legal de pessoa jurídica que integra um dos polos do procedimento arbitral ou se ele tiver interesse pessoal ou financeiro significativo no objeto da demanda.

Nota-se, assim, a preocupação em vedar a atuação do profissional indicado como árbitro que teve vínculo recente com o sujeito passivo ou com o

12 *IBA Guidelines on Conflicts of Interest in International Arbitration*. Esse guia de diretrizes foi objeto de modificações em 2014, e tal dispositivo teve redação alterada, mas manteve-se a mesma linha de raciocínio. O teor do texto atual é o seguinte: “Justifiable doubts necessarily exist as to the arbitrator’s impartiality or Independence in any of the situations described in the Non-Waivable Red List”. Há uma versão em espanhol. A versão em português é do *Guideline* de 2004.

escritório que lhe presta assessoria, justamente para evitar interferências que afetem sua imparcialidade. Isso é saudável e deve ser privilegiado, pois confere credibilidade ao instituto.

Pois bem, sendo instituída a arbitragem tributária no Brasil, certamente figurarão como árbitros ex-conselheiros do Carf e de outros conselhos de contribuintes, além de servidores públicos aposentados, outrora vinculados aos órgãos de fiscalização e às procuradorias,¹³ bem como advogados tributaristas, consultores de empresas de auditoria, professores universitários e magistrados aposentados. Todos eles irão se candidatar para figurar em listas de árbitros vinculadas às instituições credenciadas para administrar as arbitragens que envolvam a matéria tributária e, uma vez aprovados pelos referidos centros e nomeados para um caso particular, deverão cumprir com muito rigor o dever de revelação dos vínculos profissionais anteriores. E, nesse ponto, um período de “quarentena” para os servidores públicos e advogados é necessário, de forma a evitar que atuem, antes de determinado prazo, para aquela parte com a qual já possuíram relacionamento profissional duradouro.

No Regime Jurídico da Arbitragem Tributária portuguesa (RJAT), criado em 2011, há a previsão de um prazo de dois anos de impedimento à atuação como árbitros para as pessoas que ocuparam cargos na administração tributária ou prestaram serviços jurídicos ao sujeito passivo ou que tiveram vínculo com o escritório de advocacia que tenha prestado serviços jurídicos e de auditoria ao sujeito passivo.¹⁴

Por sua vez, a cláusula prevista no art. 95, parágrafo único, V, da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), que veda que o magistrado de qualquer instância retorne à advocacia e atue junto ao juízo que exerceu o cargo antes de três anos da sua aposentadoria ou exoneração,¹⁵ pode ser um bom indicativo para definir o prazo de quarentena aos árbitros, impedindo-os de atuar em litígio em que figure uma das partes com a qual o profissional teve algum relacionamento profissional.

13 Marcelo Escobar entende possível que um servidor público ainda na ativa poderia figurar como árbitro, desde que a Lei Orgânica correspondente assim permita e não se trate de conflito que envolva as secretarias, ministérios e demais pastas em que o servidor atuou. (ESCOBAR, Marcelo Ricardo. *Arbitragem tributária no Brasil*. São Paulo: Almedina, 2017, p. 244–245.)

14 Vide RJAT, art. 8º, 1.

15 “Aos juízes é vedado: exercer a advocacia no juízo ou tribunal do qual se afastou, antes de decorridos três anos do afastamento do cargo por aposentadoria ou exoneração.”

Outra regra de controle ou limitação de atuação do indicado a árbitro passível de ser aplicada à arbitragem está prevista no art. 6º da Lei Brasileira de Mediação (Lei n. 13.140/2015), no sentido de que “o mediador fica impedido, pelo prazo de um ano, contado do término da última audiência em que atuou, de assessorar, representar ou patrocinar qualquer das partes”. Disposição similar está prevista no recente Projeto de Lei (PL) n. 4.257/2019, de autoria do Senador Antonio Anastasia, que assim dispõe: “Nenhum árbitro pode decidir mais de um processo do mesmo particular ou do grupo econômico do qual este faça parte o particular por ano”.

Esses são prazos possíveis para o regime estudado; caso se opte por um modelo de arbitragem tributária que busque conferir mais segurança e paridade com o sistema processual brasileiro, entende-se que pode ser adotado o prazo de “quarentena” de três anos, tal qual o previsto no art. 95, parágrafo único, V, da CF/1988.¹⁶

2. Do dever de revelação

Outro ponto essencial para a pessoa que for indicada para atuar como árbitro é cumprir de modo transparente o seu *dever de revelação* como forma de se permitir o efetivo controle deontológico dos árbitros. Deve-se esclarecer que, mesmo passado o mencionado prazo impeditivo de quarentena, *qualquer relação de vinculação profissional ou negocial pretérita entre o árbitro e uma das partes ou seus advogados certamente é situação que irá gerar dúvidas quanto à imparcialidade ou independência*, motivo pelo qual fatos desse quilate deverão ser expressamente revelados. Isso porque a arbitragem possui uma particularidade: mesmo que uma situação de impedimento não exista, a pessoa indicada como árbitro pode ser, em tese, recusada, desde que haja alguma situação concreta que comprometa sua imparcialidade.

No regime português (art. 8º, n. 2, do RJAT), há a previsão de que “a pessoa designada para exercer funções de árbitro deve rejeitar a designação quando

16 Marcelo Escobar entende que o impedimento do indicado a árbitro deve ser perene quanto ao local de trabalho onde a experiência foi adquirida, e não meramente temporário. Para o citado autor, os advogados “estariam impedidos perenemente de atuar nos procedimentos onde figurasse qualquer ex-empregador ou cliente dos quais tenha recebido procuração, independentemente de ter atuado diretamente no caso”. Quanto aos servidores públicos, “o óbice consistiria na participação na arbitragem do departamento onde estão ou estiveram alocados” (ESCOBAR, Marcelo Ricardo. *Arbitragem tributária no Brasil*. São Paulo: Almedina, 2017, p. 244).

ocorra circunstância pela qual possa razoavelmente suspeitar-se da sua imparcialidade e independência¹⁷. Isso certamente deve se aplicar a qualquer modelo de arbitragem tributária que venha a ser criado no Brasil.

Pois bem, na arbitragem se preza bastante pela atuação transparente dos profissionais, de modo que caberá às pessoas indicadas como árbitros cumprirem rigorosamente o dever de revelação¹⁷ tanto no momento da indicação como no curso do processo se novas circunstâncias acontecerem, pois ele é contínuo. Ou seja, as pessoas indicadas para tal função devem apontar os fatos relevantes pretéritos ou atuais que podem suscitar dúvidas razoáveis aos olhos das partes sobre a imparcialidade e independência da pessoa nomeada para tal função. Enumerar essas situações é tarefa difícil, pois há particularidades do caso concreto que devem ser previamente analisadas para saber se há ou não justificativa para a recusa de determinada pessoa para figurar como árbitro.

O que é relevante é que o árbitro também se coloque na *posição das partes*, ou seja, ele deve fazer uma ponderação crítica a ponto de revelar não apenas o que, em seu juízo, deve ser exposto ou indicado, mas deve, principalmente, colocar-se no lugar das partes e se perguntar se ele, caso fosse parte, gostaria de conhecer tal fato. Regras desse tipo estão previstas no regulamento de arbitragem da Câmara de Comércio Internacional (CCI) e no Código de Ética do Centro de Arbitragem e Mediação da Câmara de Comércio Brasil-Canadá (CAM-CCBC), bem como no regulamento de arbitragem da Câmara de Mediação e Arbitragem Empresarial – Brasil (Camarb).

Em síntese, duas orientações merecem maior destaque: a primeira se refere ao dever de o árbitro não privilegiar uma das partes em detrimento da outra ou de mostrar predisposição para determinados aspectos correspondentes à matéria objeto do litígio. A segunda concerne à definição de parcialidade e tendência, qualificada como a situação pessoal do árbitro em face das partes e de seus advogados, ou quanto à matéria objeto do litígio, que possa afetar a isenção do seu julgamento no caso concreto. Essas duas questões são bastante sensíveis ao direito tributário.

Isso porque, ao nos depararmos com as questões tributárias que serão analisadas no processo arbitral, indagamos sobre como atuarão os árbitros em

17 Art. 14, § 1º, da Lei n. 9.307/96: “As pessoas indicadas para funcionar como árbitro têm o dever de revelar, antes da aceitação da função, qualquer fato que denote dúvida justificada quanto à sua imparcialidade e independência. § 2º O árbitro somente poderá ser recusado por motivo ocorrido após sua nomeação. Poderá, entretanto, ser recusado por motivo anterior à sua nomeação, quando: a) não for nomeado, diretamente, pela parte; ou b) o motivo para a recusa do árbitro for conhecido posteriormente à sua nomeação”.

cujas carreiras, em geral, sempre defenderam apenas o ponto de vista de um dos lados. Essa é uma particularidade do direito tributário. No direito privado, em regra, um advogado especialista em direito societário ou em responsabilidade civil atua ora para uma empresa, ora para outra, sem um lado polarizado ou definido.¹⁸

O direito tributário, por sua vez, atua de forma distinta, pois é muito comum termos os advogados elaborando, durante toda a sua carreira, trabalhos e teses a favor dos contribuintes e advogados públicos e auditores defendendo o ponto de vista do ente tributante. Há sempre, em algum grau, uma polarização, inerente à tradicional relação conturbada que há entre Fisco e contribuinte.

A prática nos mostra que dificilmente um advogado que sempre defendeu interesses dos contribuintes é contratado pelo Poder Público. É rara uma situação em que ambos convergem para o mesmo entendimento, tal qual ocorreu no famoso caso American Virginia (Ação Cautelar n. 1.657/RJ), em que uma entidade (associação) que congrega grandes contribuintes atuou como assistente ao lado e a favor da União, buscando repelir práticas anticoncorrenciais e de sonegação fiscal praticadas por uma outra empresa do ramo de tabaco. Tanto que essa situação chamou a atenção do Ministro Cezar Peluso e ele a consignou no seu voto.¹⁹

Até o fato de o profissional já ter sido indicado como árbitro da parte em outras ocasiões deve ser revelado, merecendo destaque, nesse sentido, decisão do Tribunal da Relação de Lisboa que anulou sentença arbitral porque o árbitro havia sido indicado pela mesma parte ou pela sociedade de advogados que a representa mais de cinquenta vezes nos últimos três anos, justamente por configurar situação que suscita sérias dúvidas sobre a imparcialidade e independência do referido árbitro.²⁰

18 Salvo algumas poucas situações que envolvem advogados especializados em direito de consumidor, no qual se verifica, em regra, advogados especializados em defender as instituições bancárias, empresas de telefonia e energia, operadoras de planos de saúde, e, de outro lado, advogados especialistas em demandar contra essas empresas em favor de seus clientes. Essas causas, no entanto, muito dificilmente serão objeto de arbitragem.

19 Segundo o Ministro Cezar Peluso, “a incomum circunstância de entidade que congrega diversas empresas idôneas (ETCO) associar-se, na causa, à Fazenda Nacional, para defender interesses que reconhece comuns a ambas e à própria sociedade, não é coisa de desprezar” (AC 1.657).

20 Vide processo 1361/14.0YRLSB.L1-1, relatora Maria Adelaide Domingos, acórdão de 24 de março de 2015. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc->

Outro ponto relevante envolve os trabalhos profissionais já desenvolvidos na carreira do advogado, do professor ou mesmo do julgador administrativo. Imaginemos a situação de professores renomados que elaboram pareceres em prol de associações civis e sindicais ou de determinados contribuintes, com o intuito de serem anexados a processos administrativos e judiciais como argumentos adicionais para corroborar a tese por eles defendida. Trata-se de prática comum, principalmente em processos que tramitam junto ao Supremo Tribunal Federal e ao Superior Tribunal de Justiça diante da repercussão geral envolvida (transcendência dos interesses em disputa), nos quais há sempre a figura do *amicus curiae*.

Algumas indagações já surgem à mente. Em primeiro lugar, o fato de um advogado elaborar um parecer sobre determinada matéria o impede ou o torna suspeito de atuar como árbitro em um processo cujo litígio envolva questão jurídica similar ou que tenha vinculação?

Em segundo lugar, apesar de ser obrigatória a divulgação inerente ao dever de revelação, uma das partes poderia recusar o perito ou impugnar sua nomeação em uma situação como essa? E ainda: em relação aos trabalhos profissionais anteriores realizados, quais deles poderiam ser qualificados como “qualquer interesse, direto ou indireto, em questão semelhante à que deva ser decidida” capaz de colocar sob suspeita o profissional indicado para o cargo de árbitro?

Não há como responder positiva ou negativamente a essas questões sem analisar o contexto fático envolvido, ou seja, dependerá do alcance e da vinculação de identidade entre a matéria objeto do litígio e a manifestação anterior de autoria do profissional sobre determinada matéria. Quanto maiores o alcance e a vinculação de identidade entre a matéria objeto do litígio e a manifestação anterior de autoria do profissional sobre determinada matéria, maiores serão as chances de existir um impedimento e, por consequência, razão para sua impugnação caso venha a ser indicado como árbitro.

As diretrizes (*Guidelines*) editadas pela IBA estabelecem, além de orientações e explicações sobre princípios gerais de conduta e controle ético dos árbitros, uma listagem não taxativa de situações, assim divididas: aquelas em que os árbitros estariam impedidos de atuar (lista vermelha); aquelas em que os

732316039802565fa00497eec/d7f471fde47d350980257e2a004b026c?OpenDocument. Acesso em: 12 nov. 2017. Sobre o referido precedente, vide JÚDICE, José Miguel; CALADO, Diogo. Independência e imparcialidade do árbitro: alguns aspectos polêmicos, em uma visão luso-brasileira. *Revista Brasileira de Arbitragem*, v. 46, p. 36–51, jan./mar. 2016.

árbitros seriam obrigados a revelar, mas não impedem, a princípio, sua escolha (lista laranja); e as hipóteses em que o árbitro não teria sequer de revelar (lista verde).²¹ Entre as situações descritas na *lista verde* consta a de o árbitro ter publicado um artigo acadêmico relativo a uma matéria que tangencia o objeto da arbitragem, mas que não se refere especificamente ao caso objeto da arbitragem.²²

Essa é uma situação bem presente no cenário tributário brasileiro. Imaginemos, por exemplo, um caso específico de planejamento tributário que envolva diversas particularidades. Nessa situação, um jurista do quilate do professor Marco Aurélio Greco estaria impossibilitado de participar simplesmente por ter uma das principais obras jurídicas sobre o tema? Ou, eventualmente, uma questão que envolvesse um auto de infração cujo cumprimento dos requisitos formais seria questionável: nessa hipótese, o fato de o professor Hugo de Brito Machado Segundo possuir obra relevante de processo tributário o impediria de participar como árbitro?

Acredita-se que não, pois a produção doutrinária desses estudiosos apenas tangencia parte do tema versado no conflito, mas tende a não enfrentar diretamente o cerne da questão litigiosa.²³

Por outro lado, a produção anterior da pessoa indicada como árbitro de um parecer ou trabalho específico sobre a matéria objeto do litígio possui outro tratamento, pois difere da hipótese anteriormente transcrita. Esse tipo de situação não passou despercebido pela IBA, que o incluiu na lista laranja dos *Guidelines*, no qual há uma “enumeração não taxativa de situações específicas que (à luz dos fatos pertinentes a uma determinada controvérsia) possam, aos olhos das partes, suscitar dúvidas justificáveis quanto à imparcialidade ou independência

21 INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION. *IBA Guidelines on Conflicts of Interest in International Arbitration*. Londres, 2004. Disponível em: https://www.ibanet.org/Publications/publications_IBA_guides_and_free_materials.aspx. Acesso em: 12 nov. 2017. Sobre o *Guidelines* da IBA, vide GOUVEIA, Mariana França. *Curso de resolução alternativa de litígios*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2014, p. 205-206.

22 “4.1.1 The arbitrator has previously expressed a legal opinion (such as in a law review article or public lecture) concerning an issue that also arises in the arbitration (but this opinion is not focused on the case)” (INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION. *IBA Guidelines on Conflicts of Interest in International Arbitration*. Londres, 2014. A versão da *IBA Guidelines* de 2014 não alterou, nesse item, a de 2004, que é a versão disponível em português).

23 Nesse sentido, vide LÓPEZ, Carlos Alberto Matheus. *La independencia e imparcialidad del árbitro*. San Sebastián: Instituto Vasco de Derecho Procesual, 2009, p. 157-159; 224-225.

do árbitro”.²⁴ Surgirá, nessa situação, o dever de revelação, sendo certo que o fato revelado não implicará, por consequência lógica, a existência de um conflito de interesses, nem que o árbitro será automaticamente considerado parcial. Como consta nas explicações da própria IBA ao referido item:

O objetivo da divulgação é informar as partes a respeito de determinada situação que elas desejariam examinar melhor para apurar se, objetivamente (sob o ponto de vista de um terceiro razoável com conhecimento dos fatos relevantes), existem dúvidas justificáveis quanto à imparcialidade ou independência do árbitro. Se a conclusão for pela inexistência de dúvida justificável, o árbitro poderá atuar.²⁵

Mas o tema não é realmente simples. Isso porque a escolha dos árbitros pelas partes é uma das etapas mais importantes em uma arbitragem, sendo certo que ela não é feita sem qualquer estratégia ou de forma aleatória. É importante saber se o profissional que será indicado possui, entre outras qualidades, conhecimento da matéria objeto do litígio.

Afinal, uma das grandes vantagens da arbitragem é justamente a possibilidade de escolher um julgador que tenha experiência técnica e prática na matéria objeto da controvérsia. Imaginando uma situação que envolva o imposto de renda, deve-se saber se o profissional indicado – que pode ser advogado, auditor, professor ou mesmo um antigo conselheiro do Carf – atuou com esse tipo de imposto. Quem, por exemplo, não gostaria de ter um caso de imposto de renda julgado por um tribunal arbitral que tivesse a presença de profissionais do quilate de Ricardo Mariz de Oliveira, de Luís Eduardo Schoueri ou de Sérgio André Rocha, que possuem notória especialização e conhecimento sobre o citado tributo?

24 “The Orange List is a non-exhaustive list of specific situations that, depending on the facts of a given case, may, in the eyes of the parties, give rise to doubts as to the arbitrator’s impartiality or independence” (INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION. *IBA Guidelines on Conflicts of Interest in International Arbitration*. Londres, 2014, p. 18).

25 Tradução livre do trecho: “The purpose of the disclosure is to inform the parties of a situation that they may wish to explore further in order to determine whether objectively – that is, from the point of view of a reasonable third person having knowledge of the relevant facts and circumstances – there are justifiable doubts as to the arbitrator’s impartiality or independence. If the conclusion is that there are no justifiable doubts, the arbitrator can act” (INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION. *IBA Guidelines on Conflicts of Interest in International Arbitration*. Londres, 2014, p. 18).

Assim, o “melhor árbitro possível” não será aquele que defenderá a posição da parte que o nomeou – essa tarefa de defesa cabe ao advogado –, mas aquele a quem a parte depositou confiança no cumprimento de seu mister. Ao árbitro cabe tomar a melhor decisão possível, que será aquela tomada após a devida atenção e consideração aos argumentos das partes e das provas por elas apresentadas. Mesmo que a parte, realmente, queira indicar um árbitro que se alinhe ao seu entendimento, é certo que tal conduta pode lhe ser extremamente prejudicial. Afinal, como relata Nuno Lousa, “quanto mais partidário era um árbitro nomeado por uma parte, menor era sua capacidade de influência junto do presidente do tribunal arbitral”,²⁶ levando-o sempre a colocar uma dose de desconfiança nas manifestações desse árbitro.

Tende a ser excessivo impedir o advogado ou o consultor jurídico de aceitar a nomeação como árbitro pelo simples fato de este ter tido contato com parte de determinadas situações que tangenciam a matéria controvertida e tenha sobre elas se manifestado, ainda que parcialmente, no exercício da sua atividade profissional. Não haveria impedimento porque, por desconhecer a situação na sua totalidade, ele não teria condições de ter alguma predisposição relevante para decidir o caso de determinada forma.²⁷

Realmente, não se deve esperar que qualquer das partes indique alguém como árbitro sem realizar uma análise prévia de seu entendimento ou posicionamento sobre a matéria jurídica subjacente ao debate. E a indicação de um profissional que tenda a possuir alguma simpatia com o tema envolvido não importa em qualificá-lo como parcial ou suspeito. Mas caberá ao árbitro sempre ser bem transparente e firme na sua posição, sob pena de haver duplo prejuízo: a parte que indicar perder e o árbitro tendencioso ficar no ostracismo e perder sua reputação.²⁸

O que a doutrina e o próprio IBA acentuam é que o árbitro não poderá ter tido contato com o objeto do litígio nem poderá ter se pronunciado sobre ele.

26 LOUSA, Nuno Ferreira. A escolha de árbitros: a mais importante decisão das partes numa arbitragem? *V Congresso do Centro de Arbitragem da Câmara de Comércio e Indústria Portuguesa (Intervenções)*. Coimbra: Almedina, 2012, p. 19.

27 PEREIRA, Frederico Gonçalves. O Estatuto do árbitro: algumas notas. *V Congresso do Centro de Arbitragem da Câmara de Comércio e Indústria Portuguesa (Intervenções)*. Coimbra: Almedina, 2012, p. 167.

28 JÚDICE, José Miguel; FERREIRA, Rogério Fernandes. A arbitragem fiscal: defeitos e virtudes. *Liber Amicorum Alberto Xavier*. In: FERREIRA, Eduardo Paz; PALMA, Clotilde Celorico; TORRES, Heleno Taveira. *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Coimbra: Almedina, 2013, p. 836.

Entretanto, adotar uma concepção muito restritiva irá inibir a atuação, na arbitragem, de profissionais que iriam colaborar bastante com essa via e que teriam, por outro lado, uma característica essencial da arbitragem: o julgamento por especialistas. Pensando na arbitragem tributária, o fato de um profissional ter atuado por anos (senão décadas) como advogado em causas contra a Receita Federal ou mesmo o contrário (situação do auditor fiscal ou do Procurador da Fazenda Nacional que se exonerou ou aposentou) não pode ser argumento para impedir sua atuação como árbitro.

Conclusão

A questão da composição do tribunal arbitral é tema essencial para o desenvolvimento da arbitragem tributária, o que envolve a análise da atuação imparcial e independente dos profissionais indicados ou nomeados como árbitros. Por isso, é necessário estabelecer algumas regras de impedimento.

A criação de um modelo de arbitragem tributária deve compartilhar da rica experiência da prática e da doutrina elaborada pelos profissionais envolvidos com a arbitragem doméstica e internacional, o que inclui a *expertise* acumulada e presente nos centros de arbitragem de idoneidade já reconhecida, que enfrentam o tema do controle ético da atuação dos árbitros há muito tempo. As particularidades do direito tributário são relevantes e devem ser consideradas na criação do modelo de arbitragem tributária, mas não há dúvida de que essas particularidades deverão ser acomodadas com as práticas e experiências já existentes na arbitragem tradicional e já desenvolvida no Brasil e no exterior. Por isso, a polarização que realmente existe na prática do direito tributário terá de ser amenizada com o cumprimento rigoroso do dever de revelação, de modo que os fatos pertinentes à vida profissional da pessoa indicada como árbitro devem ser objeto do dever de revelação.

Dessa forma, a pessoa indicada ou nomeada como árbitro não poderá ter tido contato com o objeto do litígio nem poderá ter se pronunciado sobre ele anteriormente. No entanto, o fato de já ter se pronunciado oralmente ou por escrito sobre o tributo em discussão ou tangenciado uma questão jurídica subjacente ao conflito, mas sem enfrentar especificamente a questão objeto do litígio, não o impede de participar do tribunal arbitral. Assim, a análise dos fatos indicados pelo árbitro ao cumprir o dever de revelação deve ser feita com cuidado e parcimônia para evitar a recusa imoderada das indicações, frustrando justamente uma das características da arbitragem, que é a decisão dada por especialistas.

14. Sentença arbitral em litígios tributários – vinculação a precedentes e judicialização: seria desejável o controle judicial da sentença arbitral?

Paulo Cesar Conrado
Júlia Silva Araújo Carneiro
André Luiz Fonseca Fernandes
Phelipe Moreira Souza Frota

Dentre as várias questões relevantes a serem resolvidas para que seja criado um regime de arbitragem tributária no Brasil, uma tem sido objeto de debate mais constante, por estar ligada aos valores da isonomia e da segurança jurídica: seria desejável que as sentenças arbitrais tributárias ficassem sujeitas ao controle judicial?

O texto a seguir parte da arbitrabilidade objetiva tributária para abordar essa questão.¹ Se tal arbitrabilidade for limitada à análise da qualificação jurídica dos fatos (classificação fiscal de mercadorias, por exemplo), os autores sustentam que a sentença arbitral ficaria sujeita a judicialização, fundada em questões de direito (validade de atos normativos) não apreciadas na instância arbitral.²

Se, por outro lado, for mais ampla a cognição na seara arbitral tributária, com a apreciação de questões de direito pelos árbitros,³ dois caminhos seriam possíveis: (i) poderia haver, como no regime português de arbitragem tributária, previsão de recurso da sentença arbitral, a ser apreciado pela segunda instância do

-
- 1 Cf. CONRADO, Paulo Cesar; CARNEIRO, Júlia Silva Araújo; FERNANDES, André Luiz Fonseca; FROTA, Phelipe Moreira Souza. Reflexões sobre a judicialização da sentença arbitral em litígios tributários. *JOTA*, 16 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/reflexoes-sobre-a-judicializacao-da-sentenca-arbitral-em-litigios-tributarios-16082019>. Acesso em: 28 ago. 2021. O texto incluído nesta coletânea é uma versão um pouco modificada daquela que foi originalmente publicada no *JOTA*.
 - 2 Em atenção ao direito fundamental ao acesso à tutela jurisdicional. É de se cogitar se tal judicialização realmente irá ocorrer em caso de aprovação do PL n. 4.468/2020, que institui via arbitral tributária voltada às “matérias fáticas” (*caput* do art. 2º), sendo ali vedada discussão sobre lei em tese e constitucionalidade de normas (incisos I e II do art. 2º).
 - 3 É o caso do PL n. 4.257/2019, que não contém qualquer limitação de matéria arbitrável.

Poder Judiciário; ou (ii) poderia ser adotada a tradição brasileira da Lei de Arbitragem (LA) de não se admitir o reexame de mérito da sentença arbitral, sendo autorizado apenas pleito de anulação da decisão por vício procedimental (arts. 32 e 33 da LA).

Os Projetos de Lei (PLs) n. 4.257/2019 e 4.468/2020 adotaram o caminho (ii),⁴ o que significa que o controle judicial da sentença arbitral constitui hipótese excepcional nos mecanismos neles descritos. Além disso, importante ponderação do texto foi contemplada nos PLs: a compatibilização da arbitragem tributária com o sistema de precedentes vinculantes do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015).

É o que se percebe, no PL n. 4.257/2019, no caput do art. 16-F (com a redação dada pelo Parecer SF n. 82/2019)⁵ que se pretende incluir na Lei de Execução Fiscal (LEF) e, no PL n. 4.468/2020, nos arts. 2º III,⁶ e 10.⁷

A preocupação com isonomia e segurança jurídica é, portanto, refletida nos PLs, sendo indispensável que a discussão dos projetos no Congresso Nacional não se afaste de tais valores para que a validade e a autonomia do instituto arbitral tributário sejam preservadas.

4 No caso do PL n. 4.468/2020, como se viu anteriormente, é de se cogitar se isso irá provocar judicialização das sentenças arbitrais.

5 “Qualquer das partes pode pleitear ao órgão do Poder Judiciário competente a declaração de nulidade caso a sentença arbitral contrarie enunciado de súmula vinculante, decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade ou acórdão proferido em julgamento de incidente de resolução de demandas repetitivas, incidente de assunção de competência, recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida e recursos extraordinário ou especial repetidos (sic), desde que anteriores ao recebimento da notificação arbitral ou da decisão do pedido de esclarecimentos sendo aplicável, no que couber, o previsto nos arts. 32 e 33 da Lei n. 9.037, de 23 de setembro de 1996.”

6 “As controvérsias tributárias que podem ser objeto da arbitragem tributária de que trata esta Lei são aquelas relativas a matérias fáticas, sendo vedado: [...] III – decisão contrária a entendimento consolidado pelo Poder Judiciário nas hipóteses de que trata o art. 927 da Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), bem como julgamentos em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal.”

7 “Poderá ser proposta ação de anulação do laudo arbitral, após 60 dias da ciência pelas partes do laudo arbitral proferido, quando: I – for nulo o compromisso arbitral; II – emanou de quem não podia ser árbitro; III – não contiver os requisitos do art. 3º desta Lei; IV – for proferida fora dos limites do compromisso arbitral; V – comprovado que foi proferida por prevaricação, concussão ou corrupção passiva; VI – forem desrespeitados os princípios de que trata o art. 2º desta Lei; VII – for proferida fora do prazo estipulado no art. 6º, IX desta Lei.” A redação é muito semelhante à do art. 32 da LA.

Conforme ressaltado nos três artigos publicados anteriormente nesta coluna,⁸ a implementação da arbitragem tributária no Brasil impõe a superação de diversos desafios, considerando as peculiaridades do nosso sistema jurídico. Uma das reflexões pertinentes ao tema corresponde à possibilidade de ulterior judicialização da sentença arbitral e, caso superada essa premissa, à definição das hipóteses em que ela é cabível.

O processo arbitral insere-se em um sistema autônomo, inconfundível com o do CPC/2015, e suas linhas mestras estão definidas na Lei n. 9.307/96 (LA). O art. 18 da LA prevê como regra a irrecorribilidade, em seu mérito, da sentença arbitral, dispondo que “o árbitro é juiz de fato e de direito, e a sentença que proferir não fica sujeita a recurso ou a homologação pelo Poder Judiciário”. Os casos de anulação da sentença arbitral previstos no art. 32 são excepcionais e visam a assegurar a observância de preceitos de ordem pública indispensáveis à administração da justiça. Não se prestam, assim, a discutir a justiça da decisão ou o fundo da controvérsia.⁹

A par disso, é certo que algumas demandas, como as tributárias, possuem características peculiares: diferentemente das arbitragens comerciais e até mesmo dos conflitos contratuais envolvendo a Administração Pública, o objeto litigioso tende à multiplicação, uma vez que a maioria das questões discutidas é comum a diversos contribuintes. Esse fator intensifica a preocupação com problemas de justiça fiscal, já que decisões conflitantes em casos análogos podem criar distorções entre contribuintes e produzir desequilíbrios de ordem concorrencial.

Ao lado disso, grande parte dos litígios tributários envolve alegações de questões de direito. Isso se dá, principalmente, pelo extenso regramento de princípios e regras de direito tributário pela Constituição, aliado às constantes mudanças e à expressiva quantidade de normas infraconstitucionais tributárias.

8 PISCITELLI, Tathiane; CONRADO, Paulo Cesar; MASCITTO, Andréa. Reflexões sobre a criação da arbitragem tributária no Brasil. *JOTA*, 6 jul. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/reflexoes-sobre-a-criacao-da-arbitragem-tributaria-no-brasil-06072019>. Acesso em: 29 jul. 2019; FERNANDES, André Luiz Fonseca; FROTA, Phelipe Moreira Souza. Arbitragem tributária e o lançamento de ofício – uma perspectiva acerca do momento de sua opção. *JOTA*, 18 jul. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/arbitragem-tributaria-e-o-lancamento-de-oficio-18072019>. Acesso em: 29 jul. 2019; e GIANNETTI, Leonardo Varella; MACHADO, Luiz Fernando Dalle Luche. Qual seria o melhor local para a instauração de um tribunal arbitral no Brasil? *JOTA*, 2 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/qual-seria-o-melhor-local-para-a-instauracao-de-um-tribunal-arbitral-no-brasil-02082019>. Acesso em: 4 ago. 2019.

9 CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e processo: um comentário à Lei n. 9.307/96*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 412.

Desse modo, torna-se necessário definir a abrangência da cognição do árbitro no campo tributário. Um modelo possível é limitar a análise do tribunal arbitral a discussões nas quais a qualificação jurídica dos fatos dependa, sobretudo, de análises técnicas (geralmente denominadas questões fáticas), tais como a classificação fiscal de mercadorias ou a definição do montante decorrente de decisão judicial transitada em julgado e passível de compensação (art. 74 da Lei n. 9.430/96) pelo contribuinte,¹⁰ excluindo a possibilidade de alegações sobre a validade de atos normativos e demais questões de direito.

Esse formato levaria à admissão de ulterior judicialização, considerando o direito fundamental ao acesso à tutela jurisdicional efetiva, uma vez que tais questões seriam subtraídas da cognição exercida pelo tribunal arbitral. Contudo, um dos atrativos principais da via arbitral é a celeridade no julgamento das demandas e a segurança jurídica daí decorrente, qualidades que restariam mitigadas com a possibilidade de nova apreciação do litígio pelo Judiciário, ainda que sob alegações diversas.

Outra alternativa consiste em possibilitar a apreciação de questões de direito pelo árbitro. Trata-se do modelo adotado em Portugal, no qual o árbitro exerce função jurisdicional, é juiz de fato e de direito da causa e pode apreciar a validade de atos normativos e outras questões de direito.

O regime português de arbitragem tributária possibilita às partes, nos termos do art. 25º, n. 1 e 2, do Decreto-Lei n. 10/2011, de 20 de janeiro daquele ano (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – RJAT), a interposição de recurso para o Tribunal Constitucional, caso a sentença arbitral¹¹ recuse a aplicação de norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada. Há, ainda, previsão de recurso da sentença arbitral para o Supremo Tribunal Administrativo,¹² caso a

10 MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Questões tributárias arbitráveis. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 169.

11 O modelo português de arbitragem tributária denomina “decisão arbitral” a decisão final do processo arbitral. Utilizou-se neste trabalho o termo “sentença arbitral” em relação àquele modelo apenas para facilitar a exposição.

12 O art. 209º da Constituição portuguesa prevê, entre outros, os seguintes tribunais: “a) O Supremo Tribunal de Justiça e os tribunais judiciais de primeira e de segunda instância”; e b) “O Supremo Tribunal Administrativo e os demais tribunais administrativos e fiscais”. Tal norma constitucional distingue, assim, os tribunais judiciais dos tribunais administrativos e fiscais, sendo que estes últimos compõem uma categoria própria de tribunais,

decisão diverja, quanto à mesma questão fundamental de direito, de acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo, órgãos hierarquicamente superiores aos tribunais administrativos e fiscais, competentes para apreciar os litígios fiscais.¹³

A sentença arbitral também pode ser anulada mediante pedido de impugnação, fundado na: (i) não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão; (ii) oposição dos fundamentos com a decisão; (iii) pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia; e (iv) violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes.

É interessante notar que o art. 124^o, n. 4, alíneas h e j, da Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril daquele ano (autorização legislativa da Assembleia da República portuguesa para aprovação do RJAT), estabeleceu, além da disciplina do pedido de impugnação anteriormente exposta, a consagração, como regra, da irrecorribilidade da sentença arbitral, prevendo *unicamente* a possibilidade de recurso para o Tribunal Constitucional, nas mesmas hipóteses hoje mencionadas no art. 25^o, n. 1, do RJAT.

A previsão de recurso da sentença arbitral para o Supremo Tribunal Administrativo foi, assim, criada pelo RJAT, o que é motivo de crítica da doutrina portuguesa. Sustenta-se que a celeridade acaba por ser prejudicada¹⁴ e que, embora a arbitragem tributária promova um descongestionamento de processos na primeira instância (tribunais administrativos e fiscais), tal regime recursal permite o subsequente agravamento do já elevado congestionamento processual no Supremo Tribunal Administrativo.¹⁵

a quem compete o exercício de jurisdição em matéria administrativa e fiscal. Os tribunais administrativos e fiscais constituem o primeiro degrau de uma hierarquia que tem, no segundo degrau, os tribunais centrais administrativos e, no ápice, o Supremo Tribunal Administrativo. Cf. ANDRADE, José Carlos Vieira de. *A justiça administrativa (Lições)*. 16. ed. Coimbra: Almedina, 2017, p. 27-31 e 127-135.

- 13 Note-se que foi aprovada pela Assembleia da República de Portugal, no dia 19 de julho de 2019, a Proposta de Lei n. 180/XIII, que altera o regime recursal da sentença arbitral para o Supremo Tribunal Administrativo. Foi acrescentada a seguinte hipótese de cabimento recursal: sentença arbitral que esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com outra sentença arbitral.
- 14 Cf. SOUSA, Jorge Lopes de. Comentários ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária. In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.). *Guia da arbitragem tributária*. 2. ed. rev. e atual. Coimbra: Almedina, 2017, p. 235.
- 15 Cf. TAVARES DA SILVA, Suzana. O combate à morosidade da justiça tributária: do cometimento de pendências para a arbitragem tributária à criação de ADR. *Revista Arbitragem Tributária*, n. 10, p. 5-10, jan. 2019.

A tentativa de adoção de sistema semelhante no Brasil encontraria dificuldades evidentes: parte relevante da doutrina sustenta que não seria possível submeter à arbitragem tributária questões relativas à constitucionalidade de normas tributárias.¹⁶ Para tais autores, apenas um exame de legalidade seria constitucionalmente autorizado à via arbitral. Além disso, a demora na apreciação de eventuais recursos pelo Judiciário e a insegurança jurídica gerada pela possibilidade de ulterior revisão do mérito da sentença arbitral constituiriam importantes consequências a serem consideradas.

Discute-se no Grupo de Pesquisa se tais consequências poderiam ou não ser relevadas. Ou seja: se seria conveniente, em um primeiro momento, pensar na arbitragem tributária apenas como meio de auxiliar o descongestionamento da primeira instância do Poder Judiciário, já que, como revela o relatório “Justiça em Números” de 2018, do Conselho Nacional de Justiça, o Poder Judiciário concentra, no 1º grau de jurisdição, 94% do acervo processual e 85% dos processos ingressados no último triênio.¹⁷ Nessa hipótese, o sistema brasileiro se aproximaria do sistema português, com ampla possibilidade de recurso da sentença arbitral, a ser apreciado pela segunda instância do Poder Judiciário.

Outra hipótese seria manter, na arbitragem tributária, a tradição brasileira materializada na LA, qual seja, a de não admitir o reexame da sentença arbitral quanto ao mérito, com a restrita possibilidade de pleito de anulação da decisão por vício procedimental (arts. 32 e 33 da LA).

Esse modelo também leva a reflexões importantes, como a compatibilização da arbitragem com o sistema de precedentes vinculantes trazido pelo CPC/2015.

Considerando que, diversamente das arbitragens comerciais, um número expressivo de causas tributárias se baseia em alegações de direito, é recomendável a vinculação expressa, por lei, dos tribunais arbitrais aos precedentes obrigatórios emitidos pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ), na forma do art. 927 do CPC/2015.¹⁸ A inobservância desses

16 Cf. PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa. Desafios e limites da arbitragem tributária no direito brasileiro. *Revista Arbitragem Tributária*, n. 8, p. 6-11, jan. 2018.

17 Confira-se o Sumário Executivo e a exposição feita nas páginas 100 e 101 daquele relatório. A íntegra do referido documento pode ser verificada em: <http://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justicaemnumeros/2016-10-21-13-13-04/pj-justica-em-numeros>. Acesso em: 29 jul. 2019.

18 Embora o rol do referido dispositivo inclua precedentes emitidos por tribunais locais, este trabalho se limitará à análise dos precedentes de abrangência nacional, proferidos pelo STF e STJ.

precedentes na arbitragem gera problemas de justiça fiscal e neutralidade tributária, permitindo a criação de situações anti-isonômicas entre contribuintes e a obtenção de vantagens concorrenciais indevidas, a depender da natureza da jurisdição eleita, se privada ou estatal.

Além disso, apesar de a arbitragem configurar sistema próprio e autônomo em relação ao CPC/2015, os precedentes vinculantes integram o aparato normativo do qual o árbitro não pode se distanciar,¹⁹ já que vedado o recurso à equidade nas arbitragens tributárias (arts. 1º, § 3º, da LA e 108, IV, § 2º, do CTN). Isso não impede que o árbitro afaste a aplicação do precedente, de forma motivada, se constatar a desconexão entre o caso sob julgamento e o paradigma.

Caso, todavia, a sentença arbitral desconsidere precedente obrigatório, fica a pergunta: há meio de impugnação disponível para as partes? Atualmente, o regime da LA não admite a alegação de *error in iudicando* perante o Judiciário (art. 32 da LA), apesar de existir quem defenda o cabimento de ação anulatória na hipótese de descumprimento de precedente, por vício na fundamentação.²⁰ Também o cabimento de reclamação em tais casos é tema envolto em controvérsias.

Caberá ao legislador, portanto, definir as consequências para o descumprimento dos precedentes vinculantes nas arbitragens tributárias.²¹

Questão conexa, embora com contornos distintos, diz respeito à exigibilidade da sentença arbitral no caso de superveniente precedente vinculante do STF em sentido contrário. Tratando-se de decisão judicial, os arts. 525, § 12, e 535, § 5º, do CPC/2015 afastam a exigibilidade da obrigação reconhecida em título executivo judicial (i) fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo STF e (ii) fundado em aplicação ou interpretação de lei ou ato normativo tido pelo STF como incompatível com a Constituição.

19 Nesse sentido: AMARAL, Guilherme Rizzo. O controle dos precedentes na arbitragem tributária. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 292-293.

20 TUCCI, José Rogério Cruz e. O árbitro e a observância do precedente judicial. *Conjur*, 1º nov. 2016. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-nov-01/paradoxo-corte-arbitro-observancia-precedente-judicial>. Acesso em: 29 jul. 2019.

21 Isso foi feito no âmbito do Projeto de Lei (PL) n. 4.257/2019, de autoria do Senador Antonio Anastasia, que pretende instituir a arbitragem em matéria tributária no Brasil. Tal PL, apresentado no Plenário do Senado Federal em 6 de agosto de 2019, será objeto de análise e debate nos próximos textos desta coluna.

Quanto à sentença arbitral, porém, não há consenso sobre a aplicação dos referidos dispositivos. Por um lado, permitir a autonomia absoluta entre o sistema do CPC/2015 e a via arbitral pode causar, como visto, situações anti-isonômicas entre litigantes em posições análogas. Por outro, a estabilidade da sentença arbitral, oriunda da delimitação rígida das hipóteses de controle das sentenças arbitrais pelo Judiciário (art. 32 da LA), constitui fator de estímulo à opção pela arbitragem.

Uma possível solução para o ponto é permitir aos atores envolvidos nos litígios tributários submetidos à via arbitral a revisão consensual da respectiva sentença, caso sobrevenha precedente vinculante do STF em sentido contrário, respeitada a aplicação isonômica do acórdão para contribuintes em situações equiparadas.

A autonomia da vontade é a base do processo arbitral, e as partes, ao optarem pela arbitragem, estão cientes das limitações impostas à revisão da sentença em tal via obtida. Assim, poderiam as partes celebrar negócio jurídico processual com vistas a limitar antecipadamente a execução de sentença arbitral, na hipótese de o STF emitir precedente vinculante em sentido oposto à conclusão alcançada pelo tribunal arbitral.

Tal solução também pode ser imposta pelo legislador, inaugurando-se a possibilidade de a Fazenda Pública pleitear judicialmente a inexigibilidade da sentença arbitral cuja fundamentação tenha sido superada pelo STF ou STJ em precedente vinculante, caso esta lhe seja desfavorável. Do mesmo modo, seria permitido ao contribuinte, com base nos arts. 525, § 12, e 535, § 5º, do CPC/2015, aduzir a inexigibilidade, total ou parcial, de certidão de dívida ativa oriunda de sentença arbitral definitiva, seja perante o tribunal arbitral, seja junto ao Judiciário, a depender da configuração adotada pela lei.

É certo concluir, com esse cenário, que a arbitragem em ambiente tributário (entre outros em que o modelo de precedente vinculativo tem especial incidência) reclama peculiar atenção, esforço que haverá de recompensar todos os atores, garantindo-lhes não só as vantagens imediatamente oferecidas pelo sistema arbitral, mas a segurança e a isonomia mediatamente ofertadas pelo regime jurisprudencial dotado de força vinculante.

15. Arbitragem tributária no Brasil: atividades e ideias do grupo de pesquisa da FGV Direito-SP e o Projeto de Lei n. 4.257/2019 – reflexões e sugestões ao PL n. 4.257/2019

André Luiz Fonseca Fernandes
Leonardo Varella Giannetti

O artigo chama a atenção para as discussões havidas no Grupo de Pesquisa do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP ao longo de 2019.¹ As reflexões daí advindas conduziram ao desenvolvimento de um modelo possível de projeto normativo para a criação da arbitragem tributária no Brasil, tangenciando-se os seguintes aspectos: (i) o pioneirismo da experiência portuguesa com a arbitragem tributária e os elementos do regime português que poderiam ser aproveitados no Brasil; (ii) a escolha do ato normativo adequado à introdução da arbitragem tributária; (iii) a relação entre a arbitragem tributária e o processo administrativo tributário; (iv) as diferentes perspectivas de uma arbitragem tributária de hipóteses mais restritas ou mais amplas, que poderia contemplar, inclusive, pleitos de repetição de indébito; (v) a relação da arbitragem tributária com as normas processuais, administrativas e judiciais, de prestação de garantias; (vi) a operacionalização e o locus de desenvolvimento do processo arbitral tributário; (vii) o modo e os critérios de eleição dos árbitros, com especial atenção para o dever de revelação; e (viii) a convivência do sistema arbitral tributário com a lei brasileira de arbitragem e com os precedentes vinculantes do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015).

Tais reflexões permitiram ao Grupo a elaboração de diversas sugestões que foram levadas ao Senado Federal em audiência pública sobre o Projeto de Lei (PL) n.

1 Cf. FERNANDES, André Luiz Fonseca; GIANNETTI, Leonardo Varella. Arbitragem tributária no Brasil. *JOTA*, 19 dez. 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/arbitragem-tributaria-no-brasil-19122019>. Acesso em: 29 ago. 2021.

4.257/2019.² Cabe destacar uma das sugestões ao PL, por estar diretamente ligada ao valor justa no direito tributário: seria indispensável ampliar o espectro de garantias nele previsto (depósito em dinheiro, fiança bancária e seguro-garantia³) para melhorar o acesso à via arbitral, de modo a permitir que contribuintes com menor capacidade financeira tivessem a possibilidade de resolver seus litígios em arbitragem tributária.

As demais propostas são retratadas no artigo e exploradas em outros textos desta coletânea, que aprofundam as discussões e podem servir como subsídio à criação de um bom modelo arbitral tributário brasileiro.

No ano de 2019, o Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP, coordenado por Tathiane Piscitelli, Paulo Cesar Conrado e Andréa Mascitto, decidiu se concentrar na pesquisa, discussão e elaboração de um projeto normativo para criação da arbitragem tributária no Brasil.⁴

Com esse propósito, foram realizadas reuniões mensais na FGV DIREITO SP, que contaram com a presença de membros da academia, da magistratura, da advocacia pública e da advocacia privada. Nessas reuniões, foram amplamente debatidos os diversos desafios formais e materiais que o tema abrange, tais como a natureza da norma de criação da arbitragem tributária, o momento adequado à sua instituição concreta (antes ou depois da constituição do crédito tributário, antes ou depois da inscrição do crédito tributário em dívida ativa), a definição e os limites das matérias arbitráveis, a necessidade, ou não, de apresentação de garantia pelo contribuinte previamente à opção pela via arbitral, a natureza dos entes aptos a conduzir o processo arbitral tributário e seu critério de eleição, os critérios de escolha dos árbitros e a convivência do regime arbitral tributário com a Lei n. 9.307/96 (Lei de Arbitragem – LA) e com o sistema de precedentes vinculantes do CPC/2015.

No decorrer dos trabalhos, foi recebida, com entusiasmo, a notícia da propositura do PL n. 4.257/2019, de autoria do Senador Antonio Anastasia, que pretende alterar a Lei n. 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais – LEF) para, entre

2 A audiência pública pode ser conferida em <https://youtu.be/boJGVNtFJs>. Acesso em: 11 dez. 2019.

3 Cf. arts. 16-A e 41-T, que o PL quer incluir na LEF.

4 Cf. PISCITELLI, Tathiane; CONRADO, Paulo Cesar; MASCITTO, Andréa. Reflexões sobre a criação da arbitragem tributária no Brasil. *JOTA*, 6 jul. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/reflexoes-sobre-a-criacao-da-arbitragem-tributaria-no-brasil-06072019>. Acesso em: 5 dez. 2019.

outras medidas, autorizar a resolução, via arbitragem tributária, de litígios materializados em embargos à execução fiscal, ação anulatória de ato declarativo da dívida fiscal e ação consignatória (desde que o respectivo débito fiscal seja objeto de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro-garantia).

O estágio das pesquisas e discussões no Grupo e o modelo de arbitragem tributária proposto pelo PL motivaram a realização, em 12 de setembro de 2019, de mesa de debates na FGV DIREITO SP. Foram, então, publicamente apresentadas pelo Grupo diversas questões relativas aos desafios formais e materiais anteriormente referidos, questões essas cujas soluções são fundamentais à implementação da arbitragem tributária.⁵ Os excelentes debates que se seguiram no evento buscaram avaliar essas questões e as soluções propostas pelo PL, tendo sido sugeridas algumas modificações que, de modo algum, retiram o seu mérito.⁶

Com o intuito de apresentar um conjunto de ideias que forneça subsídios à criação de uma arbitragem tributária adequada à realidade brasileira, o Grupo vem promovendo a publicação, na coluna Pauta Fiscal do *JOTA*, de diversos artigos de seus membros sobre o tema. Nesses artigos, de variados enfoques, foram abordados, entre outros, os seguintes assuntos:

- (i) *A experiência portuguesa, em razão de seu pioneirismo no uso da arbitragem como meio alternativo de solução de litígios fiscais.*⁷ A análise dessa experiência mostrou, como resume Tathiane Piscitelli, que, assim como em Portugal, no Brasil

5 É interessante notar que, como exposto por Flávio Jaime de Moraes Jardim (Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Distrital na Procuradoria-Geral do Distrito Federal e um dos responsáveis pela elaboração do PL) no Seminário “Arbitragem Tributária no Brasil”, realizado no dia 29 de novembro de 2019 no Centro Brasileiro de Mediação e Arbitragem (CBMA), no Rio de Janeiro (o evento do CBMA não foi, infelizmente, gravado), a apresentação de Júlia Silva Araújo Carneiro (membro do Grupo) na citada mesa de debates da FGV DIREITO SP foi um fator importante na modificação e na redação atual de um dispositivo (art. 16-F) que o PL pretende inserir na LEF.

6 A íntegra dos debates pode ser verificada em <https://youtu.be/vleEw9oIx8U>. Acesso em: 4 dez. 2019. Sobre algumas das modificações sugeridas ao PL, cf. MASCITTO, Andréa; PISCITELLI, Tathiane; MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Arbitragem tributária brasileira está no forno. *JOTA*, 9 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/arbitragem-tributaria-brasileira-09082019>. Acesso em: 5 dez. 2019.

7 FERNANDES, André Luiz Fonseca; FROTA, Felipe Moreira Souza. Arbitragem tributária e o lançamento de ofício – uma perspectiva acerca do momento de sua opção. *JOTA*, 18 jul. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/arbitragem-tributaria-e-o-lancamento-de-oficio-18072019>. Acesso em: 5 dez. 2019.

a adoção efetiva de métodos alternativos de resolução de conflitos em matéria tributária, mais do que resultar em alívio para o Poder Judiciário, é uma demanda do Estado Social e Democrático de Direito no qual vivemos. Portanto, a reflexão sobre esses temas não deve ser contingencial e guiada pelo excesso de casos no Judiciário. Trata-se de tema que se relaciona com o acesso à justiça e com medidas justas de arrecadação, que podem resultar em redução da desigualdade, pela correta aplicação dos recursos em ações que busquem tal fim.⁸

- (ii) *A escolha do ato normativo adequado à introdução da arbitragem tributária no país.* O entendimento que motivou a apresentação do PL – o de que a arbitragem tributária poderia ser instituída por meio de lei ordinária, podendo ser adotado o procedimento da LA para resolução dos litígios tributários (com algumas modificações) – foi comparado com o de outras correntes doutrinárias sobre a matéria. Em uma dessas correntes, Leonardo Varela Giannetti salienta, com base na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre legislação estadual e distrital acerca da dação em pagamento em matéria tributária,⁹ que não seria indispensável alterar o art. 156 do Código Tributário Nacional (CTN) para imputar à sentença arbitral o efeito de causa extintiva do crédito tributário, sendo suficiente, para tanto, a previsão em lei ordinária. Ainda assim, ressalva tal autor que, “apesar de não ser obrigatória, a edição de lei complementar para alterar o CTN com tal objetivo é recomendável para conferir uniformidade ao tratamento e incentivar que os entes da federação legislem e criem a arbitragem no direito tributário”.¹⁰ Não há, entretanto, resposta definitiva a essa controvertida questão formal, que ainda merece maior debate público.¹¹

8 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: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 124-126.

9 Vide o recente julgamento, pelo STF, da ADI n. 2.405, Rel. Min. Alexandre de Moraes.

10 GIANNETTI, Leonardo Varela. *Arbitragem no direito tributário brasileiro: possibilidade e procedimentos*. 2017. 390 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC/MG. Belo Horizonte, 2017, f. 214. Disponível em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLVa_1.pdf. Acesso em: 5 dez. 2019.

11 FERNANDES, André Luiz Fonseca; FROTA, Phelipe Moreira Souza. Qual seria o ato normativo adequado à introdução da arbitragem tributária no Brasil? *JOTA*, 12 set. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/qual-seria-o-ato-norma->

- (iii) *A relação entre a arbitragem tributária e o processo administrativo tributário.* Mais especificamente, tratou-se do debate sobre o momento adequado de opção pela arbitragem na seara tributária em caso de lançamento de ofício: uma exigência oriunda de lançamento de ofício e impugnada no âmbito administrativo poderia ser, ao término dessa discussão, submetida à arbitragem tributária? A conclusão foi, novamente, a de que tal questão permanece em aberto, devendo ser objeto de maior debate na comunidade jurídica.¹²
- (iv) *A possibilidade de uma arbitragem tributária de hipóteses mais amplas, que englobasse, por exemplo, pleitos de repetição de indébito.* A pertinente premissa do PL – a de que o processo arbitral seria interessante para a Fazenda Pública se permitisse, ao seu término, a imediata satisfação do crédito tributário na hipótese de sentença arbitral a ela favorável¹³ – foi comparada com a perspectiva de uma arbitragem tributária de contornos mais abrangentes, fundada na concepção de que tal método heterocompositivo constitui aperfeiçoamento da garantia a uma tutela jurisdicional efetiva na área tributária. Diversas reflexões resultaram dessa comparação, sendo uma delas a de que, neste momento, o PL poderia representar o caminho possível para viabilizar a introdução da arbitragem tributária no país e aguardar que ela seja reconhecida, por todos os

tivo-adequado-a-introducao-da-arbitragem-tributaria-no-brasil-12092019. Acesso em: 5 dez. 2019.

12 FERNANDES, André Luiz Fonseca; FROTA, Phelipe Moreira Souza. Arbitragem tributária e o lançamento de ofício – uma perspectiva acerca do momento de sua opção. *JOTA*, 18 jul. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columas/pauta-fiscal/arbitragem-tributaria-e-o-lancamento-de-oficio-18072019>. Acesso em: 6 dez. 2019.

13 Lê-se na Justificação do PL: “Por fim, o projeto também insere uma regra de procedimento arbitral para processamento de embargos à execução. Para ser interessante para a Fazenda Pública, o procedimento arbitral, após julgar os embargos, deve permitir a imediata satisfação do crédito. A circunstância de o devedor garantir a execução por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, permite que, se a Fazenda vencer o julgamento, poderá logo levantar o valor, extinguir a execução e não terá o ônus de procurar bens ou se submeter aos procedimentos de alienação de bens imóveis ou de outras modalidades de garantia”. Embora a Justificação não o diga, o racional adotado em relação à ação anulatória de ato declarativo da dívida fiscal e à ação consignatória parece ser o mesmo, qual seja, a preocupação com a imediata satisfação do crédito tributário em caso de sentença arbitral favorável à Fazenda Pública.

atores envolvidos, como meio alternativo legítimo e eficaz de resolução de disputas tributárias.¹⁴

- (v) *A delimitação das matérias arbitráveis (arbitrabilidade objetiva).* A posição do PL – que não contempla limitação de matéria ou de valor em relação à arbitragem tributária, o que se coaduna com a ideia de ampliação do acesso à justiça ínsita ao instituto – foi contraposta ao entendimento daqueles que defendem uma arbitragem tributária mais restritiva, abrangendo apenas conflitos anteriores à constituição do crédito tributário (matérias de fato e técnicas), em discussões voltadas à legalidade tanto abstrata (preventiva) como concreta da norma tributária. Uma importante constatação daí decorrente foi a de que, embora as duas posições sejam defensáveis, o fato é que a arbitrabilidade objetiva vem sendo ampliada com o decurso do tempo.¹⁵
- (vi) *A relação da arbitragem tributária com as normas processuais, administrativas e judiciais, de prestação de garantias.* O PL inova ao pretender incluir, na LEF, a possibilidade de opção pelo juízo arbitral quando do ajuizamento de embargos à execução fiscal, desde que garantido o feito executivo por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro-garantia. A exigência de garantia para autorizar o acesso à via arbitral é coerente e produz relevante efeito. A coerência está em que, sendo a garantia exigida, na via judicial, em razão do especial estágio de positivação no qual se encontra o crédito tributário (predicado da executabilidade, ou exigibilidade forte), também deve sê-lo, na mesma situação, na instância arbitral. E o relevante efeito consiste na constatação de que a inclusão, na LEF, da arbitragem tributária, atrelada ao oferecimento das referidas garantias, não vincula as ideias de “arbitragem tributária” e de “necessária prestação de garantia”. Isso significa que a prestação de garantia não pode ser

14 MASCITTO, Andréa; FERNANDES, André Luiz Fonseca. Arbitragem tributária poderia reconhecer indébito tributário e autorizar restituição? *JOTA*, 31 out. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/arbitragem-tributaria-poderia-reconhecer-indebito-tributario-e-autorizar-restituicao-31102019#sdfootnote10anc>. Acesso em: 6 dez. 2019.

15 SEGALLA, Stella Bittar; SANTOS, Reginaldo Angelo dos. Viabilidade da implementação da arbitragem tributária no Brasil. *JOTA*, 5 dez. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/viabilidade-da-implementacao-da-arbitragem-tributaria-no-brasil-05122019>. Acesso em: 6 dez. 2019.

considerada condição para acesso à via arbitral, senão para hipóteses como as destacadas pelo PL.¹⁶

- (vii) *A operacionalização e o locus de desenvolvimento do processo arbitral tributário.* A modalidade institucional (e não *ad hoc*), que garante melhor controle e previsibilidade nos procedimentos de julgamento de disputas, é a mais indicada em relação à arbitragem tributária. Seria recomendável, ainda, que a escolha das instituições capacitadas para conduzir arbitragens em matéria tributária recaísse nas câmaras arbitrais privadas, já que muitas delas detêm, reconhecidamente, *expertise* e idoneidade. Entretanto, tais câmaras arbitrais deveriam – a ressalva é importante – elaborar um modelo de custeio próprio da arbitragem tributária, que possibilitasse sua propagação e desenvolvimento. Se o custo de acesso ao mecanismo arbitral tributário for alto, isso poderá prejudicar a evolução do instituto e o seu grau de utilização. O resultado poderia ser certo grau de elitização do processo arbitral tributário e a materialização do fenômeno denominado por José Casalta Nabais *apartheid* fiscal.¹⁷
- (viii) *Os critérios de eleição dos árbitros na arbitragem tributária.* A composição do tribunal arbitral tributário constitui tema essencial para o desenvolvimento desse método heterocompositivo de solução de conflitos. Seria recomendável que tal tema fosse pensado à luz da rica experiência da prática e da doutrina elaborada pelos profissionais envolvidos com arbitragem doméstica e internacional, de modo que fossem estabelecidas, como características essenciais à função de árbitro, a especialização, a imparcialidade e a independência. Além disso, o dever de revelação¹⁸ do árbitro deve ser avaliado, na área arbitral tributária, de

16 CONRADO, Paulo Cesar; SANTOS, Reginaldo Angelo dos; LEITE, Renata Ferreira. A prestação de garantia no processo arbitral tributário. *JOTA*, 3 out. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/a-prestacao-de-garantia-no-processo-arbitral-tributario-03102019>. Acesso em: 6 dez. 2019.

17 GIANNETTI, Leonardo Varella; MACHADO, Luiz Fernando Dalle Luche. Qual seria o melhor local para a instauração de um tribunal arbitral no Brasil? *JOTA*, 2 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/qual-seria-o-melhor-local-para-a-instauracao-de-um-tribunal-arbitral-no-brasil-02082019>. Acesso em: 6 dez. 2019. Sobre o *apartheid* fiscal, cf. NABAIS, José Casalta. *Por um Estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2015, v. IV, p. 35-36.

18 Todos os indicados à função de árbitro devem revelar os fatos relevantes, pretéritos ou atuais, que possam suscitar dúvidas razoáveis (aos olhos das partes) sobre sua imparcialidade e independência. Isso permite o controle deontológico dos árbitros. Cf. GIANNETTI, Leonardo Varella; MACHADO, Luiz Fernando Dalle Luche. Quem pode figurar como árbi-

forma mais moderada (tendo em vista a polarização inerente à tradicional relação conturbada entre Fisco e contribuinte), de maneira que a pessoa indicada ao exercício dessa função não seja recusada pelo fato de já ter se pronunciado, oralmente ou por escrito, sobre o tributo em discussão ou tangenciado uma questão jurídica subjacente ao conflito, mas sem enfrentar especificamente o ponto objeto do litígio. Isso evitaria a recusa imoderada de indicações, que frustraria uma característica essencial da arbitragem: o julgamento por especialistas.¹⁹

- (ix) *A convivência do regime arbitral tributário com a LA e com o sistema de precedentes vinculantes do CPC/2015.* O regime arbitral tributário brasileiro poderia ser semelhante ao sistema português, com ampla possibilidade de recurso da sentença arbitral, a ser apreciado pela segunda instância do Poder Judiciário. Ou poderia se valer da tradição materializada na LA, qual seja, a de não admitir o reexame da sentença arbitral quanto ao mérito, com a restrita possibilidade de pleito de anulação da decisão por vício procedimental (arts. 32 e 33 da LA). Qualquer que seja o modelo adotado, e tendo em vista que a matéria tributária é extensamente disciplinada pela Constituição Federal e é objeto de um número expressivo de litígios, iguais ou muito parecidos, que se baseiam em alegações de direito, seria recomendável a vinculação expressa, por lei, dos tribunais arbitrais aos precedentes obrigatórios do STF e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), na forma do art. 927 do CPC/2015, e também a previsão legal das consequências do descumprimento de tais precedentes pelos árbitros. A inexistência dessa vinculação geraria problemas de justiça fiscal e neutralidade tributária. Sua existência levaria, por fim, à necessidade de disciplinar, em lei, a questão da exigibilidade da sentença arbitral em caso de superveniente precedente vinculante do STF ou do STJ em sentido contrário.²⁰

O conjunto de ideias anteriormente exposto foi abordado, em maior ou menor grau, por Leonardo Varella Giannetti em sua participação, em nome do

tro na arbitragem tributária? *JOTA*, 29 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/quem-pode-figurar-como-arbitro-na-arbitragem-tributaria-29082019>. Acesso em: 6 dez. 2019.

19 *Ibid.*

20 CONRADO, Paulo Cesar; CARNEIRO, Júlia Silva Araújo; FERNANDES, André Luiz Fonseca; FROTA, Phelipe Moreira Souza. Reflexões sobre a judicialização da sentença arbitral em litígios tributários. *JOTA*, 16 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/reflexoes-sobre-a-judicializacao-da-sentenca-arbitral-em-litigios-tributarios-16082019>. Acesso em: 6 dez. 2019.

Grupo, na audiência pública²¹ sobre o PL,²² realizada na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado Federal em 9 de dezembro de 2019. Merecem destaque os seguintes pontos, mencionados pelo referido coautor deste artigo, na audiência pública: (i) o PL constitui uma alternativa – digna de elogios – ao meio legislativo ideal de criação da arbitragem tributária no país. O modelo de arbitragem tributária nele previsto pode, efetivamente, funcionar como meio de ampliação do acesso à jurisdição e de melhoria de recuperação do crédito tributário; (ii) de acordo com a jurisprudência do STF, é possível que a lei ordinária (caso do PL, se aprovado) discipline a arbitragem tributária, sem necessidade de prévia alteração do CTN (ainda que tal alteração no CTN fosse recomendável); (iii) a possibilidade de escolha das câmaras arbitrais privadas, devidamente credenciadas pelo ente federativo, para conduzir arbitragens em matéria tributária é louvável,²³ assim como também o é a fixação de limite às despesas no processo arbitral tributário.²⁴ Entretanto, é muito importante que tais câmaras percebam a necessidade de elaboração de um modelo de custeio próprio de arbitragem tributária, de modo a evitar a materialização do *apartheid* fiscal; e (iv) a necessidade de observância, pelos árbitros, dos precedentes vinculantes do art. 927 do CPC/2015 constitui importante previsão do PL,²⁵ em atenção aos princípios constitucionais da isonomia e da livre concorrência.

21 Cf. a íntegra da audiência pública em <https://youtu.be/boJGVNTtFJs>. Acesso em: 11 dez. 2019.

22 A tramitação do PL no Senado Federal tem sido rápida. Ele foi apresentado no Plenário em 6 de agosto de 2019, recebeu parecer favorável (com pequenas e importantes alterações) da Comissão de Assuntos Econômicos em 22 de outubro de 2019 e estava, por ocasião da elaboração deste texto, na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania. Aguardava-se a apresentação de relatório pelo Senador Tasso Jereissati. Cf. <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>. Acesso em: 11 dez. 2019.

23 Eis a redação do dispositivo que o PL pretende introduzir na LEF: “Art. 16-C. O processo arbitral será de direito, respeitará o princípio da publicidade, conduzido por órgão arbitral institucional ou entidade especializada previamente credenciado por cada unidade da Federação, facultada a realização de atos procedimentais de forma presencial ou eletrônica”.

24 É a seguinte a redação do dispositivo que o PL pretende introduzir na LEF: “Art. 16-E. As despesas do processo arbitral devem ser adiantadas pelo executado. Parágrafo único. Se os embargos forem julgados procedentes, o particular poderá requerer junto à Fazenda Pública o reembolso das despesas adiantadas, observado o limite do valor da condenação em honorários advocatícios do parágrafo único do art. 16-D”.

25 O PL pretende incluir na LEF o art. 16-F, cujo *caput* tem o seguinte teor: “Art. 16-F. Qualquer das partes pode pleitear ao órgão do Poder Judiciário competente a declaração de nulidade caso a sentença arbitral contrarie enunciado de súmula vinculante, decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade ou acórdão proferido em julgamento de incidente de resolução de demandas repetitivas, incidente de

Leonardo Varella Giannetti também sugeriu, durante a audiência pública, algumas medidas pontuais para aperfeiçoamento do regime arbitral tributário contido no PL. As principais foram as seguintes: (i) ampliação do leque de garantias – além do depósito em dinheiro, da fiança bancária e do seguro-garantia – para ter acesso à via arbitral, de modo a permitir que os contribuintes desprovidos de condições financeiras para oferecer as garantias ora previstas no PL tenham, ainda assim, a possibilidade de resolver seus litígios mediante arbitragem tributária; (ii) discutir a real necessidade de oferecimento de garantia como requisito para propor a arbitragem tributária quando ela for sucedânea de uma ação anulatória de ato declarativo da dívida fiscal. Afinal, em situação similar, a jurisprudência do STF (Súmula Vinculante 28)²⁶ já assinalou ser inconstitucional tal exigência como condição para processamento da referida ação anulatória. E, pelo art. 41-T do PL, não há nenhuma restrição a que a arbitragem seja anterior à própria execução fiscal. Basta que se trate de um débito inscrito em dívida ativa. Esse é um ponto que precisa ser esclarecido; e, (iii) na hipótese de declaração de nulidade da sentença arbitral (parágrafo único do art. 16-F, que o PL pretende incluir na LEF²⁷), previsão de que seja proferida nova sentença arbitral pelo próprio tribunal arbitral – e não pelo Judiciário –, de maneira a reforçar o papel da arbitragem tributária como meio alternativo de acesso à justiça.

O PL deverá ser submetido à votação no Senado Federal em 2020. Espera-se que ele seja aprovado, de modo que o debate sobre o modelo de arbitragem tributária nele contido passe, em seguida, à Câmara dos Deputados.

No próximo ano, o Grupo continuará a fomentar, por meio de pesquisas, discussões nas reuniões mensais e em novas mesas de debate na FGV DIREITO SP, publicação de artigos e de livros e outras atividades, o debate público sobre a arbitragem tributária e a oferecer subsídios ao aperfeiçoamento do PL.²⁸

assunção de competência, recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida e recursos extraordinário ou especial repetidos [sic], desde que anteriores ao recebimento da notificação arbitral ou da decisão do pedido de esclarecimentos sendo aplicável, no que couber, o previsto nos arts. 32 e 33 da Lei n. 9.037, de 23 de setembro de 1996”.

26 “É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário.”

27 “Parágrafo único. Sendo declarada a nulidade da sentença arbitral, proceder-se-á diretamente ao julgamento de mérito dos embargos.”

28 Por exemplo: seria importante que o PL previsse a possibilidade de migração de processos judiciais, de modo que os contribuintes-autores das ações judiciais referidas no PL (embargos à execução fiscal, ação anulatória de débito fiscal e ação consignatória) que esti-

Pretende-se, com isso, auxiliar na construção de um efetivo sistema “multi-portas” de solução de conflitos entre o Fisco e os contribuintes, de modo a intensificar o acesso à justiça fiscal e promover maior segurança jurídica no país.

vessem em curso quando de sua aprovação – nas quais, por exemplo, ainda não houvesse sentença, mas toda a prova já tivesse sido produzida – pudessem optar pela arbitragem tributária, sendo a discussão transposta para a via arbitral. Além disso, voltando à hipótese de declaração de nulidade da sentença arbitral (parágrafo único do art. 16-F, que o PL pretende incluir na LEF), também seria importante que o PL definisse se as provas produzidas no processo arbitral poderiam, ou não, ser aproveitadas em julgamento posterior.

16. É hora da retomada da arbitragem tributária no Brasil: a importância de reacender o debate público no Congresso Nacional

Tathiane Piscitelli

Andréa Mascitto

André Luiz Fonseca Fernandes

As discussões sobre arbitragem tributária estão, neste momento (agosto de 2021), suspensas no Congresso Nacional.¹ Ao que parece, não se considera que esse método heterocompositivo de resolução de litígios tributários poderia ser útil para mitigar os graves efeitos econômicos provocados pela pandemia.²

O texto mostra que essa posição deveria ser reconsiderada, de modo a retomar os debates legislativos sobre a criação do instituto no país.³ Assim como ocorreu com a arbitragem tributária em Portugal, a necessidade dessa retomada e da criação do meio arbitral tributário no Brasil decorre de razões econômicas, que demandam ampliação de segurança jurídica, de um lado, e maior arrecadação de receitas públicas, de outro.

De fato, no contexto da pandemia de Covid-19, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) recomenda a adoção de medidas que

1 É o que comprova a tramitação dos PLs n. 4.257/2019 e 4.468/2020 no Senado Federal. Cf. <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914> e <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/144536>. Acesso em: 29 ago. 2021.

2 Os meios autocompositivos de solução de litígios tributários (principalmente a transação) têm sido a grande aposta do Governo Federal para lidar com os efeitos da pandemia de Covid-19. Cf. <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao/acordo-de-transacao>. Acesso em: 29 ago. 2021.

3 Cf. PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; FERNANDES, André Luiz. É hora da retomada da arbitragem tributária no Brasil. *Consultor Jurídico*, 26 jun. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jun-26/opiniao-hora-retomada-arbitragem-tributaria-brasil>. Acesso em: 29 ago. 2021.

promovam “segurança jurídica rápida” em matéria tributária, de maneira a evitar o agravamento dos problemas que atingem a economia e a sociedade.⁴

Ao proporcionar a solução de controvérsias de modo célere, a arbitragem tributária possibilitaria, como afirmam os autores, maior segurança jurídica; ela serviria, assim, para definir rapidamente o que constitui, ou não, passivo tributário. Isso implicaria menos litígios e mais recursos para que a administração tributária e os contribuintes consigam enfrentar a crise em curso.

É hora, portanto, de o Congresso Nacional voltar ao tema.

No ano de 2020, o Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP, coordenado pelas coautoras deste artigo e por Paulo Cesar Conrado, vem fomentando, por meio de pesquisas e discussões nas reuniões mensais, debates públicos sobre arbitragem e transação tributárias.

Com o objetivo de fornecer subsídios à criação da arbitragem tributária no Brasil, o Grupo também apresentou sugestões no âmbito do processo legislativo⁵ atinente ao Projeto de Lei (PL) n. 4.257/2019, de autoria do Senador Antonio Anastasia. Trata-se de iniciativa que pretende alterar a Lei n. 6.830/80 para, entre outras medidas, autorizar a resolução, via arbitragem tributária, de litígios materializados em embargos à execução fiscal, ação anulatória de ato declarativo da dívida fiscal e ação consignatória.

Atualmente, a tramitação do PL está suspensa. Argumenta-se que não é o momento de pensar em arbitragem tributária, devendo o Poder Legislativo e o Poder Executivo concentrar esforços em medidas que possam fazer frente aos graves problemas provocados pela pandemia do coronavírus e aos efeitos políticos, econômicos e sociais dela decorrentes.

Na opinião das autoras e do autor deste artigo, é hora, porém, de retomar a tramitação do PL, exatamente porque a arbitragem tributária pode ter um papel relevante para mitigar os efeitos econômicos provocados pela pandemia.

4 Cf. CIAT/IOTA/OECD. *Tax Administration Responses to COVID-19: Measures Taken to Support Taxpayers*. Paris: OECD, 2020, p. 46. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=126_126478-29c4rprb3y&title=Tax_administration_responses_to_COVID-9_Measures_taken_to_support_taxpayers). Acesso em: 29 ago. 2021.

5 O PL estava, por ocasião da elaboração deste texto, na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado Federal. Aguardava-se a apresentação de relatório pelo Senador Tasso Jereissati.

Em Portugal, país pioneiro na adoção do instituto, sua criação decorreu, justamente, de razões econômicas que demandavam ampliação da segurança jurídica, de um lado, e maior nível de receitas públicas, de outro. Em linhas gerais, a arbitragem tributária portuguesa implicou a ampliação da atuação jurisdicional para obtenção de soluções efetivas e céleres para as disputas tributárias, e uma das facetas que revelam o sucesso do instituto reside na prevenção de litígios tributários: a maior contemporaneidade entre a legislação em vigor e a jurisprudência arbitral (oriunda de decisões céleres e técnicas) permite que os contribuintes e a Administração Fiscal avaliem melhor as suas condutas e as normas aplicáveis, evitando o surgimento de controvérsias.

Esse aspecto da arbitragem tributária portuguesa é muito relevante, sobretudo quando se nota que as melhorias de segurança jurídica em matéria tributária são extremamente desejáveis no contexto da pandemia de Covid-19. Como mostra o relatório da OCDE *Tax Administration Responses to COVID-19: Measures Taken to Support Taxpayers*, para fazer frente aos problemas tributários em época de pandemia, os Estados “devem levar em consideração a possibilidade de permitir uma segurança jurídica rápida aos contribuintes no que diz respeito ao seu passivo fiscal, nas situações nas quais isto possa desbloquear fluxo de caixa ou liberar recursos”.⁶

A arbitragem tributária pode funcionar como instrumento auxiliar de inegável utilidade para mitigar os efeitos provocados pela pandemia. Como se vê em Portugal, uma “segurança jurídica rápida” pode ser atingida na seara tributária por meio da esfera arbitral, com a definição mais célere do que deve ou não ser considerado passivo fiscal pelo contribuinte e pela Administração Fiscal. Como resultado, menos litígios e mais recursos para que o Fisco português e os contribuintes consigam enfrentar a grave crise econômica que está em curso.

Por essa razão, faz-se fundamental que tal instrumento volte, o quanto antes, a ser discutido pelo Congresso Nacional brasileiro, na forma do PL e das sugestões a ele apresentadas. Nesse sentido, é oportuno notar que, no âmbito da disciplina legal brasileira de transação tributária federal, há autorização expressa para que métodos alternativos de solução de litígio – em geral, e não

6 Em tradução livre do texto original em inglês. CIAT/IOTA/OECD. *Tax Administration Responses to COVID-19: Measures Taken to Support Taxpayers*. Paris: OECD, 2020, p. 46. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=126_126478-29c4rprb3y&title=Tax_administration_responses_to_COVID-9_Measures_taken_to_support_taxpayers. Acesso em: 8 jun. 2020.

apenas a transação tributária – sejam postos em prática, por ato do Ministro da Economia,⁷ para resolução de processos de pequeno valor (art. 23, II, da Lei n. 13.988/2020). Isso mostra que o Congresso Nacional está atento à relevância dos citados métodos alternativos – que incluem a arbitragem – no campo tributário.

O Poder Executivo brasileiro também reconhece o papel que os meios alternativos de resolução de litígios tributários podem desempenhar como instrumentos auxiliares de mitigação de crises econômicas. Prova disso são as recentes transações tributárias extraordinária e excepcional, especificamente voltadas a assegurar a conformidade fiscal do contribuinte e a auxiliá-lo a superar a crise provocada pela pandemia.⁸

Cabe agora a ambos – Congresso Nacional e Poder Executivo – reconhecer que a maior amplitude de acesso à jurisdição⁹ confere, como se dá em Portugal, segurança jurídica efetiva e “rápida”. É, portanto, indispensável retomar a tramitação do PL para que a arbitragem tributária possa servir como novo e eficaz instrumento para lidar com os efeitos da grave crise econômica em curso.

7 Há, porém, fundadas dúvidas, cuja exposição não cabe nos limites deste texto, sobre a validade desse dispositivo.

8 MASCITTO, Andréa; FERNANDES, André Luiz Fonseca. Medidas para mitigar os impactos do Coronavírus na economia. *JOTA*, 20 mar. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/medidas-para-mitigar-os-impactos-do-coronavirus-na-economia-20032020>. Acesso em: 5 jun. 2020; e FERNANDES, André Luiz Fonseca. A necessidade de uma transação tributária realmente extraordinária. *Migalhas*, 6 maio 2020. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/326159/a-necessidade-de-uma-transacao-tributaria-realmente-extraordinaria>. Acesso em: 5 jun. 2020.

9 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*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 185-187.

17. Primeiras considerações sobre a arbitragem especial tributária do Projeto de Lei n. 4.468/2020: notas sobre a “arbitragem especial tributária”

André Luiz Fonseca Fernandes
Andréa Mascitto

Este artigo traz considerações iniciais sobre o Projeto de Lei (PL) n. 4.468/2020,¹ apresentado ao Senado Federal pela Senadora Daniella Ribeiro.²

Como destacado nesta coletânea, esse PL trouxe a figura da arbitragem especial tributária, com um recorte temporal fixado antes mesmo da constituição da relação jurídica tributária.³ O foco da arbitragem nesse modelo seria a prevenção de conflitos mediante solução de controvérsias sobre “matérias fáticas” (caput do art. 2º do PL), podendo servir ainda para quantificação de crédito do sujeito passivo decorrente de decisão judicial transitada em julgado e não liquidado judicialmente.⁴

O texto traz muitos aspectos à reflexão (momento e limites da arbitragem tributária, matérias arbitráveis e regras de aplicação subsidiária ao procedimento arbitral). Entre eles, vale a pena ressaltar a questão da disciplina legal, que, nos termos do PL n. 4.468/2020, teria aplicação subsidiária ao regime nele contido.

1 Cf. SENADO FEDERAL. Projeto de Lei n. 4.468, de 2020. Brasília, 2020a. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/144536>. Acesso em: 29 ago. 2021.

2 O artigo foi publicado pouco mais de um mês após a apresentação do PL n. 4.468/2020 ao Senado Federal. Cf. FERNANDES, André Luiz Fonseca; MASCITTO, Andréa. Primeiras considerações sobre a arbitragem especial tributária do Projeto de Lei n. 4.468/2020. *Migalhas*, 21 out. 2020. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/335156/primeiras-consideracoes-sobre-a-arbitragem-especial-tributaria-do-projeto-de-lei-4-468-20>. Acesso em: 29 ago. 2021.

3 Ou seja, em momento diametralmente oposto àquele previsto no PL n. 4.257/2019. Como se viu, o PL de 2019 pretende instituir a arbitragem tributária por meio de alteração da Lei de Execução Fiscal, com recorte temporal pós-constituição da relação jurídica tributária e garantia da dívida.

4 Nesta última situação, esclarece o texto, o que se tem é arbitramento, e não arbitragem.

De acordo com o art. 13 do referido PL, a Lei n. 13.988/2020 (Lei de Transação) será subsidiariamente aplicável à arbitragem especial tributária. Como assinalam os autores, isso somente pode ser entendido como uma tentativa de afastar esta última do modelo da Lei de Arbitragem (LA – Lei n. 9.307/96). Mas essa tentativa pode, em caso de aprovação do citado PL, prejudicar a instauração e a consolidação da arbitragem tributária no país.

Nesse sentido, o texto evidencia que os dispositivos, a justificação e o próprio nome do instrumento previsto no PL n. 4.468/2020 comprovam que o que nele se tem é um procedimento que, embora não idêntico ao da Lei n. 9.307/96, tem a natureza de método heterocompositivo de solução de litígios na forma de arbitragem. Por isso, a coerência do sistema demanda a aplicação subsidiária da LA à arbitragem especial tributária.⁵

Trata-se de posição que foi adotada pelo Grupo. É desejável ter no país um amplo sistema multiportas para resolver questões tributárias, sistema este composto por métodos heterocompositivos e autocompositivos. Tais métodos não devem, entretanto, ser confundidos, para que isso não acarrete o oposto do que eles pretendem, ou seja, maior judicialização.

Há ambiente institucional favorável à criação da arbitragem tributária no Brasil. Isso foi comprovado, em 2019, pela propositura do PL n. 4.257/2019,⁶ de autoria do Senador Antonio Anastasia, que pretende alterar a Lei n. 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal) para, entre outras medidas, autorizar a resolução, via arbitragem tributária, de litígios materializados em embargos à execução fiscal, ação anulatória de ato declarativo da dívida fiscal e ação consignatória (desde que o respectivo débito fiscal seja objeto de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia).⁷

5 Os autores apontam ainda diversos problemas que poderiam ser provocados pela aplicação subsidiária da Lei de Transação – um método autocompositivo de resolução de controvérsias tributárias – no campo de um método heterocompositivo como a arbitragem.

6 O PL n. 4.257/2019 estava, por ocasião da elaboração deste texto, na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ). Aguardava-se a apresentação de relatório pelo Senador Tasso Jereissati (SENADO FEDERAL. Projeto de Lei n. 4.257, de 2019. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>. Acesso em: 16 out. 2020).

7 Trata-se de projeto que, em essência, tem por finalidade submeter à arbitragem tributária a discussão de litígios que digam respeito a crédito tributário já constituído, e desde que garantido o juízo. Tal PL já foi objeto de diversos artigos dos autores, produzidos no âmbito

A existência desse ambiente favorável foi confirmada pela recente proposição do PL n. 4.468/2020, de autoria da Senadora Daniella Ribeiro, e que teve origem, como mostra sua Justificação, em proposta apresentada por Helene Taveira Torres, Selma Maria Ferreira Lemes e Priscila Faricelli de Mendonça.⁸

O novo PL pretende criar uma arbitragem especial tributária para – no curso da fiscalização e, portanto, antes da formalização do lançamento – prevenir conflitos mediante solução de controvérsias sobre matérias de fato⁹ (art. 1º). Além disso, a arbitragem especial tributária do novo PL tem por objetivo solucionar conflitos anteriormente à constituição do crédito tributário nas hipóteses de “consultas que envolvam questões fáticas e sua qualificação jurídica” (art. 12). E pode servir de meio, ainda, para quantificação de crédito do sujeito passivo da obrigação tributária decorrente de decisão judicial transitada em julgado e não liquidado judicialmente (art. 12).¹⁰

Apesar de a Justificação do novo PL afirmar que ele contempla “um procedimento diferenciado daquele previsto na Lei n. 9.307/96, diante da especificidade da medida, assim como em vista dos necessários ajustes em decorrência da particularidade da relação fisco e contribuinte, que foram adaptados para o sucesso do instituto”, a justificação também explicita que o procedimento arbitral especial entre a administração tributária e o sujeito passivo da obrigação tributária terá lugar nas “câmaras arbitrais institucionais já existentes

do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP e publicados na coluna Pauta Fiscal do *Jota*. Por isso, não será objeto de análise específica neste artigo.

- 8 SENADO FEDERAL. Projeto de Lei n. 4.468, de 2020. Brasília, 2020a. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/144536>. Acesso em: 16 out. 2020.
- 9 A justificação do PL salienta que: “O espaço da arbitragem, como medida de decisão de conflitos preventiva do lançamento tributário, é de expressivo alcance. Basta pensar naqueles casos que implicam inversão do ônus da prova, por presunções e similares, nas hipóteses de bases de cálculo presumidas ou dependentes de arbitramento, como ‘preço de mercado’, ‘valor venal’, ‘valor da terra nua’, pautas de valores, definição de preços de transferência, qualificações de intangíveis, hipóteses de cabimento de analogia e equidade etc. Deixar para o processo administrativo ou judicial esta tarefa somente prejudica todo o sistema de resolução de conflitos, além de onerar as partes, com expectativas de passivos ou ativos que somente após longos embates chega-se a uma solução, nem sempre adequada” (SENADO FEDERAL. Projeto de Lei n. 4.468, de 2020. Brasília, 2020b, p. 11. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8886181&t-s=1600369695007&disposition=inline>. Acesso em: 16 out. 2020).
- 10 Nesta última hipótese, pode-se dizer que há arbitramento, e não arbitragem. Por isso, ela não será objeto de maiores comentários neste artigo.

e atuantes (inclusive em arbitragens envolvendo o poder público)”.¹¹ E a semelhança entre tal procedimento e aquele previsto na Lei n. 9.307/96 (LA) é grande, como evidenciam as disposições (e o próprio nome) do novo PL.

Logo, é de arbitragem que trata o novo PL, ainda que de uma arbitragem um pouco diferente daquela disciplinada pela LA. A essência da mencionada arbitragem especial tributária pode ser resumida do seguinte modo: espera-se que ela “possa prevenir controvérsias tributárias, para evitar questionamentos antes mesmo dos lançamentos tributários e aplicações de multas”.¹²

Os modelos de arbitragem tributária do PL n. 4.257/2019 e do PL n. 4.468/2020 estão limitados, assim, a hipóteses restritas e distintas. Em ambos os casos, a cautela relacionada à constituição do crédito tributário norteia as suas disposições, porém em momentos diametralmente opostos: o primeiro e mais antigo envolve litígios que digam respeito a crédito tributário já constituído (isto é, o foco é o momento pós-constituição do crédito tributário) e desde que garantido o juízo; o segundo está voltado à prevenção de controvérsias tributárias, antes da constituição do crédito tributário (ou seja, o momento é de pré-constituição do crédito tributário).

É clara a intenção de testar o instituto da arbitragem na seara tributária e de dar passos mais comedidos para tentar desenvolver, gradualmente, um cenário multiportas de solução de disputas tributárias, sem provocar uma forte reação contrária.

Ressalte-se, contudo, que os PLs abrangem situações que não podem ser vistas como excludentes, mas sim como complementares.¹³ Uma arbitragem tributária mais ampla, que conjugasse as disposições dos dois PLs, e até as ampliasse, constituiria algo próximo de um modelo ideal: promoveria maior justiça fiscal e, certamente, impulsionaria o desenvolvimento do instituto de modo mais contundente.

Essas e outras questões sobre os PLs serão, porém, abordadas de forma pormenorizada em futuro artigo dos autores. O que se pretende aqui é indicar

11 SENADO FEDERAL. Projeto de Lei n. 4.468, de 2020. Brasília, 2020b, p. 13. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8886181&ts=1600369695007&-disposition=inline>. Acesso em: 16 out. 2020.

12 Ibid.

13 OKUMA, Alessandra. A importância da arbitragem tributária. *Conjur*, 25 set. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-set-25/alessandra-okuma-importancia-arbitragem-tributaria>. Acesso em: 17 out. 2020.

alguns pontos importantes do PL n. 4.468/2020 (a saber: momento e limites da arbitragem tributária, matérias arbitráveis e regras de aplicação subsidiária), de modo a chamar a atenção para as iniciativas meritórias nele contidas e, ao mesmo tempo, demonstrar a necessidade de revisão de alguns de seus dispositivos, tudo com a finalidade de apresentar subsídios à construção de uma arbitragem tributária factível – ainda que não ideal – no país.

Nesse sentido, é certamente digna de elogios a preocupação do PL n. 4.468/2020 com a prevenção de controvérsias tributárias. Trata-se de objetivo que está em consonância com a natureza jurídica da própria arbitragem.

Tal natureza jurídica foi – e continua a ser – objeto de grande celeuma doutrinária. Há, em resumo, quatro correntes principais sobre o tema: (i) a corrente privatista ou contratualista vê na arbitragem um negócio jurídico contratual mediante o qual as partes se comprometem a aceitar a solução dada à controvérsia pelo árbitro, que disporia de poderes contratuais, e não jurisdicionais; (ii) a corrente publicista ou jurisdicionalista revisita e atualiza o conceito de jurisdição e entende que, assim como os juízes estatais, os árbitros exercem jurisdição e sua decisão substitui definitivamente a vontade das partes; (iii) a corrente intermediária ou mista concilia as correntes anteriores e assinala que a origem da arbitragem é contratual e seu conteúdo, jurisdicional; e (iv) a corrente autônoma sustenta que a arbitragem não é contratual, jurisdicional ou mista, mas sim autônoma, desenvolvendo-se com base nas suas próprias regras, sem ligação com o sistema jurídico nacional.¹⁴

O entendimento doutrinário que tem prevalecido no Brasil salienta que o árbitro exerce jurisdição. Como diz Fredie Didier Jr. sobre a arbitragem: “é propriamente jurisdição, exercida por particulares, com autorização do Estado e como consequência do exercício do direito fundamental de autorregramento (autonomia privada)”.¹⁵

A releitura e atualização do conceito de jurisdição efetuada pela teoria publicista ou jurisdicionalista mostra que a atividade do árbitro tem natureza jurisdicional, na medida em que

14 MEGNA, Bruno Lopes. *Arbitragem e Administração Pública: fundamentos teóricos e soluções práticas*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 44-48; e FICHTNER, José Antonio; MANNHEIMER, Sergio Nelson; MONTEIRO, André Luiz. *Teoria geral da arbitragem*. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 34-45.

15 DIDIER JR., Fredie. *Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento*. 22. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Juspodivm, 2020, v. 1, p. 217-218.

(i) a jurisdição não é mais monopólio estatal; (ii) a lei pode legitimamente delegar o exercício da função pública jurisdicional a árbitros quando compatível com a Constituição; (iii) a arbitragem detém as mesmas características da jurisdição estatal; (iv) a sentença arbitral adquire a qualidade de coisa julgada; (v) a sentença arbitral produz os mesmos efeitos da sentença judicial; (vi) a sentença arbitral doméstica independe de homologação judicial; e (vii) a decisão arbitral não está sujeita a revisão de fundo pelo Poder Judiciário.¹⁶

Na jurisprudência, a posição é a mesma. A edição n. 122 (*Da Arbitragem*) da *Jurisprudência em Teses* do Superior Tribunal de Justiça (STJ), composta por acórdãos daquele tribunal publicados até 22 de março de 2019, revela, no tema n. 9, que é pacífico no STJ o entendimento de que: “A atividade desenvolvida no âmbito da arbitragem possui natureza jurisdicional, o que torna possível a existência de conflito de competência entre os juízos estatal e arbitral, cabendo ao Superior Tribunal de Justiça – STJ o seu julgamento”.¹⁷

A natureza jurisdicional da arbitragem evidencia que o juízo arbitral envolve um processo, no qual há exercício do direito de ação pelo autor (requerente) e exercício do direito de defesa pelo réu (requerido).¹⁸ “Tanto quanto o

16 FICHTNER, José Antonio; MANNHEIMER, Sergio Nelson; MONTEIRO, André Luiz. *Teoria geral da arbitragem*. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 47. No mesmo sentido, Paulo Magalhães Nasser aduz que há exercício de jurisdição na arbitragem, uma vez que esta última (i) é incentivada pelo art. 3º, § 1º, do CPC/2015; (ii) está sujeita aos princípios constitucionais que regem a resolução de conflitos no Estado Democrático de Direito; (iii) tem aptidão para criar título executivo judicial, assim como a sentença judicial; e (iv) está apta a formar coisa julgada material (NASSER, Paulo Magalhães. *Vinculações arbitrais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 24).

17 SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Jurisprudência em Teses*, Brasília, ed. 122, 5 abr. 2019, p. 4. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/jurisprudencia/tematica/download/JT/JT_Ramos_ed.1.pdf. Acesso em: 17 out. 2020. No ano de 2020, isso foi confirmado, por exemplo, pelo acórdão oriundo do julgamento do REsp n. 1.735.538/SP, Terceira Turma do STJ, Rel. Min. Marco Aurélio Bellizze, j. 06.10.2020. Após transcrever o art. 31 da LA (“A sentença arbitral produz, entre as partes e seus sucessores, os mesmos efeitos da sentença proferida pelos órgãos do Poder Judiciário e, sendo condenatória, constitui título executivo”), o voto vencedor afirma o seguinte: “Sobressai evidente o propósito legislativo de a tudo equiparar, mormente em relação aos efeitos, a sentença arbitral à sentença judicial, o que decorre, naturalmente, do reconhecimento de que a atividade desenvolvida no âmbito da arbitragem possui a natureza jurisdicional, conforme já reconheceu a Segunda Seção do STJ, por reiteradas vezes (ut CC 111.230/DF, Rel. Ministra Nancy Andrighi, Segunda Seção, julgado em 08.05.2013, *DJe* 03.04.2014; CC 14.6.939/PA, Rel. Ministro Marco Aurélio Bellizze, Segunda Seção, julgado em 23.11.2016, *DJe* 30.11.2016)”.

18 Evidentemente, isso não significa que o processo estatal e o processo arbitral devam ser idênticos. No referido julgamento do REsp n. 1.735.538/SP, o voto vencedor do Min. Marco

processo estatal”, explicitam Cândido Rangel Dinamarco e Bruno Vasconcelos Carrilho Lopes,

tudo quanto no arbitral se faz visa à oferta de uma tutela jurisdicional ou, por outras palavras, de acesso à justiça. E, por ser um processo e nele se exercer a jurisdição, a arbitragem está sujeita aos superiores ditames do direito processual constitucional, sem cuja observância nenhuma decisão arbitral seria legítima, nem a própria inclusão da arbitragem entre os meios de solução de conflitos.¹⁹

De fato, como mostra Ada Pellegrini Grinover,

a leitura atual do princípio constitucional de acesso à justiça (“a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” – Const., art. 5º, inc. XXXV) é hoje compreensiva da justiça arbitral e da conciliativa, incluídas no amplo quadro da política judiciária e consideradas como espécies de exercício jurisdicional.²⁰

Essa visão atualizada do princípio constitucional de acesso à justiça foi reiterada pelo art. 3º do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015).²⁰ Se o *caput* desse dispositivo contém a ratificação do princípio, o § 1º alude expressamente

Aurélio Bellizze destacou este ponto: “Não se olvida, tampouco se afastam as vantagens de se traçar um paralelo entre o processo judicial e a arbitragem, notadamente por tratarem efetivamente de ramos do direito processual. Desse modo, natural que do processo judicial se extraiam as principais noções e, muitas vezes, elementos seguros para solver relevantes indagações surgidas no âmbito da arbitragem, de forma a conceder às partes tratamento isonômico e a propiciar-lhes o pleno contraditório e a ampla defesa. Por consectário, vislumbra-se, em certa medida, a salutar harmonia dos institutos processuais incidentes no processo judicial com aqueles aplicáveis à arbitragem. Essa circunstância, todavia, não autoriza o intérprete a compreender que a arbitragem – regida por princípios próprios – deva observar necessária e detidamente os regramentos disciplinadores do processo judicial, sob pena de desnaturar esse importante modo de heterocomposição”.

19 DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. *Teoria geral do novo processo civil*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 150-151.

20 GRINOVER, Ada Pellegrini. *Ensaio sobre a processualidade*: fundamentos para uma nova teoria geral do processo. Brasília: Gazeta Jurídica, 2018, p. 62. O Supremo Tribunal Federal (STF) teve grande participação nessa releitura do princípio constitucional de acesso à justiça. Tal tribunal apreciou, e reconheceu, a constitucionalidade da LA – especificamente, sua compatibilidade com o art. 5º, XXXV, da CF/88 – no julgamento da Sentença Estrangeira n. 5.206 (Agravo Regimental), Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 12.12.2001, DJ 30.04.2004. A partir de então, reconhecida a compatibilidade da citada lei com a destacada norma constitucional, isso significou, na visão do STF, uma “feição menos reducionista ao direito fundamental à proteção efetiva do Poder Judiciário” (MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 435).

à permissão à arbitragem, na forma da lei. “Isso demonstra”, nas palavras de Paulo Magalhães Nasser, “que a própria lei processual trata a arbitragem como uma alternativa concreta à jurisdição estatal, como método adequado à resolução de certos conflitos, inclusive quando reitera no texto legal o amplo acesso à jurisdição para tutelar ameaça ou lesão a direitos”.²²

O art. 3º do CPC/2015 reconhece, assim, que o amplo acesso à jurisdição para tutelar ameaça ou lesão a direitos diz respeito não apenas à jurisdição estatal, mas também à jurisdição arbitral. Equiparada a sentença arbitral à sentença judicial (art. 31 da LA), isso significa que, seja na jurisdição estatal, seja na jurisdição arbitral, a tutela da ameaça ou da lesão a direitos pode se dar por meio de sentença meramente declaratória, constitutiva (positiva ou negativa) ou condenatória.²³

Para os fins deste artigo, importa destacar a sentença meramente declaratória, que se destina a eliminar uma dúvida objetiva a respeito de determinada situação jurídica (o autor se limita a pedir uma declaração jurisdicional acerca da existência, inexistência ou modo de ser de determinada situação ou relação jurídica, ou a respeito da autenticidade ou da falsidade de um documento).²⁴

No âmbito da arbitragem, os árbitros podem outorgar tutela jurisdicional plena na forma de sentença arbitral declaratória; “a realização do direito material de quem tem razão se exaure com a prolação de sentença de mérito, não havendo necessidade de uma fase posterior de execução forçada da decisão”.²⁵

21 “Art. 3º Não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito. § 1º É permitida a arbitragem, na forma da lei. § 2º O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos. § 3º A conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juizes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial.”

22 NASSER, Paulo Magalhães. *Vinculações arbitrais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 24.

23 DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. *Teoria geral do novo processo civil*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 152.

24 WAMBIER, Luiz Rodrigues; TALAMINI, Eduardo. *Curso avançado de processo civil: teoria geral do processo*. 19. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, v. 1, p. 252.

25 FICHTNER, José Antonio; MANNHEIMER, Sergio Nelson; MONTEIRO, André Luiz. *Teoria geral da arbitragem*. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 19. Tais autores esclarecem, na referida página de sua obra, que o mesmo pode ser dito quanto às sentenças arbitrais constitutivas. Ainda na mesma página, e quanto à sentença arbitral condenatória, “a tutela jurisdicional plena somente será alcançada com o cumprimento espontâneo da sentença arbitral pelo vencido ou com a colaboração do Poder Judiciário na fase de execução do julgado arbitral”.

Na seara da arbitragem especial tributária, na forma do PL n. 4.468/2020, será uma sentença arbitral declaratória – buscada para tutelar ameaça a direito, tal como autorizado pelo art. 5º, XXXV, da Constituição Federal de 1988 (CF/1988) e pelo art. 3º do CPC/2015, de modo a eliminar dúvida objetiva a respeito de determinada relação jurídica tributária – que irá prevenir a ocorrência de controvérsia tributária, antes da constituição do respectivo crédito.

Não se pode esquecer que o art. 5º, XXXV, da CF/1988 e o art. 3º do CPC/2015 pressupõem a efetividade da tutela jurisdicional – inclusive da jurisdição arbitral – em relação a lesão ou ameaça a direito. Ou seja: a existência de ameaça a direito, de um litígio latente ou potencial,²⁶ seria suficiente para autorizar, com base nas normas de que se cuida, a instauração de arbitragem especial tributária para prevenir a ocorrência de disputas tributárias.

Porém, será que é realmente possível isolar o momento da arbitragem especial tributária para controvérsias delimitadas, sem a constituição prévia do crédito tributário? O que será necessário para tanto? Será que essa parcela não será pouco para a amplitude de discussões atuais entre a administração tributária e o sujeito passivo da obrigação tributária?

Esse isolamento quanto ao momento da arbitragem especial tributária não apenas parece ser pouco recomendável, mas também é de difícil contorno prático e atratividade às partes, porque a administração tributária se preocupa, com razão, com a decadência e a prescrição. E a arbitragem do PL n. 4.468/2020 não afeta esses institutos, como não poderia deixar de ser em razão da trava estipulada pelo art. 146 da CF/1988.

Ou seja, o desafio quanto ao momento da arbitragem é real e muito difícil de ser contornado, a despeito dos esforços do citado PL – e também do PL n. 4.257/2019 –, já que, em ambos os casos, o que se tem são projetos de lei ordinária.

Também é digna de nota a vedação, contida no art. 2º, II, do PL n. 4.468/2020, de discussão sobre lei em tese em arbitragem especial tributária. Tal discussão implicaria a inexistência de demonstração de efeito

26 Nesse ponto, os autores agradecem ao Instituto Brasileiro de Arbitragem e Transação Tributárias (IBATT) pela possibilidade de participação em preciosas discussões sobre o tema. A posição de Júlia de Menezes Nogueira nessas discussões foi de fundamental importância para a conclusão exposta neste parágrafo.

concreto e direto suportado pelo sujeito passivo da obrigação tributária em decorrência de determinada norma. Sem essa demonstração, não haveria, efetivamente, delimitação da controvérsia a ser dirimida no bojo da arbitragem.

Outra questão importante abrange os limites das matérias arbitráveis. A proibição de “discussão sobre constitucionalidade de normas jurídicas” fixada pelo art. 2º, I, do mencionado PL merece ser revista. O direito tributário brasileiro tem forte matriz constitucional, e descartar de antemão a possibilidade de discussão constitucional na arbitragem especial tributária implicaria enfraquecer a tutela jurisdicional ínsita ao juízo arbitral, reduzindo sua eficácia na prevenção de conflitos tributários.

Não se quer dizer com isso, é claro, que o juízo arbitral deveria exercer o controle concentrado ou abstrato de constitucionalidade. Consoante o art. 97 da CF/1988 (“Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público”), tal controle somente pode ser exercido pelo Poder Judiciário.

Em relação ao controle difuso ou concreto de constitucionalidade, porém, a questão é diferente. Como destacam Gustavo Justino de Oliveira e Felipe Faiwichow Estefam, uma vez que a atividade do árbitro é de cunho jurisdicional, não pode ele “ignorar a supremacia da Constituição e permitir que a sua decisão seja construída a partir de leis ou atos normativos eivados de inconstitucionalidade”. Segundo esses autores, “a incorporação de preceitos tidos por inconstitucionais equivaleria a aceitar a alteração de preceito constitucional por norma infraconstitucional”.²⁷

Como o art. 97 da CF/1988 e os arts. 948 e 949 do CPC/2015²⁸ obstam ao árbitro a declaração incidental de inconstitucionalidade de uma norma – porque essa declaração exige pronunciamento específico de um órgão colegiado estatal,

27 OLIVEIRA, Gustavo Justino de; ESTEFAM, Felipe Faiwichow. *Curso prático de arbitragem e Administração Pública*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 138.

28 “Art. 948. Arguida, em controle difuso, a inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo do poder público, o relator, após ouvir o Ministério Público e as partes, submeterá a questão à turma ou à câmara à qual competir o conhecimento do processo. Art. 949. Se a arguição for: I – rejeitada, prosseguirá o julgamento; II – acolhida, a questão será submetida ao plenário do tribunal ou ao seu órgão especial, onde houver. Parágrafo único. Os órgãos fracionários dos tribunais não submeterão ao plenário ou ao órgão especial a arguição de inconstitucionalidade quando já houver pronunciamento destes ou do plenário do Supremo Tribunal Federal sobre a questão.”

respeitada a regra da reserva de plenário²⁹ –, uma solução seria a de reconhecer que o árbitro não é titular da competência de efetuar tal declaração, mas sim de afastar a aplicação de leis e atos normativos inconstitucionais.³⁰

Afinal, como se lê no art. 4º, § 3º, do PL n. 4.468/2020: “O árbitro é juiz de fato e de direito e do laudo arbitral proferido não cabe homologação ou recurso ao Poder Judiciário”.³¹ Se um órgão julgador de primeira instância do Poder Judiciário, um juiz de fato e de direito, pode afastar a aplicação de um ato normativo por entendê-lo incompatível com a CF/88, a mesma competência pode e deve ser reconhecida ao árbitro no bojo da arbitragem especial tributária, de modo a conferir coerência ao sistema, evitar o enfraquecimento da tutela jurisdicional arbitral tributária e acentuar sua eficácia na prevenção de litígios tributários.

Aliás, a coerência do sistema também recomenda que o art. 13 do PL n. 4.468/2020 seja revisitado. De acordo com esse dispositivo: “Aplica-se subsidiariamente, no que couber, o disposto na Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020”.

A aplicação subsidiária da Lei n. 13.988/2020 – a lei que rege a transação resolutiva de litígios relativos à cobrança de créditos da Fazenda Pública federal, de natureza tributária ou não tributária – à arbitragem especial tributária somente pode ser entendida como uma tentativa de afastar esta última do regime da LA.

Mas essa é uma tentativa que não parece adequada e que pode prejudicar a instauração e a consolidação da arbitragem tributária no país. Como se viu, é de arbitragem que trata o PL n. 4.468/2020, uma arbitragem que não é idêntica àquela disciplinada pela LA (até em razão das peculiaridades do direito tributário). Isso é demonstrado pelo próprio nome, pela justificação e pelos dispositivos do citado PL. Sendo assim, a coerência do sistema demanda a aplicação subsidiária da LA à arbitragem especial tributária, de modo que toda a construção doutrinária e jurisprudencial que diz respeito à LA – claramente levada

29 ABOUD, Georges. *Processo constitucional brasileiro*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 956.

30 OLIVEIRA, Gustavo Justino de; ESTEFAM, Felipe Faiwichow. *Curso prático de arbitragem e Administração Pública*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 139.

31 O que é praticamente uma transcrição do art. 18 da LA – “O árbitro é juiz de fato e de direito, e a sentença que proferir não fica sujeita a recurso ou a homologação pelo Poder Judiciário”.

em consideração no desenho do referido PL – possa facilitar a efetiva criação e consolidação da tutela arbitral tributária.

Além disso, a aplicação subsidiária das regras de um método autocompositivo de solução de conflitos³² como a transação da Lei n. 13.988/2020 a um método heterocompositivo de resolução de disputas³³ como a arbitragem especial tributária tem o potencial de criar complexidades que não são desejáveis no nascimento da arbitragem tributária. Por exemplo: somente poderiam ser objeto de arbitragem especial tributária aquelas hipóteses de prevenção de disputas que digam respeito a conflitos que podem ser transacionados (contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e contencioso tributário de pequeno valor – arts. 16 a 27 da Lei n. 13.988/2020)? Ou os conflitos que podem ser transacionados constituem hipóteses nas quais não seria cabível a arbitragem especial tributária?

Quanto aos contribuintes com transação rescindida e que não podem, pelo prazo de dois anos a contar da data da rescisão da transação, celebrar nova transação (art. 4º, § 4º, da Lei n. 13.988/2020), a eles também seria vedada a via da arbitragem especial tributária? Mas, se assim for, esse entendimento não implicaria ofensa ao art. 5º, XXXV, da CF/1988 e ao art. 3º do CPC/2015?

E o que fazer em relação ao devedor contumaz? Essa espécie de devedor não pode, na forma da lei (ainda não editada), transacionar (art. 5º, III, da Lei n. 13.988/2020). Será que ele também não poderia participar de arbitragem especial tributária? Não haveria, novamente, violação ao art. 5º, XXXV, da CF/1988 e ao art. 3º do CPC/2015?

Essas são algumas das iniciativas que merecem elogios e alguns dos pontos que demandam maior reflexão no PL n. 4.468/2020. É necessário maior debate público sobre o tema, que será, inclusive, abordado em futuro artigo dos autores, sempre com a finalidade de contribuir para o aperfeiçoamento do desenho normativo da arbitragem tributária que se pretende criar no Brasil.

32 Um método autocompositivo de solução de conflitos envolve apenas as partes interessadas (podendo haver participação de um terceiro facilitador, como se dá na conciliação e na mediação, ou não, como se dá na transação), sem que haja delegação da solução do conflito a um terceiro.

33 Um método heterocompositivo de solução de conflitos implica a solução do litígio por um terceiro imparcial (o árbitro ou o juiz), cuja decisão é imposta às partes.

18. Um olhar para a arbitragem tributária: comparativo das propostas no Senado Federal, provocações e sugestões – Comparação, sugestões e provocações aos Projetos de Lei n. 4.257/2019 e 4.468/2020

Tathiane Piscitelli

Andréa Mascitto

André Luiz Fonseca Fernandes

O artigo a seguir contém uma abordagem mais detalhada e atual (agosto de 2021) dos principais pontos que vêm sendo identificados como fundamentais para a construção de um bom sistema arbitral tributário no país.¹

Assim é que são analisados: (i) as diversas correntes sobre o instrumento normativo a ser utilizado para criação do instituto; (ii) o momento no qual a disputa poderia ser levada à seara arbitral tributária; (iii) a arbitrabilidade objetiva tributária; (iv) o controle judicial da decisão arbitral tributária; (v) a formalização da opção pela via arbitral tributária; (vi) a legislação subsidiária aplicável ao mecanismo arbitral tributário; e (vii) algumas questões conexas às anteriores.

Diversas sugestões de aperfeiçoamento dos modelos legislativos dos Projetos de Lei (PLs) n. 4.257/2019 e 4.468/2020 permeiam a análise, com o objetivo de melhorar o acesso à justiça tributária no país, e uma delas chama particular atenção: o art. 2º I, do PL n. 4.468/2020 veda a discussão de constitucionalidade de normas jurídicas na arbitragem especial tributária nele disciplinada. Para os autores, essa vedação deveria ser reavaliada.

O texto sustenta que a natureza da atividade que terá lugar no processo arbitral do referido PL é jurisdicional. Isso não autoriza, é claro, o juízo arbitral a exercer controle concentrado ou abstrato de constitucionalidade; cabe apenas ao Judiciário fazê-lo (art. 97 da Constituição²).

1 Este texto foi publicado na *Revista Direito Tributário Atual (RDТА)*, São Paulo: IBDT, n. 48, 2º quadrimestre de 2021.

2 “Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.”

Mas e o controle difuso ou concreto de constitucionalidade? Seria ele vedado no âmbito da arbitragem especial tributária? A resposta dos autores é a de que, por exercer o árbitro atividade jurisdicional, não se poderia conceber que uma sentença arbitral estivesse fundada em atos normativos inconstitucionais. Caberia ao árbitro, nessa situação, afastar a aplicação das normas inválidas.

O assunto merece ser revisitado pelo Congresso Nacional durante a tramitação do citado PL,³ pois envolve a coerência no relacionamento entre o sistema arbitral e o sistema judicial no campo tributário, os limites da tutela jurisdicional arbitral e seu grau de eficácia na prevenção de litígios tributários.

Introdução

A arbitragem é método heterocompositivo de resolução de conflitos genericamente disciplinado na Lei n. 9.307/96 (Lei de Arbitragem – LA). Os debates sobre a utilização do instituto em matéria tributária se intensificaram a partir de 2015, com a inclusão, no art. 1º, da possibilidade de arbitragem com a Administração Pública. A discussão, todavia, insere-se em uma perspectiva mais ampla, que envolve a utilização de métodos alternativos, ou adequados, de resolução de disputa em matéria tributária.

Especificamente em relação à arbitragem, há dois PLs em tramitação no Senado Federal que preveem modelos diversos de aplicação do instituto em matéria tributária: os PLs n. 4.257/2019 e 4.468/2020. O objetivo deste artigo é comparar, de forma objetiva, alguns dos principais aspectos dessas iniciativas, de modo a apresentar provocações e sugestões que colaborem para o debate das propostas e para a efetiva implementação do instituto no Brasil. Para tanto, algumas considerações introdutórias são necessárias.

O PL n. 4.257/2019⁴ foi apresentado pelo Senador Antonio Anastasia (PSDB –MG) e institui a arbitragem tributária via alteração da Lei de Execuções Fiscais (LEF – Lei n. 6.830/80), com recorte temporal pós-constituição da relação jurídica tributária e garantia da dívida, além da referência aos requisitos da

3 Os autores sugerem, inclusive, uma modificação na redação do art. 2º, I, do PL n. 4.468/2020, de modo que seja expressamente autorizado o exercício, pelo árbitro, do controle difuso ou concreto de constitucionalidade.

4 SENADO FEDERAL. Parecer (SF) n. 82, de 2019. Brasília, 2019a. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8028147&ts=1624912168155&disposition=inline>. Acesso em: 11 jun. 2021.

LA. Já o PL n. 4.468/2020,⁵ apresentado pela Senadora Daniella Ribeiro (PP-PB), traz a figura da arbitragem especial tributária, possível de ser realizada antes mesmo da constituição da relação jurídica tributária, ou seja, em momento diametralmente oposto àquele previsto no PL n. 4.257/2019. O foco da arbitragem nesse modelo seria o de prevenir conflitos mediante solução de controvérsias sobre matérias de fato, podendo servir ainda para quantificação de crédito do sujeito passivo decorrente de decisão judicial transitada em julgado e não liquidado judicialmente.

A análise detalhada dos PLs depende da avaliação de aspectos formais e materiais neles contidos, que podem conferir maior ou menor força ao instituto da arbitragem. A avaliação desses pontos se dará nas seções a seguir, divididas pelos tópicos que julgamos essenciais para o enfrentamento do tema e a evolução do instituto no Brasil. Tais tópicos passam pela definição do instrumento legislativo adequado, os limites materiais da arbitragem e o momento de realização do procedimento, entre outros aspectos. A última seção trata de peculiaridades específicas de ambos os projetos, com a apresentação das respectivas sugestões, e conclui o texto. As ideias aqui delineadas partem do pressuposto de que o debate público ainda no curso do processo legislativo é salutar para a aprovação de normas mais coerentes e adequadas ao ordenamento jurídico nacional.

1. Instrumento adequado para criação da arbitragem tributária

O primeiro ponto de atenção na análise dos mencionados PLs se refere ao instrumento legislativo escolhido para a criação da arbitragem tributária no Brasil. Trata-se, naturalmente, de questão formal que pode ter impacto relevante na constitucionalidade do instituto. Em ambos os casos, estamos diante de projetos de leis ordinárias.

Como brevemente tratado nas linhas anteriores, o PL n. 4.257/2019 promove alterações na LEF e insere a arbitragem naquele contexto processual específico. Já o PL n. 4.468/2020 realiza poucas alterações na Lei n. 9.430/96 e pretende instituir regime autônomo, desvinculado tanto do regime geral da arbitragem particular e administrativa (LA) quanto do processo de execução

5 SENADO FEDERAL. Projeto de Lei n. 4.468, de 2020. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/144536>. Acesso em: 11 jun. 2021.

fiscal. A escolha do instrumento legislativo para a criação do instituto não é trivial e há diversas correntes doutrinárias sobre o tema.⁶

Inicialmente, há quem condicione a criação da arbitragem tributária à previsão do instituto em lei complementar. Tal exigência estaria relacionada com a imprescindibilidade de alteração do Código Tributário Nacional (CTN) nos arts. 151 e 156, que disciplinam, respectivamente, hipóteses de suspensão da exigibilidade e extinção do crédito tributário. Trata-se de prever, com precisão, o impacto que a arbitragem tributária teria quanto à relação jurídica tributária, observando o papel e a função das normas gerais para tanto, nos termos do art. 146, III, da Constituição, especialmente a alínea *b*. A partir da adequação do CTN, lei ordinária nacional ou mesmo lei ordinária específica de cada ente da Federação poderia regular o processo arbitral tributário.

A segunda corrente sustenta, a seu turno, que a arbitragem tributária poderia ser criada e disciplinada por lei ordinária nacional específica, com fundamento no art. 22, I, da Constituição, que delega competência para a União disciplinar matérias de direito processual; ou mesmo por lei ordinária própria de cada ente da Federação, nos termos do art. 24, XI e § 3º, da Constituição, que prevê a possibilidade de os Estados instituírem normas gerais sobre “procedimentos em matéria processual” na ausência da lei federal.⁷ Em ambos os

6 PISCITELLI, Tathiane. Arbitragem no direito tributário: uma demanda do Estado Democrático de Direito. In: PISCITELLI, Tathiane *et al.* (org.). *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 193-194; e MASCITTO, Andréa. Requisitos institucionais para a arbitragem entre Fisco e contribuintes no Brasil: necessidade de norma geral. In: PISCITELLI, Tathiane *et al.* (org.). *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 139-147.

7 Como exemplar desse movimento, cite-se o PL n. 531/2020, que pretende instituir a arbitragem em matéria tributária no Estado do Mato Grosso (ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO MATO GROSSO. Projeto de Lei n. 531/2020. Cuiabá, 2020. Disponível em: <https://www.al.mt.gov.br/proposicao/cpdoc/80652/visualizar>. Acesso em: 28 jun. 2021). A iniciativa funda-se no entendimento de que lei ordinária específica de cada ente da Federação poderia criar e disciplinar a via arbitral tributária. Há, contudo, dúvidas relativas à constitucionalidade de tal expediente. Sobre o tema, Leonardo Varella Giannetti afirma que: “os Estados e Municípios não possuem competência para criar e estabelecer um regime jurídico de arbitragem tributária totalmente novo. Esses entes da federação deverão partir da legislação federal existente para, então, estabelecer algumas regras procedimentais, tal qual autoriza o art. 24, XI, da Constituição Federal” (GIANNETTI, Leonardo Varella. *Arbitragem no direito tributário brasileiro: possibilidade e procedimentos*. 2017. 390 f. Tese [Doutorado em Direito] – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC Minas, Belo Horizonte, 2017, f. 205. Disponível em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLVa_1.pdf. Acesso em: 28 jun. 2021).

casos, defende-se que, ou cabe à lei ordinária regular inteiramente a matéria, ou cabe a essa espécie legislativa regulá-la parcialmente e adotar, em relação aos pontos não especificamente abordados, as disposições da LA. Parte-se da premissa de que é dispensável lei complementar nacional prévia para tratar das questões mencionadas, e isso se dá por, pelo menos, duas razões.

Em primeiro lugar, o entendimento segundo o qual a lei complementar é dispensável em casos como esses foi o que prevaleceu no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 2.405/RS.⁸ Nos termos do voto vencedor do Ministro Relator Alexandre de Moraes, “a Constituição Federal não reservou à lei complementar o tratamento das modalidades de extinção e suspensão dos créditos tributários, à exceção da prescrição e decadência, previstos no art. 146, III, b, da CF”.

Por outro lado, alega-se que seria possível a inclusão, em lei ordinária, de norma que equipare o regime jurídico e as soluções por ela dadas ao processo arbitral tributário aos institutos (e respectivos efeitos) previstos no CTN. Aliás, teria sido esse o caminho adotado pelo legislador no art. 45 da Lei n. 13.140/2015 (Lei de Mediação – LM), que equipara a submissão do litígio à composição extrajudicial à hipótese do art. 151, III, do CTN, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.⁹

Por fim, há uma última corrente que afirma ser desnecessária lei específica, podendo a arbitragem tributária ser criada por ato administrativo infralegal, com fundamento único na LA.

Como fica claro, entre as várias orientações possíveis, os PLs em análise optaram pela segunda corrente, ou seja, para os autores das iniciativas legislativas, a arbitragem tributária não dependeria de lei complementar para ser validamente criada. Há uma diferença, no entanto, na natureza da lei ordinária que se pretende criar com cada qual: enquanto o PL n. 4.257/2019 segue o caminho da lei ordinária nacional específica, obrigando a todos em todo o território nacional por meio de alterações na LEF, o PL n. 4.468/2020 escolhe a via

8 ADI n. 2.405/RS, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. 20.09.2019, *DJe*-215 divulg. 02.10.2019, public. 03.10.2019.

9 Lei n. 13.140/2015, art. 45: “No caso de determinação e exigência de créditos tributários da União cujo sujeito passivo seja órgão ou entidade de direito público da administração pública federal, a submissão do litígio à composição extrajudicial pela Advocacia-Geral da União é considerada reclamação, para fins do disposto no inciso III do art. 151 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”.

da lei ordinária federal específica, com modificações e referências à aplicação de outras normas federais, como as Leis n. 9.430/96 e 13.988/2020.

De nossa perspectiva, a escolha pela lei ordinária é acertada, ainda que seja possível e adequado defender a necessidade de alteração do CTN. Em verdade, a inserção do instituto da arbitragem em dispositivos do Código resultaria em maior segurança jurídica aos contribuintes e à Fazenda Pública, que não teriam de se valer de interpretações extensivas ou por analogia para ver contemplado o citado mecanismo de solução de disputa entre as formas de suspensão da exigibilidade ou de extinção do crédito tributário.

Ainda assim, caso nos concentremos na escolha legislativa já feita e em tramitação no Congresso, parece-nos que a lei de caráter nacional constitui o melhor caminho para conferir maior uniformidade ao procedimento que, então, poderia passar a ser regulamentado no âmbito infralegal, por ato administrativo dos diferentes entes e em todos os níveis: federal, estadual, municipal e distrital.

2. Momento da arbitragem tributária e questões conexas

O segundo ponto de atenção em relação aos PLs analisados diz respeito ao momento em que seria possível a solução de disputas, por meio de arbitragem tributária, entre o Fisco e o sujeito passivo da relação jurídica tributária. Essa questão não está de todo dissociada da primeira, já que a criação do instituto por lei ordinária, e sem a modificação do CTN por lei complementar, justifica a eleição de um escopo mais restrito e delimitado a um momento em que a relação jurídica tributária já esteja constituída e garantida, ou então em que nem mesmo esteja constituída.

Como mencionado, o PL n. 4.257/2019 prevê a arbitragem em momento posterior à constituição da relação jurídica tributária e demanda, como requisito de acesso ao procedimento, a garantia dos valores em debate, realizada no contexto de ação judicial em curso – execução fiscal, ação consignatória de pagamento ou ação anulatória do ato declarativo da dívida. Entre as hipóteses de garantia, o PL indica o depósito em dinheiro, o seguro garantia e a fiança bancária.¹⁰

10 Como se vê nos seguintes dispositivos que o art. 1º do PL n. 4.257/2019 pretende incluir na LEF: “Art. 16-A. Se o executado garantir a execução integralmente por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, pode optar pela adoção de juízo arbitral para julgar os embargos ofertados, respeitados os requisitos da Lei n. 9.307, de 23 de setembro de 1996, e os a seguir definidos, na forma de regulamento de cada entidade da Federação” e “Art. 41-T. O executado pode optar pelo procedimento arbitral previsto nos arts. 16-A a

Por outro lado, o PL n. 4.468/2020 pretende instituir a arbitragem em momento anterior à constituição da relação jurídica tributária – a ausência de constituição pelo lançamento é, em verdade, pressuposto ao procedimento.¹¹ Além disso, pode abranger controvérsia relativa à quantificação de crédito reconhecido judicialmente e passível de compensação.¹²

Nos dois casos, fica claro que os PLs criam estratégias para evitar o debate sobre a efetiva necessidade de ampliar, no CTN, as hipóteses de suspensão da exigibilidade e extinção do crédito tributário. Porém, a despeito da maior dificuldade legislativa de aprovar uma lei complementar que altere o CTN e, ao menos, amplie as citadas hipóteses de suspensão da exigibilidade, esse seria o caminho mais adequado para a criação de um instituto sólido, que possa ser amplamente aplicado sem as amarras da constituição, ou não, da relação jurídica tributária.

Sobre esse ponto, note-se que inexistente qualquer óbice institucional para a instauração da arbitragem tributária em qualquer momento do processo de positividade da norma tributária: seria possível pensar na submissão da controvérsia tributária a esse meio heterocompositivo de resolução de conflitos antes do início da fiscalização, no curso ou após o término de processo administrativo que tenha redundado na constituição da relação jurídica tributária, diante do indeferimento de pedido de compensação ou do desprovimento de pedido de restituição, entre outras hipóteses.

Faz-se necessário, contudo, a adequada disciplina legislativa desses casos, nos termos das diretrizes constitucionais e legais, o que enseja a retomada da

16-F caso, ao ajuizar a ação prevista no art. 164 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, ou a ação anulatória do ato declarativo da dívida, prevista no art. 38 desta lei, garanta o juízo por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia”.

- 11 É o que determina o art. 1º do PL n. 4.468/2020: “A arbitragem especial tributária poderá ser instaurada no curso da fiscalização, mediante solicitação do contribuinte ou provocação da Administração Tributária, para prevenir conflitos mediante solução de controvérsias sobre matérias de fato, observando o disposto nesta lei. Parágrafo único. Este procedimento não poderá ser instaurado nos casos de relação jurídica tributária que já tenha sido constituído mediante lançamento tributário ou auto de infração e imposição de multa”. Além disso, o art. 12 do referido PL pretende incluir, na Lei n. 9.430/1996, o art. 48-A, que autoriza a solução de consultas por arbitragem tributária. Confira-se sua redação: “As consultas que envolvam questões fáticas e sua qualificação jurídica poderão ser solucionadas por arbitragem especial tributária, atendidos os requisitos e condições estabelecidos nesta Lei”.
- 12 Nos termos do art. 12 do PL n. 4.468/2020, que pretende acrescentar o § 19 ao art. 74 da Lei n. 9.430/96: “O crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado não liquidado judicialmente poderá ser quantificado por meio de arbitragem especial tributária, atendidos os requisitos e condições estabelecidos nesta Lei”.

discussão, atinente ao veículo introdutório adequado para tanto e às questões conexas a serem enfrentadas, como a suspensão da exigibilidade e extinção do crédito tributário.

Por outro lado, um escopo mais restrito e delimitado para a arbitragem tributária, tal qual adotado por ambos os PLs, serviria, sem dúvida, para desmistificar o instituto e para reduzir a eventual oposição da administração tributária e dos órgãos de representação dos entes federativos em juízo. Seria um bom teste para a criação desse método heterocompositivo em matéria de tributação.¹³

Deve-se, no entanto, indagar se esse seria, de fato, o caminho mais recomendável. Uma arbitragem tributária de caráter nacional e de hipóteses amplas, pensada para todas as etapas do *iter* de constituição da relação jurídica tributária, poderia conferir, efetivamente, maior coerência e uniformidade ao procedimento. Nesse sentido, um sistema arbitral tributário abrangente seria uma solução mais adequada para funcionar como meio alternativo às vias judicial e administrativa e atuar como instrumento eficaz de acesso à justiça tributária. Seria um teste mais completo do instituto e, por isto, parece ser a opção mais recomendável.

No mais, tratando-se especificamente do PL n. 4.257/2019, nossa posição é a de que a exigência de acesso prévio ao Poder Judiciário como requisito para submissão do litígio tributário à via arbitral¹⁴ atenta contra a economia processual, a eficiência e a própria natureza desse método alternativo (enquanto opção aos métodos tradicionais) de solução de controvérsia.

13 MASCITTO, Andréa. Requisitos institucionais para a arbitragem entre Fisco e contribuintes no Brasil: necessidade de norma geral. In: PISCITELLI, Tathiane *et al.* (org.). *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 145. A aprovação dos dois PLs em discussão (sem que suas disposições sejam conjugadas e adaptadas) não parece ser, entretanto, um bom caminho. Haveria, nessa situação, diferentes meios de solução de controvérsias para cada etapa do *iter* de constituição da relação jurídica tributária, o que implicaria um quebra-cabeça legislativo para a arbitragem tributária ainda mais complicado pela aplicação subsidiária ao PL n. 4.257/2019 das normas da LA e ao PL n. 4.468/2020 das normas da lei federal de transação (Lei n. 13.988/2020). O tema será abordado na seção 7 deste artigo.

14 É o que assinala o anteriormente mencionado art. 16-A que o PL n. 4.257/2019 pretende incluir na LEF: “Se o executado garantir a execução integralmente por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, pode optar pela adoção de juízo arbitral para julgar os embargos ofertados, respeitados os requisitos da Lei n. 9.307, de 23 de setembro de 1996, e os a seguir definidos, na forma de regulamento de cada entidade da Federação”.

O citado PL é maculado, ainda, por lacunas relevantes atinentes à suspensão processual, em especial da execução fiscal,¹⁵ na vigência do processo arbitral. Sugere-se, aqui, a resolução desse problema mediante a inclusão de um parágrafo no art. 16-A, com os seguintes dizeres: “A opção pela adoção de juízo arbitral suspende a execução fiscal até o recebimento da notificação ou ciência pessoal da sentença arbitral ou da decisão do pedido de esclarecimentos”. Com isso, não haveria dúvidas, na seara do processo executivo fiscal, sobre os efeitos da opção pela via arbitral.

Não se desconhece que essa solução é diferente daquela adotada pelo Código de Processo Civil (CPC) em relação aos embargos à execução, inclusive aos embargos à execução fiscal, que não têm, em regra, efeito suspensivo automático.¹⁶ O CPC objetiva, com isso, evitar que tal instrumento funcione como meio impeditivo de prestação da tutela executiva.¹⁷ Mas a solução sugerida, diferente de prejudicar, reafirma a efetividade da pretensão executiva.

Como se lê no Relatório *Justiça em Números 2020*, do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), os processos executivos fiscais constituíam, em 2019, 39% do total de litígios em curso e 70% das execuções pendentes de julgamento, com taxa de congestionamento de 87%. Isso significa que, de cada 100 processos de execução fiscal que tramitaram naquele ano, apenas 13 foram baixados. O resultado é a seguinte estimativa contida no mencionado relatório: “O tempo de giro do acervo desses processos é de 6 anos e 7 meses; ou seja, mesmo que

15 Mas também da ação consignatória de pagamento ou ação anulatória do ato declarativo da dívida.

16 Art. 919 do CPC (de aplicação subsidiária à LEF e aos embargos à execução fiscal, consoante o art. 1º desta): “Os embargos à execução não terão efeito suspensivo. § 1º O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando verificados os requisitos para a concessão da tutela provisória e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes. § 2º Cessando as circunstâncias que a motivaram, a decisão relativa aos efeitos dos embargos poderá, a requerimento da parte, ser modificada ou revogada a qualquer tempo, em decisão fundamentada. § 3º Quando o efeito suspensivo atribuído aos embargos disser respeito apenas a parte do objeto da execução, esta prosseguirá quanto à parte restante. § 4º A concessão de efeito suspensivo aos embargos oferecidos por um dos executados não suspenderá a execução contra os que não embargaram quando o respectivo fundamento disser respeito exclusivamente ao embargante. § 5º A concessão de efeito suspensivo não impedirá a efetivação dos atos de substituição, de reforço ou de redução da penhora e de avaliação dos bens”.

17 CONRADO, Paulo Cesar. *Execução fiscal*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020, p. 185.

o Judiciário parasse de receber novas execuções fiscais, ainda seria necessário todo esse tempo para liquidar o acervo existente”.¹⁸

Percebe-se, nesse contexto, que a concessão de efeito suspensivo automático, no âmbito judicial, aos embargos à execução fiscal, retiraria a efetividade da tutela executiva, substituindo-a por uma potencial espera de quase sete anos (ou mais) pelo pagamento do crédito tributário e encerramento do processo executivo.

Não é o que se espera no campo arbitral, caracterizado por decisões céleres e técnicas.¹⁹ Considerando a experiência portuguesa com a arbitragem tributária,²⁰ cujos resultados têm sido muito relevantes,²¹ as decisões arbitrais vêm sendo proferidas no prazo médio de quatro meses e meio, sendo que o prazo definido pela legislação para sua prolação é de seis meses, podendo chegar, após prorrogações por períodos sucessivos de dois meses, até o máximo de um ano.²²

Decisões arbitrais céleres na esfera tributária ratificariam a efetividade da tutela executiva no Brasil, aumentando a eficiência na arrecadação tributária em caso de êxito estatal no processo arbitral. É o suficiente para justificar a

18 CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em Números 2020*. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>. Acesso em: 30 jun. 2021. Por ocasião da elaboração deste artigo, ainda não estava pronto o relatório do CNJ que analisará o estado da prestação jurisdicional pelo Poder Judiciário no ano de 2020.

19 A pesquisa “Arbitragem em Números e Valores”, que vem sendo preparada regularmente por Selma Ferreira Lemes, revela que, em um universo de oito câmaras privadas brasileiras de arbitragem e no período de dois anos (2018 e 2019), a média de duração do procedimento arbitral foi de 18,8 meses em 2018 e 18,4 meses em 2019 (LEMES, Selma Ferreira. *Arbitragem em números e valores*, dez. 2020. Disponível em: <http://selmalemes.adv.br/artigos/Analise-Pesquisa-ArbitragensNseValores-2020.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2021).

20 Cf. DOMINGOS, Francisco Nicolau. Estrutura do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD): funcionamento, escolha dos árbitros e limites institucionais. In: PISCITELLI, Tathiane *et al.* (org.). *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 61-71.

21 Cf. VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. O caso particular da arbitragem tributária no âmbito das políticas públicas em matéria de justiça tributária. In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (org.). *Arbitragem em direito público*. São Paulo: FGV Projetos/CAAD, 2019, p. 7-24; e PALMA, Clotilde Celorico. Contributos da arbitragem tributária em matéria de IVA – análise de alguns acórdãos. In: DOMINGOS, Francisco Nicolau (org.). *Justiça tributária: um novo roteiro*. 2. ed. rev. e ampl. Lisboa: Rei dos Livros, 2019, p. 245-269.

22 VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. O caso particular da arbitragem tributária no âmbito das políticas públicas em matéria de justiça tributária. In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (org.). *Arbitragem em direito público*. São Paulo: FGV Projetos/CAAD, 2019, p. 22.

suspensão do procedimento de execução fiscal em caso de opção, pelo contribuinte, da via arbitral.

Para que isso seja assegurado pela legislação, sugere-se a inclusão de novo parágrafo em dispositivo (art. 16-A) que o art. 1º do PL n. 4.257/2019 almeja incluir na LEF, com a seguinte redação: “A sentença arbitral deverá ser proferida no prazo de seis meses a contar do início do processo arbitral, prorrogável, por igual período, até o máximo de um ano”.

Some-se a essas considerações sobre o referido PL uma outra, relativa ao requisito inafastável nele previsto de garantia do crédito tributário para adesão ao procedimento arbitral. Como a arbitragem tributária consiste em meio de ampliação do acesso à jurisdição, seria indispensável que o modelo adotado pelo PL fosse o mais abrangente e inclusivo possível, de modo a viabilizar que sujeitos passivos desprovidos de condições financeiras para oferecer as garantias mencionadas no *caput* do art. 16-A e do art. 41-T (dispositivos que o PL tenciona incluir na LEF) pudessem ter, ainda assim, acesso à via arbitral. Tal medida evitaria, inclusive, eventuais arguições de inconstitucionalidade dessas normas, fundadas no prejuízo ao direito de defesa dos contribuintes, na ofensa ao princípio da isonomia e no argumento de conflito com o sistema da LEF, que tem um rol mais extenso de garantias passíveis de serem ofertadas na instância judicial.²³

No que se refere ao PL n. 4.468/2020 e às questões relacionadas ao momento da arbitragem tributária, há outros pontos importantes que merecem reflexão. Em primeiro lugar, a despeito de o parágrafo único do art. 1º do PL determinar que a arbitragem não poderá ser instaurada nos casos de “crédito tributário que já tenha sido constituído mediante lançamento ou auto de infração e imposição de multa”, não está claro se há possibilidade de arbitragem para discussão de tributos sujeitos ao lançamento por homologação que tenham sido declarados e não pagos.

Nesse caso, a jurisprudência e a doutrina²⁴ são firmes em reconhecer que a declaração correta, realizada pelo sujeito passivo, tem o condão de constituir a

23 Art. 11 da LEF: “A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem: I – dinheiro; II – título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa; III – pedras e metais preciosos; IV – imóveis; V – navios e aeronaves; VI – veículos; VII – móveis ou semoventes; e VIII – direitos e ações”.

24 Nesse sentido, confira-se a Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça (STJ): “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”. Na mesma linha, por todos:

relação jurídica tributária. Não se trata, naturalmente, de lançamento tributário, já que este, nos termos do art. 142 do CTN, é ato privativo da administração tributária. Ainda assim, não seria demasiado esclarecer, no texto da norma, a possibilidade de arbitragem também para os casos em que o particular emita a norma individual e concreta que constitui a relação jurídica tributária.

Outro ponto relativo ao PL n. 4.468/2020 diz respeito à situação do sujeito passivo a partir da instauração da arbitragem tributária. Decorre do art. 7º do PL que, firmado o compromisso arbitral, poderá ser lavrado auto de infração para prevenir a decadência em relação ao crédito tributário envolvido na matéria arbitrável, não cabendo aplicação de multa de ofício (com menção expressa ao art. 63 da Lei n. 9.430/96²⁵). O respectivo processo administrativo teria o julgamento sobrestado até a decisão final na via arbitral.²⁶ Nesse contexto, possuiria o sujeito passivo o direito de obter certidão de regularidade fiscal?

Como é sabido, a lavratura de auto de infração para prevenção de decadência pressupõe, nos termos do art. 63 da Lei n. 9.430/96, a materialização de prévia causa suspensiva de exigibilidade do crédito tributário. Tal causa suspensiva reside, de acordo com a referida norma da Lei n. 9.430/96, nas hipóteses dos incisos IV e V do art. 151 do CTN.²⁷

A redação do citado art. 7º do PL leva a crer que a submissão de questão à solução arbitral foi equiparada, para fins de afastamento da multa de ofício, à hipótese de suspensão de exigibilidade do crédito tributário. Não há problema

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 466-470.

- 25 “Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. § 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.”
- 26 Art. 7º do PL: “A assinatura do compromisso arbitral: I – impede instauração de processo administrativo ou qualquer medida de fiscalização relacionada às questões de fato e de direito objeto do procedimento arbitral; II – afasta a espontaneidade de que trata o art. 138 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional); III – na hipótese de lavratura de auto de infração para exigência de tributos lançados com fundamento na questão submetida à arbitragem especial: a) não caberá lançamento de multa de ofício, nos moldes do art. 63 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996; b) o julgamento do processo administrativo será sobrestado até final decisão do procedimento arbitral”.
- 27 “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: [...] IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança; V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial.”

insuperável em relação a isto: como se viu na seção 1 deste artigo, há entendimento de que a Constituição não exige lei complementar para tanto, bastando lei ordinária para disciplinar tais modalidades de suspensão de exigibilidade.²⁸ Ademais, há exemplo nesse sentido na própria legislação federal: o art. 45 da LM equipara a submissão do litígio à composição extrajudicial à hipótese do art. 151, III, do CTN, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

De todo modo, faz-se fundamental que o PL deixe claro que, presente a citada equiparação, a submissão de questão à solução arbitral deve produzir todos os efeitos típicos de uma causa de suspensão de exigibilidade, exatamente como assinala a LM, afastando qualquer dúvida de que o sujeito passivo tem direito, no decorrer do processo arbitral, à obtenção de certidão de regularidade fiscal.

Por essa razão, seria adequada a inclusão, no inciso III do art. 7º do PL n. 4.468/2020, de complemento (em itálico) com o seguinte teor: “III – na hipótese de lavratura de auto de infração para exigência de tributos lançados com fundamento na questão submetida à arbitragem especial, *considera-se suspensa a exigibilidade do crédito tributário*”.

3. Delimitação da arbitragem: matérias passíveis de discussão

A matéria passível de submissão à arbitragem tributária, também denominada arbitrabilidade objetiva, constitui outro tema que suscita importantes debates. No PL n. 4.257/2019, inexistiu qualquer limitação de matéria: apresentada garantia em juízo (depósito em dinheiro, seguro garantia ou fiança bancária) no contexto de execução fiscal, ação consignatória de pagamento ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, a arbitragem pode ser eleita como via de solução do conflito, independentemente da natureza da questão tributária em discussão.²⁹

Já o PL n. 4.468/2020 limita a arbitrabilidade objetiva às matérias de fato,³⁰ sendo vedada discussão sobre lei em tese e constitucionalidade de normas e proibida decisão contrária a entendimento consolidado no Judiciário nas

28 ADI n. 2.405/RS, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. 20.09.2019, DJe-215 di-vulg. 02.10.2019, public. 03.10.2019.

29 Cf. arts. 16-A e 41-T, que o PL n. 4.257/2019 deseja incluir na LEF.

30 Cf. arts. 1º e 12 do PL n. 4.468/2020.

hipóteses do art. 927 do CPC³¹ e naquelas em que tenha havido julgamento, no Supremo Tribunal Federal (STF), em sede de repercussão geral.³²

Acerca do tema, deve-se destacar inicialmente que uma disputa nunca envolverá apenas questões de fato, já que a subsunção do fato à norma tributária demanda, necessariamente, interpretação desta, de modo que aspectos qualificados como “de direito” necessariamente virão à tona.

Tome-se como exemplo o caso da classificação fiscal de mercadorias, normalmente referida como a típica disputa a ser objeto de arbitragem nos termos do citado PL. Entre as questões rotineiramente apreciadas no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), a Câmara Superior de Recursos Fiscais já teve oportunidade de decidir sobre a correta classificação fiscal das barras de cereal (sem chocolate): entre produtos de confeitaria sem cacau (NCM 1704.90.90) ou preparações alimentícias obtidas a partir de flocos de cereais não torrados ou de misturas de flocos de cereais não torrados com flocos de cereais torrados ou expandidos (NCM 1904.20.00), aquele órgão julgador entendeu ser correta a primeira classificação, com incidência mais gravosa (5%) de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).³³

A conclusão não decorreu, contudo, de mera análise de fatos, mas de sua qualificação jurídica à luz da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que tem por base o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH), oriundo do Decreto n. 97.409/88. Não parece correto dizer, portanto, que esse modelo de arbitragem tributária estaria limitado a discussões fáticas, já que estas são indissociáveis, como mostra o exemplo anterior, de questões de direito.

31 “Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: I – as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; II – os enunciados de súmula vinculante; III – os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; IV – os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; V – a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.”

32 Art. 2º do PL n. 4.468/2020: “As controvérsias tributárias que podem ser objeto da arbitragem tributária de que trata esta Lei são aquelas relativas a matérias fáticas, sendo vedado: I – discussão sobre constitucionalidade de normas jurídicas; II – discussão sobre lei em tese; III – decisão contrária a entendimento consolidado pelo Poder Judiciário nas hipóteses de que trata o art. 927 da Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), bem como julgamentos em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal”.

33 Acórdão n. 9303005.856, 3ª Turma, sessão de 18.10.2017.

Por outro lado, a vedação à discussão de constitucionalidade de normas jurídicas, nos termos do art. 2º, I, do PL n. 4.468/2020, comporta apreciação mais crítica.

Ao se falar desse desenho de arbitragem tributária, o que está em causa é um processo que será julgado por árbitros, juízes de fato e de direito da causa,³⁴ e que terá, ao seu término, laudo arbitral definitivo e terminativo, como se vê do art. 8º, IV, do PL. Ademais, a decisão vincula a administração tributária e o sujeito passivo, sendo incabível homologação ou recurso ao Poder Judiciário, segundo os arts. 4º, §§ 3º e 8º, do PL. Caberá, apenas, o ajuizamento de ação de anulação do laudo arbitral.³⁵

Com base nessas particularidades do instituto, não parece despropositado afirmar que se está na presença de um modelo de arbitragem que tem características semelhantes àsquelas do sistema geral da LA. Disso decorre que a atividade a ser desenvolvida no processo arbitral do PL n. 4.468/2020 terá natureza jurisdicional.³⁶

Não há dúvidas, contudo, de que a natureza jurisdicional da arbitragem não autoriza o juízo arbitral a exercer controle concentrado ou abstrato de constitucionalidade, somente o Poder Judiciário pode fazê-lo, como determina o art. 97 da Constituição.³⁷ Todavia, a mesma conclusão seria aplicada ao controle

34 Art. 4º, § 3º, do mencionado PL n. 4.468/2020.

35 Art. 10 do PL n. 4.468/2020: “Poderá ser proposta ação de anulação do laudo arbitral, após 60 dias da ciência pelas partes do laudo arbitral proferido, quando: I – for nulo o compromisso arbitral; II – emanou de quem não podia ser árbitro; III – não contiver os requisitos do art. 3º desta Lei; IV – for proferida fora dos limites do compromisso arbitral; V – comprovado que foi proferida por prevaricação, concussão ou corrupção passiva; VI – forem desrespeitados os princípios de que trata o art. 2º desta Lei; VII – for proferida fora do prazo estipulado no art. 6, IX desta Lei”.

36 FERNANDES, André Luiz Fonseca; MASCITTO, Andréa. Primeiras considerações sobre a arbitragem especial tributária do Projeto de Lei n. 4.468/2020. *Migalhas*, 21 out. 2020. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/335156/primeiras-consideracoes-sobre-a-arbitragem-especial-tributaria-do-projeto-de-lei-4-468-20>. Acesso em: 2 jul. 2021. Como se lê naquele texto: “A edição 122 (*Da Arbitragem*) da *Jurisprudência em Teses do STJ*, composta por acórdãos daquele tribunal publicados até 22.03.2019, revela, no tema 9, que é pacífico no STJ o entendimento de que: ‘A atividade desenvolvida no âmbito da arbitragem possui natureza jurisdicional, o que torna possível a existência de conflito de competência entre os juízos estatal e arbitral, cabendo ao Superior Tribunal de Justiça – STJ o seu julgamento’”. Tais autores acrescentam ainda que a norma do art. 3º do CPC/2015 assinala que “o amplo acesso à jurisdição para tutelar ameaça ou lesão a direitos diz respeito não apenas à jurisdição estatal, mas também à jurisdição arbitral”.

37 Art. 97 da CF/88: “Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público”.

difuso ou concreto de constitucionalidade? Haveria vedação expressa nos arts. 948 e 949 do CPC?³⁸

Para Gustavo Justino de Oliveira e Felipe Faiwichow Estefam, a resposta seria negativa, pois a atividade do árbitro seria de cunho jurisdicional, não podendo ele “ignorar a supremacia da Constituição e permitir que a sua decisão seja construída a partir de leis ou atos normativos eivados de inconstitucionalidade”. Segundo os autores, “a incorporação de preceitos tidos por inconstitucionais equivaleria a aceitar a alteração de preceito constitucional por norma infraconstitucional”.³⁹ Caberia, então, ao árbitro, nessa situação, afastar a aplicação de leis e atos normativos inconstitucionais.⁴⁰

Portanto, depreende-se daí que, se um órgão julgador de primeira instância do Poder Judiciário, um juiz de fato e de direito da causa tal como o árbitro, pode afastar a aplicação de ato normativo por entendê-lo incompatível com a Constituição, a mesma competência poderia ser reconhecida ao árbitro no bojo da arbitragem do PL em causa. Isso conferiria coerência ao sistema arbitral nele previsto, evitaria o enfraquecimento da tutela jurisdicional arbitral e acentuaria sua eficácia na prevenção de litígios tributários.⁴¹

Seria interessante, para tanto, a modificação do inciso I do art. 2º do PL n. 4.468/2020, de modo que, na hipótese de vedação à “I – discussão sobre constitucionalidade de normas jurídicas”, fosse acrescentado o seguinte trecho: “exceto no caso de controle difuso ou concreto”.

Por fim, ainda seria possível ampliar a arbitrabilidade objetiva atinente ao PL n. 4.468/2020 para alcançar questões aduaneiras e hipóteses de

38 Art. 948 do CPC: “Arguida, em controle difuso, a inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo do poder público, o relator, após ouvir o Ministério Público e as partes, submeterá a questão à turma ou à câmara à qual competir o conhecimento do processo”.

Art. 949 do CPC: “Se a arguição for: I – rejeitada, prosseguirá o julgamento; II – acolhida, a questão será submetida ao plenário do tribunal ou ao seu órgão especial, onde houver. Parágrafo único. Os órgãos fracionários dos tribunais não submeterão ao plenário ou ao órgão especial a arguição de inconstitucionalidade quando já houver pronunciamento destes ou do plenário do Supremo Tribunal Federal sobre a questão”.

39 OLIVEIRA, Gustavo Justino de; ESTEFAM, Felipe Faiwichow. *Curso prático de arbitragem e Administração Pública*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 138. Cf. ainda: FERNANDES, André Luiz Fonseca; MASCITTO, Andréa. Primeiras considerações sobre a arbitragem especial tributária do Projeto de Lei n. 4.468/2020. *Migalhas*, 21 out. 2020. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/335156/primeiras-consideracoes-sobre-a-arbitragem-especial-tributaria-do-projeto-de-lei-4-468-20>. Acesso em: 2 jul. 2021.

40 Ibid.

41 Ibid.

reconhecimento de créditos em favor do sujeito passivo. Novamente, não há óbices institucionais para tanto, e um bom regramento normativo poderia ser capaz de prever essas hipóteses com segurança jurídica para todas as partes envolvidas.

4. Revisão ou anulação da decisão arbitral

Os debates sobre a criação de um regime de arbitragem tributária no Brasil sempre foram permeados pela possibilidade, ou não, de as decisões arbitrais ficarem sujeitas ao controle judicial, o que lhes conferiria, a depender da posição adotada, diferentes graus de eficácia e de efetividade na perspectiva da resolução da disputa.⁴²

Caso o controle judicial seja a regra, a consequência seria atribuir à arbitragem o *status* de apenas mais uma instância de discussão, havendo sempre a possibilidade de a decisão arbitral ser submetida ao Poder Judiciário para reapreciação do litígio. A eficácia e a efetividade de tal decisão seriam, em termos de solução de disputa, mais baixas.

Por outro lado, se o controle judicial da decisão arbitral configurar hipótese excepcional, isso implicaria conferir à arbitragem tributária o patamar de instância única de decisão: a via arbitral produziria decisões definitivas, a não ser em casos restritos que pudessem ser objeto de sindicância judicial. Haveria, portanto, maior grau de eficácia e de efetividade da decisão arbitral como meio de resolução do conflito.

A preocupação com o tema e a escolha de uma das posições mencionadas é relevante especialmente à luz do fato de que nosso sistema tributário está inserido no texto constitucional, e alegações de inconstitucionalidade sempre resultam no debate judicial da questão em disputa. O assunto não passou despercebido aos PLs em análise, que fizeram uma escolha clara: ambos consideraram o controle judicial da decisão arbitral como hipótese excepcional.

42 GIANNETTI, Leonardo Varella. *Arbitragem no direito tributário brasileiro: possibilidade e procedimentos*. 2017. 390 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC Minas, Belo Horizonte, 2017, f. 342-350. Disponível em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLVa_1.pdf. Acesso em: 28 jun. 2021; e MENDONÇA, Priscila Faricelli de. A arbitragem em matéria tributária e o sistema normativo brasileiro. In: BOSSA, Gisele Barra et al. (coord.). *Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/15: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário*. São Paulo: Almedina, 2017, p. 340-341.

Nesse sentido, o PL n. 4.257/2019 previu, no *caput* do art. 16-F, que pretende incluir na LEF (com a redação que lhe foi dada pela Comissão de Assuntos Econômicos do Senado) a possibilidade de qualquer parte pleitear, judicialmente, a declaração de nulidade da decisão arbitral, caso esta

contrarie enunciado de súmula vinculante, decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade ou acórdão proferido em julgamento de incidente de resolução de demandas repetitivas, incidente de assunção de competência, recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida e recursos extraordinário ou especial repetidos (*sic*).⁴³

O dispositivo anterior reproduz, quase integralmente, as hipóteses do art. 927 do CPC.⁴⁴ Já na parte final desse dispositivo do PL lê-se que é “aplicável, no que couber, o previsto nos arts. 32 e 33 da Lei n. 9.037, de 23 de setembro de 1996”. Trata-se dos artigos da LA que contemplam as hipóteses de nulidade da

43 Não se olvide a necessidade de ajustar a redação deste artigo do PL n. 4.257/2019. O Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP, coordenado pelas autoras e que tem o autor como membro-pesquisador, apresentou ao Senado a seguinte sugestão de redação para o art. 16-F: “Qualquer das partes pode pleitear ao órgão do Poder Judiciário competente a declaração de nulidade caso a sentença arbitral contrarie enunciado de súmula vinculante, decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade ou acórdão proferido em julgamento de incidente de resolução de demandas repetitivas, incidente de assunção de competência, recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida e recursos extraordinário ou especial repetitivos, desde que anteriores ao recebimento da notificação ou ciência pessoal da sentença arbitral ou da decisão do pedido de esclarecimentos, sendo aplicável, no que couber, o previsto nos arts. 32 e 33 da Lei n. 9.307, de 23 de setembro de 1996. § 1º Fica caracterizada a nulidade da sentença arbitral ou da decisão do pedido de esclarecimentos quando estas não observarem precedente vinculante referido pelo *caput* ou forem proferidas nas hipóteses do art. 32 da Lei n. 9.307, de 23 de setembro de 1996. § 2º A demanda judicial para declaração de nulidade da sentença arbitral deverá ser proposta no prazo de até 90 (noventa) dias após o recebimento da notificação ou ciência pessoal daquela ou o recebimento da decisão do pedido de esclarecimentos. § 3º Sendo declarada a nulidade da sentença arbitral, outra será proferida em seu lugar, com possibilidade de aproveitamento da prova já produzida, a critério do árbitro e desde que tal prova não tenha sido afetada pela declaração de nulidade. § 4º Não se aplicam ao processo arbitral regulamentado por esta Lei as disposições dos arts. 982, I e § 3º, 1.035, § 5º e 1.036, § 1º da Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015”.

44 Art. 927 do CPC: “Os juízes e os tribunais observarão: I – as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; II – os enunciados de súmula vinculante; III – os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; IV – os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; V – a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados”.

decisão arbitral⁴⁵ e que, consoante o PL n. 4.257/2019, serão aplicáveis, quando cabível, à arbitragem tributária nele prevista.

O PL n. 4.468/2020 afirma, de seu turno, ser vedada decisão arbitral “contrária a entendimento consolidado pelo Poder Judiciário nas hipóteses de que trata o artigo 927 da Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), bem como julgamentos em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal” (art. 2º, III, do PL).

Tal vedação o aproxima, como visto, do PL n. 4.257/2019. Além disso, o PL n. 4.468/2020 adota fórmula muito semelhante à contida na LA (e repetida pelo PL n. 4.257/2019), para relacionar as hipóteses de nulidade da decisão arbitral a casos de nulidade do compromisso arbitral, incompetência da autoridade que a proferiu, situações de prevaricação, concussão e corrupção passiva, entre outras.⁴⁶

O controle judicial da decisão arbitral constitui, portanto, exceção em ambos os PLs. Em nenhum deles é prevista a possibilidade de o compromisso arbitral e a decisão arbitral serem objeto de pedido de anulação judicial pelo simples desacordo da parte perdedora. Observado o sistema de precedentes vinculantes do CPC (art. 927), e inexistente qualquer causa de nulidade da decisão arbitral (art. 32 da LA, reiterado ou adaptado nos PLs), tal decisão não é passível de controle judicial.

Esse aspecto é de fundamental importância para definir a autonomia do instituto e traçar, com precisão, os limites dentro dos quais (e apenas dentro deles) o Judiciário poderá interferir na decisão do tribunal arbitral, sob a legítima pretensão de manter a coerência do ordenamento jurídico pátrio e

45 Art. 32 da LA: “É nula a sentença arbitral se: I – for nula a convenção de arbitragem; II – emanou de quem não podia ser árbitro; III – não contiver os requisitos do art. 26 desta Lei; IV – for proferida fora dos limites da convenção de arbitragem; V – (revogado); VI – comprovado que foi proferida por prevaricação, concussão ou corrupção passiva; VII – proferida fora do prazo, respeitado o disposto no art. 12, inciso III, desta Lei; e VIII – forem desrespeitados os princípios de que trata o art. 21, § 2º, desta Lei”.

Art. 33 da LA: “A parte interessada poderá pleitear ao órgão do Poder Judiciário competente a declaração de nulidade da sentença arbitral, nos casos previstos nesta Lei”.

46 Art. 10 do PL n. 4.468/2020: “Poderá ser proposta ação de anulação do laudo arbitral, após 60 dias da ciência pelas partes do laudo arbitral proferido, quando: I – for nulo o compromisso arbitral; II – emanou de quem não podia ser árbitro; III – não contiver os requisitos do art. 3º desta Lei; IV – for proferida fora dos limites do compromisso arbitral; V – comprovado que foi proferida por prevaricação, concussão ou corrupção passiva; VI – forem desrespeitados os princípios de que trata o art. 2º desta Lei; VII – for proferida fora do prazo estipulado no art. 6º, IX desta Lei”.

preservar a competência do STF de declarar a inconstitucionalidade de normas no controle concentrado ou abstrato, em especial na esfera tributária.

A partir dessas constatações, fica nítido que os PLs privilegiam o valor da segurança jurídica: a inserção do método arbitral no sistema de resolução de conflitos tributários, à maneira por eles preconizada, não descuida da necessidade de, em consonância com a via judicial de solução de disputas, manter uma jurisprudência estável, íntegra e coerente, inclusive conforme o art. 926 do CPC. O mesmo pode ser dito do cuidado dos PLs com os vícios do processo arbitral em si, legitimamente delimitados na norma que serve de referência a ambos, i.e., a LA.⁴⁷ Em qualquer caso, vê-se que a preocupação dos PLs com a segurança jurídica acaba por reforçar a validade e a autonomia do instituto.⁴⁸

5. Formalização da opção pela via arbitral

Outro aspecto que merece atenção nos PLs se refere ao modo de opção pela via arbitral neles definido. Sobre o tema, reforça-se que a arbitragem, a despeito de ser mecanismo heterocompositivo de resolução de conflitos, tem em seu núcleo o exercício da autonomia da vontade das partes, justamente porque a via arbitral tem por consequência a renúncia de acesso ao Poder Judiciário. Ou seja, ressalvadas as hipóteses de nulidade da decisão arbitral tratadas na seção anterior, não há possibilidade de a parte perdedora recorrer ao Judiciário para alterar a determinação material da decisão.⁴⁹ Tal impossibilidade é,

47 E que, por este e por outros motivos, deveria ser de aplicação subsidiária a ambos os PLs. O assunto será tratado na seção 7 deste artigo.

48 Por outro lado, atentam contra a segurança jurídica entendimentos temerários, tal qual recente decisão (Acórdão n. 3160/2020, Plenário, Rel. Min. Vital do Rêgo, sessão de 25.11.2020) exarada pelo Tribunal de Contas da União (TCU) que, ao tratar da arbitragem entre a União e particulares, afirmou que caberia ao TCU verificar a razoabilidade e a adequação do cumprimento da decisão arbitral “de modo compatível com as disponibilidades e limites orçamentários”. O tribunal arbitral é instância competente e independente para solucionar controvérsias, e qualquer interferência nesses termos configura verdadeira desnaturação do instrumento e coloca em risco sua estabilidade institucional. Nenhum modelo adequado de arbitragem, ou de arbitragem tributária, pode conviver com esse grau de interferência indevida do TCU.

49 O tema foi objeto de controle incidental de constitucionalidade do STF na Sentença Estrangeira n. 5.206 (Agravo Regimental), Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 12.12.2001, DJ 30.04.2004. Na ocasião, decidiu-se pela ausência de qualquer ofensa constitucional, justamente à luz da autonomia das partes na adesão ao mecanismo arbitral.

reitere-se, elemento central para a efetividade do instituto, consubstanciada na resolução de demandas de modo célere e técnico.

Exatamente por essa razão, faz-se necessário que haja opção clara das partes pela arbitragem – e tal escolha se aplica, também, para a administração tributária. Nos termos da LA, há dois instrumentos básicos de manifestação de vontade relacionados ao uso do juízo arbitral para solução de determinada controvérsia: a cláusula compromissória e o compromisso arbitral.

A utilização do primeiro instrumento está desde logo descartada no direito tributário, já que envolve situações em que a arbitragem é prevista contratualmente. Trata-se, como se lê no *caput* do art. 4º da LA, de “convenção através da qual as partes em um contrato comprometem-se a submeter à arbitragem os litígios que possam vir a surgir, relativamente a tal contrato”. Ora, sendo o princípio da legalidade a base fundamental de cobrança de tributos, não há sentido em cogitar da possibilidade de relação contratual entre Fisco e contribuinte e, conseqüentemente, de cláusula compromissória.

Por outro lado, não haveria óbice para a incorporação, ao direito tributário, do compromisso arbitral: ele é representativo de um ato, judicial ou extrajudicial, que revela a disposição das partes envolvidas para solucionar o conflito pela via arbitral (art. 9º da LA). Tal compromisso pode servir, nesse sentido, como marco instituidor da arbitragem tributária.

O tema é objeto de tratamento expresso apenas no PL n. 4.468/2020, que detalha todos os elementos do compromisso arbitral em seus arts. 5º⁵⁰ e 6º.⁵¹ Esse amplo detalhamento favorece a segurança jurídica, especialmente no que

50 “Formalizada a opção pela utilização da arbitragem especial, será designada audiência para assinatura do compromisso arbitral, que será firmado por: I – autoridade administrativa a ser designada pelo Ministério da Fazenda ou Advocacia-Geral da União; II – procurador devidamente constituído pelo contribuinte”.

51 “São cláusulas obrigatórias do compromisso arbitral estabelecido para o procedimento de arbitragem especial: I – o local onde se desenvolverá a arbitragem; II – a obrigatoriedade de que o árbitro ou os árbitros decidam a questão de fato segundo regras jurídicas brasileiras; III – o nome, profissão, estado civil e domicílio das partes e representantes privados, assim como dados e cargo dos representantes jurídicos da pessoa jurídica de direito público; IV – o nome, profissão e domicílio dos árbitros; V – a possibilidade de indicar um árbitro desempatador, no caso do laudo arbitral não ser unânime; VI – a matéria que será objeto da arbitragem; VII – o lugar em que será proferido o laudo arbitral; VIII – a obrigatoriedade de cumprimento das normas desta lei; IX – o prazo para a apresentação do laudo arbitral será de até 12 meses, podendo ser prorrogado por acordo entre as partes por até duas vezes, desde que não ultrapasse prazo total de 24 meses; X – a fixação dos honorários dos árbitros; XI – a definição da responsabilidade pelo pagamento: a) de honorários dos árbitros; b) de eventuais honorários periciais; e c) de outras despesas com o procedimento

concerne à indicação da “matéria que será objeto da arbitragem” (art. 6º, VI, do PL). O mesmo não pode ser dito, entretanto, da exigência de indicação, no compromisso arbitral, dos “fatos que são considerados como incontroversos para solução do conflito” (art. 6º, XIII, do PL).

Como se viu na seção 4 deste artigo, não há como dissociar discussões fáticas das questões de direito a serem julgadas na seara arbitral. Assim, a referida indicação no compromisso arbitral da matéria a ser dirimida já seria suficiente para delimitar o litígio a ser objeto da arbitragem tributária. Exigir, ainda, a indicação no compromisso de “fatos incontroversos” tem o potencial de causar dúvidas e discussões a respeito do escopo da arbitragem – ainda mais se esses “fatos” forem considerados incontroversos pelo sujeito passivo e controversos pela administração tributária, trazendo demora, insegurança e possível judicialização para o instituto e prejudicando seu desenvolvimento.

Já o PL n. 4.257/2019, a despeito de não abordar explicitamente o tema, prevê a aplicação subsidiária da LA ao regime de arbitragem tributária nele contido.⁵² A previsão é suficiente para solucionar a aparente omissão e estender àquele regime a utilização do compromisso arbitral, tal como disposto na LA.⁵³ A solução, em si, não é inadequada, mas vai exigir que, por ocasião da edição dos regulamentos que irão tratar da arbitragem tributária em cada ente federativo,⁵⁴ haja o cuidado de evitar a menção a regras da LA que não teriam aplicação no campo arbitral tributário.⁵⁵

de arbitragem; XII – as provas que serão produzidas na arbitragem; XIII – os fatos que são considerados como incontroversos para solução do conflito.”

52 No *caput* do várias vezes transcrito art. 16-A (que o PL quer incluir na LEF).

53 Cf., por exemplo, o art. 10 da LA: “Constará, obrigatoriamente, do compromisso arbitral: I – o nome, profissão, estado civil e domicílio das partes; II – o nome, profissão e domicílio do árbitro, ou dos árbitros, ou, se for o caso, a identificação da entidade à qual as partes delegaram a indicação de árbitros; III – a matéria que será objeto da arbitragem; e IV – o lugar em que será proferida a sentença arbitral”.

54 Cf., mais uma vez, o art. 16-A que o PL pretende incluir na LEF.

55 É o caso do art. 11, II, da Lei de Arbitragem, que diz que o compromisso arbitral poderá conter autorização para o árbitro julgar por equidade, se assim for convencionado pelas partes. O modelo arbitral do PL n. 4.257/2019 admite somente, como não poderia deixar de ser, a arbitragem de direito (art. 16-C que o PL almeja incluir na LEF), ou seja, aquela fundada nas normas de direito positivo. A arbitragem por equidade (ou “autorização para deixar de lado as normas de direito posto e julgar segundo o que parecer justo no caso concreto” – CAR-MONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e processo: um comentário à Lei n. 9.307/96*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2009, p. 65) não é autorizada pelo citado PL.

6. Normas subsidiárias aplicáveis

O último aspecto relevante a considerar nos PLs diz respeito à indicação das normas às quais se poderá recorrer para interpretação de eventuais lacunas jurídicas. Por tratarem de questão processual, no sentido de que trazem a previsão de mecanismo heterocompositivo para a solução de disputa entre Fisco e sujeito passivo, ambos acabam tendo conexão com o CPC.

Nesse sentido, o PL n. 4.257/2019 praticamente reproduz o CPC ao tratar das hipóteses excepcionais de controle judicial da decisão arbitral⁵⁶ e da questão da fixação dos honorários advocatícios,⁵⁷ enquanto o PL n. 4.468/2020 invoca o mesmo diploma em vários momentos.⁵⁸

Há, no entanto, estranha divergência entre as iniciativas na referência subsidiária, para além da legislação processual. Ambos os PLs contêm, como se viu até aqui, características que os aproximam do sistema da LA. Nada mais natural, então, que a aplicação subsidiária daquela lei a ambos.

É o que se vê no PL n. 4.257/2019: a previsão da mencionada aplicação subsidiária está no art. 16-A que tal PL tenciona incluir na LEF. O PL n. 4.468/2020 seguiu, contudo, caminho distinto: ele prevê, no art. 13, a aplicação subsidiária da Lei n. 13.988/2020, que disciplinou a transação em matéria tributária e não tributária na esfera federal.

Esse ponto em específico é merecedor de crítica, pois, a despeito de ambos os institutos, arbitragem e transação, situarem-se no contexto mais geral dos métodos alternativos (ou adequados) de resolução de disputa, eles não se confundem, e o regramento jurídico da transação em nada parece colaborar com a evolução da arbitragem no Brasil, especialmente à luz da existência de uma lei geral de arbitragem que é, inclusive, aplicada às relações jurídicas entre particular e Administração Pública.⁵⁹ Para evitar dúvidas interpretativas e

56 Como visto na seção 5 deste artigo.

57 Cf. art. 16-D, que o PL quer incluir na LEF: “A fixação dos honorários advocatícios devidos ao advogado do vencedor no processo arbitral obedece aos critérios do art. 85 da Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015 – Código de Processo Civil. Parágrafo único. O valor total dos honorários advocatícios corresponde a metade do valor fixado pelo critério do *caput*”.

58 Por exemplo, no que diz respeito às hipóteses excepcionais de controle judicial da decisão arbitral (cf. seção 5 deste artigo) e à questão de impedimento/suspeição dos árbitros (art. 4º, § 1º, do PL: “Aplicam-se aos árbitros os motivos de impedimento e suspeição de que tratam os artigos 144 e 145 da Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil)”).

59 Art. 1º, § 1º, da LA: “A administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis”.

eventual judicialização do instituto, seria mais adequada a aplicação subsidiária da LA ao desenho arbitral do PL n. 4.468/2020. Por isso, sugere-se que o art. 13 do PL n. 4.468/2020 passe a determinar tal aplicação subsidiária à arbitragem tributária nele delineada.

7. Considerações finais e sugestões para evolução

O objetivo desta seção é destacar algumas outras peculiaridades adicionais de cada PL, com a indicação de sugestões concretas para melhoria das normas ali dispostas. Começamos pelo PL n. 4.257/2019.

Como visto nas seções anteriores, tal PL tem por objetivo incluir dispositivos na LEF para prever a arbitragem como via de solução de litígios na área do direito tributário. Contudo, em diversas passagens, utiliza-se do termo “executado”,⁶⁰ o que poderia levar à conclusão de que apenas o executado (em execução fiscal) poderia fazer parte de uma arbitragem tributária.

A assunção seria fortalecida pelo próprio dispositivo que determina serem arbitráveis créditos tributários objeto de ações de outra natureza (ação consignatória de pagamento ou ação anulatória do ato declarativo da dívida). Confira-se:

Art. 41-T. O executado pode optar pelo procedimento arbitral previsto nos arts. 16-A a 16-F caso, ao ajuizar a ação prevista no art. 164 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, ou a ação anulatória do ato declarativo da dívida, prevista no art. 38 desta lei, garanta o juízo por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia.⁶¹

Contudo, tal assunção seria problemática e, a nosso ver, inadequada, já que as ações judiciais em referência não são necessariamente precedidas de execução fiscal ajuizada em face do sujeito passivo. Ademais, como se sabe, o ajuizamento de execução fiscal nem sempre se dá rapidamente. Não são raras as situações nas quais, após o término de processo administrativo no qual não obteve êxito, o sujeito passivo se vê forçado a ingressar, muito antes do efetivo ajuizamento de execução fiscal, com ação anulatória do ato declarativo da dívida ou ação consignatória, com o objetivo de obter, por exemplo, a renovação de sua

60 O termo “executado” é, por exemplo, utilizado nos seguintes dispositivos que o PL quer incluir na LEF: “Art. 16-E. As despesas do processo arbitral devem ser adiantadas pelo executado” e “Art. 16-G. A sentença produz para o executado optante e para Fazenda Pública os mesmos efeitos da sentença proferida pelos órgãos do Poder Judiciário”.

61 SENADO FEDERAL. Projeto de Lei n. 4.257, de 2019. Brasília, 2019, p. 8. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7984784&ts=1635458430139&-disposition=inline>. Acesso em: 19 dez. 2021.

certidão de regularidade fiscal. Nessa situação, o dispositivo de que se cuida não parece autorizar a opção do sujeito passivo pelo juízo arbitral.

Diante disso, o ideal seria a adoção de termo diverso como “sujeito passivo” (contribuinte e/ou responsável), em vez de “executado”. A aprovação do PL com a manutenção da palavra “executado” na norma transcrita limitaria a opção pela via arbitral à hipótese de ajuizamento de execução fiscal, em franca contradição com o sistema de arbitragem tributária que se quer implementar.

Em resumo, a arbitragem tributária deve ser vista como alternativa eficaz à via judicial, e não como meio que dependa necessariamente do acesso prévio a essa via (em execução fiscal) para poder atuar em concreto (como alternativa à ação anulatória do ato declarativo da dívida ou à ação consignatória).

Ao lado desse ponto, há uma omissão relevante no PL n. 4.257/2019: não há regras de transição ou disposições transitórias que possibilitem a migração das disputas atuais pelos métodos judiciais tradicionais para a arbitragem tributária, uma vez criado o instituto. Isso não seria necessário na lógica do PL n. 4.468/2020, pois ele se concentra em interregnos muito específicos,⁶² mas seria razoável contemplar tal hipótese no PL n. 4.257/2019.

Um modelo interessante de transição seria a previsão de um prazo de, pelo menos, dois anos para migração à arbitragem tributária, a contar da data da publicação da lei instituidora.⁶³ Durante esse período, haveria tempo hábil para a edição de atos de manifestação de vontade da administração tributária, criação ou credenciamento de órgãos institucionais ou entidades especializadas para os processos arbitrais de que trata o PL, ao lado da instrumentalização do procedimento e sua respectiva consolidação.

No que se refere ao PL n. 4.468/2020, há ainda dois pontos a abordar. O primeiro se refere à figura do árbitro desempatador, que seria convocado se a decisão proferida pelo tribunal arbitral (composto por três árbitros) não for unânime e assim estiver previsto no compromisso arbitral,⁶⁴ competindo ao

62 Como visto na seção 3 deste artigo.

63 Uma redação possível da respectiva norma, pensada no âmbito do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP, seria a seguinte: “Os autores das ações judiciais mencionadas nos arts. 16-A e 41-T da Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980, que estiverem em curso na data de publicação desta Lei, poderão optar pela adoção de juízo arbitral, desde que o façam no prazo de 2 (dois) anos a contar da referida publicação. Parágrafo único. É vedada a opção pela adoção de juízo arbitral caso tenha sido proferida sentença nas ações judiciais mencionadas no *caput*”.

64 Art. 9º do PL n. 4.468/2020: “Na hipótese de decisão não unânime entre os três árbitros, será designado árbitro desempatador no prazo de 30 dias, se assim estiver previsto pelas partes no compromisso arbitral. Parágrafo único. O árbitro desempatador analisará toda a documentação do processo e emitirá decisão adotando uma das posições anteriores, justi-

presidente da instituição arbitral efetuar a designação respectiva.⁶⁵ A previsão é controversa, porque permite que a opinião de um quarto julgador, que não participou do processo deliberativo como um todo e que adotaria uma das posições dos árbitros originais, prevaleça sobre o posicionamento da maioria de um colegiado ímpar.

Ademais, o voto do árbitro desempatador poderia resultar justamente em empate se considerados todos os votos, mas ele prevaleceria como uma espécie de instância revisional monocrática. Esse aspecto agregaria, a nosso ver, margem desnecessária para questionamento do procedimento.

Por fim, no que se refere aos efeitos da sentença arbitral, o PL n. 4.468/2020 não estatui, tal como se vê na LA⁶⁶ e no próprio PL n. 4.257/2019,⁶⁷ que a sentença arbitral produz os mesmos efeitos e, assim, equivale à sentença judicial. Por não fazer tampouco referência à LA como de aplicação subsidiária, diferentemente do PL n. 4.257/2019,⁶⁸ a nossa compreensão é a de que a previsão expressa nesse sentido no PL n. 4.468/2020 conferiria maior segurança ao instituto e afastaria quaisquer dúvidas quanto à definitividade da decisão proferida no bojo da arbitragem tributária.

Para concluir, note-se que as sugestões e provocações feitas não têm a pretensão de exaurir os comentários aos PLs aqui analisados, havendo outros pontos importantes que merecem atenção; cite-se, apenas a título exemplificativo, a delimitação dos responsáveis pelos custos do processo arbitral e a respectiva proporção, a fixação de honorários, os requisitos do compromisso arbitral, procedimentos e afins que comportam um debate ainda mais detalhado.

O objetivo do artigo foi, apenas, provocar reflexões a partir de contrapontos objetivos aos projetos de lei, já que eles adotam modelos distintos de arbitragem tributária. Desse modo, acredita-se, será possível apresentar subsídios ao desenvolvimento do tema e evoluir na adoção mais abrangente de métodos adequados de resolução de disputa em matéria tributária, melhorando o acesso à justiça tributária no país.

ficando-as, sendo vedada a reabertura da instrução processual para determinar a realização de novas provas e diligências”.

65 Art. 4º, § 7º, do PL n. 4.468/2020.

66 Art. 31 da LA: “A sentença arbitral produz, entre as partes e seus sucessores, os mesmos efeitos da sentença proferida pelos órgãos do Poder Judiciário e, sendo condenatória, constitui título executivo”.

67 Art. 16-G que o PL n. 4.257/2019 almeja incluir na LEF: “A sentença produz para o executado optante e para Fazenda Pública os mesmos efeitos da sentença proferida pelos órgãos do Poder Judiciário”.

68 Cf. seção 7 deste artigo.

19. Perspectivas acerca de uma futura arbitragem tributária brasileira: bom ambiente institucional para implementação da arbitragem tributária brasileira

Fabio Tarandach
Mateus Gripp

Este texto resume muitos dos debates sobre a implementação da arbitragem tributária no Brasil que, desde 2017, ocorrem no âmbito do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP.¹

Os autores esclarecem que desafios antigos, como o mito da indisponibilidade do crédito tributário, já foram superados e que, neste momento, as discussões são muito mais concretas. Tais discussões foram descritas nos textos anteriores desta coletânea e envolvem, por exemplo, o veículo normativo adequado à introdução do instituto, a arbitrabilidade objetiva e a operacionalização do procedimento arbitral.

O texto salienta, e esta é a linha de pensamento do Grupo, que o tema deve ser colocado no centro do debate público das políticas tributárias. Há ambiente institucional favorável, há necessidade de fortalecimento dos valores da certeza e da justiça no direito tributário, há anseio por segurança jurídica rápida e reforçada, há um desejo da sociedade por um sistema “multiportas” de solução de controvérsias tributárias e há urgência na melhoria de arrecadação das receitas tributárias.

Embora o artigo mencione apenas o Projeto de Lei (PL) n. 4.257/2019, cabe ressaltar que também está na mesa do Senado o PL n. 4.468/2020. Ou seja, o debate no Legislativo pode ser travado se houver vontade política, lembrando que se trata de

¹ Cf. TARANDACH, Fabio; GRIPP, Mateus. Perspectivas sobre futura arbitragem tributária brasileira. *JOTA*, 8 out. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/futura-arbitragem-tributaria-brasileira-08102020>. Acesso em: 29 ago. 2021. O texto incluído nesta coletânea é uma versão atualizada e ampliada daquela que foi originalmente publicada no *JOTA*.

projetos legislativos não excludentes. E isso sem prejuízo de outras iniciativas na seara arbitral tributária, como se verá no próximo texto da coletânea.

Nos anos recentes, muitas foram as discussões acerca de uma *arbitragem tributária brasileira* no âmbito do Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da FGV DIREITO SP. Se o debate em torno desse método alternativo de solução de conflitos fiscais, é bem verdade, permaneceu por tempos adormecido, a coleção de artigos compilados nesta obra é prova de que o cenário mudou e que o tema efervesce nos grupos que se dedicam ao estudo do direito tributário e das políticas fiscais nacionais.

Como aqui abordado, o estigma da indisponibilidade do crédito tributário, que até tempos recentes dominava as mesas de debate que se debruçavam sobre uma eventual arbitragem tributária no Brasil, já parece superado e não deve ser tomado como empecilho para a introdução do instituto em nosso ordenamento. De fato, já não é mais essa a controvérsia que se põe no centro das discussões acerca da sua aplicação no âmbito tributário.

As questões agora postas são outras e não de menor complexidade: qual o veículo normativo próprio para a introdução da arbitragem tributária em nosso ordenamento?² Que matérias são arbitráveis?³ Em que contornos deverá tal arbitragem se desenvolver?⁴ Em que locais?⁵ Qual a amplitude dos efeitos de

2 Cf. FERNANDES, André Luiz Fonseca; FROTA, Phelipe Moreira Souza. Qual seria o ato normativo adequado à introdução da arbitragem tributária no Brasil? *JOTA*, 12 set. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/qual-seria-o-ato-normativo-adequado-a-introducao-da-arbitragem-tributaria-no-brasil-12092019>. Acesso em: 29 ago. 2021.

3 Cf. SEGALLA, Stella Bittar; SANTOS, Reginaldo Angelo dos. Viabilidade da implementação da arbitragem tributária no Brasil. *JOTA*, 5 dez. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/viabilidade-da-implementacao-da-arbitragem-tributaria-no-brasil-05122019>. Acesso em: 29 ago. 2021.

4 Cf. FERNANDES, André Luiz Fonseca; FROTA, Phelipe Moreira Souza. Arbitragem tributária e o lançamento de ofício. *JOTA*, 18 jul. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/arbitragem-tributaria-e-o-lancamento-de-o-ficio-18072019>. Acesso em: 29 ago. 2021; CONRADO, Paulo Cesar; SANTOS, Reginaldo Angelo dos; LEITE, Renata Ferreira. A prestação de garantia no processo arbitral tributário. *JOTA*, 3 out. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/a-prestacao-de-garantia-no-processo-arbitral-tributario-03102019>. Acesso em: 29 ago. 2021.

5 Cf. GIANNETTI, Leonardo Varela; MACHADO, Luiz Fernando Dalle. Qual seria o melhor local para a instauração de um tribunal arbitral no Brasil? *JOTA*, 2 ago. 2019. Disponível em:

suas decisões?⁶ Em que extensão a sentença arbitral estará sujeita ao controle judicial?⁷

Essas questões – e tantas outras tratadas nesta série de artigos – merecem amplo escrutínio, a inspirar em ambos, Estado e contribuinte, a confiança necessária para o êxito do instituto em nosso país. Isso é o que se pretendeu nesta obra: lançar à discussão controvérsias atuais e relevantes, cuja solução possa ser efetiva para a instituição de uma arbitragem tributária brasileira.

Como visto, a urgência da recuperação de créditos fiscais pela Fazenda Pública e as conhecidas morosidade e ineficácia das tradicionais medidas de soluções de litígios, aliadas à possibilidade de se conferir ao contribuinte nova alternativa para a solução de seus conflitos (introduzindo-se verdadeiro sistema de tutela “multiportas”), tornam necessário que o tema seja posto no centro do debate público de nossas políticas fiscais e jurisdicionais.

Com efeito, cremos que estamos diante de ambiente institucional favorável à introdução da arbitragem tributária brasileira, especialmente após a edição da Lei n. 13.129/2015, que alterou a Lei n. 9.307/96 – a Lei de Arbitragem – e previu a sua utilização pela Administração Pública para a solução dos litígios em que se veja envolvida. Aliás, se os movimentos fazendários na busca de racionalidade para a solução de controvérsias tributárias são muitos e observados em todos os níveis da Federação,⁸ também o próprio Judiciário tem incentivado a adoção de métodos alternativos de resolução de litígios⁹ a fim de

<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/qual-seria-o-melhor-local-para-a-instauracao-de-um-tribunal-arbitral-no-brasil-02082019>. Acesso em: 29 ago. 2021.

- 6 Cf. MASCITTO, Andréa; FERNANDES, André Luiz Fonseca. Arbitragem tributária poderia reconhecer indébito tributário e autorizar restituição? *JOTA*, 31 out. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/arbitragem-tributaria-poderia-reconhecer-indebito-tributario-e-autorizar-restituicao-31102019>. Acesso em: 29 ago. 2021.
- 7 Cf. CONRADO, Paulo Cezar *et al.* Reflexões sobre a judicialização da sentença arbitral em litígios tributários. *JOTA*, 16 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/reflexoes-sobre-a-judicializacao-da-sentenca-arbitral-em-litigios-tributarios-16082019>. Acesso em: 29 ago. 2021.
- 8 Cf. MASCITTO, Andréa; PISCITELLI, Tathiane. São Paulo cria alternativas para a solução de controvérsias tributárias. *JOTA*, 26 mar. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/sao-paulo-cria-alternativas-para-a-solucao-de-controversias-tributarias-26032020>. Acesso em: 29 ago. 2021.
- 9 Como exposto também em MASCITTO, Andréa; FERNANDES, André Luiz Fonseca. Arbitragem tributária poderia reconhecer indébito tributário e autorizar restituição? *JOTA*, 31

aliviar o congestionamento dos Tribunais, assoberbados pela excessiva judicialização de disputas, que já nos parece cultural.

Outrossim, as diversas e recentes normas editadas para a instituição da transação tributária,¹⁰ desejavelmente aperfeiçoadas no contexto recente de crise provocada pela pandemia de Covid-19,¹¹ são sintomáticas dos anseios da sociedade relativos à adoção de métodos alternativos que viabilizem a solução dos conflitos de maneira mais célere e eficaz.

De fato, nossos estudos sempre tiveram a pioneira e bem-sucedida experiência portuguesa de arbitragem tributária como paradigma a ser observado por quem quer que se debruce sobre o tema; contudo, também evidenciaram que as particularidades brasileiras reclamam a elaboração de arbitragem tributária verdadeiramente nacional, capaz de atendê-las todas por meio de um instituto que nos seja particular. Por isso, tomamos como certo que a simples transposição ao nosso ordenamento de um sistema pronto de arbitragem tributária não seria o caminho mais adequado para atender nossas necessidades. E, se é assim, temos que as ideias lançadas nesta coleção de artigos servem, ao menos, como norte à elaboração desse necessário novo modelo a ser desenvolvido.

É nesse contexto que, com bons olhos, enxergamos o PL n. 4.257/2019,¹² que pretende instituir a arbitragem tributária no Brasil como alternativa à apreciação judicial de embargos à execução fiscal, uma vez garantido o feito executivo. Se a iniciativa, tal como posta, é louvável, acreditamos que o instituto possa ser aperfeiçoado pelas considerações traçadas nesta obra, alcançando voos mais altos.

out. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/arbitragem-tributaria-poderia-reconhecer-indebito-tributario-e-autorizar-restituiçao-31102019>. Acesso em: 29 ago. 2021.

- 10 Embora prevista há cerca de cinquenta anos no Código Tributário Nacional, a transação em matéria tributária tornou-se uma realidade apenas recentemente com a edição da Lei n. 13.988/2020 (resultado da conversão em lei da Medida Provisória n. 899/2019). Em âmbito federal, diga-se, foram editadas as Portarias PGFN n. 9.917/2020, 9.924/2020, bem como a Portaria MF n. 247/2020, que regulamentaram os requisitos e os procedimentos para os contribuintes transacionarem com a Fazenda Nacional.
- 11 Nesse particular, foi editada a Portaria PGFN n. 14.402/2020, que estabeleceu a transação excepcional na cobrança da dívida ativa da União, em função dos efeitos da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19).
- 12 Abordado múltiplas vezes, mas especialmente em MASCITTO, Andréa; PISCITELLI, Tathiane; MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Arbitragem tributária brasileira está no forno. *JOTA*, 9 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/arbitragem-tributaria-brasileira-09082019>. Acesso em: 29 ago. 2021.

Seja como for, algo nos parece evidente: se no início dos debates no âmbito do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP sobre a instituição de uma arbitragem tributária brasileira se mostrava distante, agora nos parece que já tenha se tornado realidade próxima. Por certo, sua instituição é não só conveniente àqueles que a ela poderão se submeter e dela se aproveitar, mas também instrumento a contribuir à concretude, também em matéria fiscal, da promessa de uma tutela efetiva e célere contida na Carta de 1988, ainda que fora das dependências do Judiciário.

20. Reforma tributária e solução de conflitos tributários entre entes federados: arbitragem tributária para resolver conflitos entre entes federativos

João Carlos Pietropaolo

No artigo a seguir, preparado especialmente para esta coletânea, o autor une a reflexão sobre a necessidade de simplificação do sistema tributário e sobre a reforma da tributação do consumo debatida pelo Congresso Nacional – sobretudo, a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) n. 45/2019 – com a oportunidade de se definir a arbitragem como meio de solução de conflitos entre entes federados no âmbito do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

A ideia seria a de que a adesão do ente federado ao Comitê Gestor fosse acompanhada de uma espécie de “cláusula compromissória,” que atribuísse àquele Comitê uma função arbitral e o respectivo poder de decidir sobre conflitos previamente delimitados (arbitrabilidade objetiva), relativos a atos concretos de gestão e de atribuição de receita, bem como de normas regulamentares e regimentais que lhes confirmam suporte.

O texto menciona a atuação de câmaras ou juízos arbitrais, que deveriam funcionar de forma independente do próprio Comitê para que pudessem avaliar a correção dos atos por ele produzidos.

Trata-se de importante reflexão que comprova não apenas, como se viu no texto anterior desta coletânea, a necessidade de colocar a arbitragem tributária no centro do debate público das políticas tributárias e a existência de um ambiente institucional favorável a tanto, como também a relevância de que isso seja feito, inclusive, nas discussões da reforma da tributação do consumo.¹

1 Ainda que se trate de um formato de arbitragem tributária distinto daqueles previstos nos PLs n. 4.257/2019 e 4.468/2020.

Os recentes embates parlamentares sobre a reforma tributária tomaram rumo inusitado. Em maio de 2021, depois de muitas audiências públicas e debates, a Comissão Especial, criada em 2020, concluiu seus trabalhos propondo substitutivo, que converge, linhas gerais, para proposta da PEC n. 45/2019. A unificação da PIS/Cofins, ICMS, ISS e IPI em um único tributo – IBS – é o ponto mais importante e a primeira questão dirimida no relatório.

A Presidência da Câmara, contudo, entendeu que a conclusão extemporânea dos trabalhos era inadequada e inoportuna, avocando a PEC ao plenário, sem maiores digressões. O movimento é bastante claro no sentido de deixar as reformas constitucionais que vinham sendo discutidas de lado e pautar, em primeiro lugar, a criação da Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS) – Projeto de Lei (PL) n. 3.387/2020. A justificativa é a de que uma reforma tributária restrita seria aquela que os tempos atuais comportam.

Entretanto, ao substituir PIS/Cofins pela nova CBS, com alíquota de 12%, a União desidrata as propostas constitucionais e, assim, deixa de abrir espaço para uma discussão federativa mais consistente. Embora as reformas constitucionais não estejam totalmente ultrapassadas, o fato é que a tônica passou a ser a CBS.

Apesar de estar hoje mais distante, a solução do IBS desenhada pela PEC n. 45/2019 deixou algumas questões que valeriam uma reflexão mais profunda. Uma delas é a original gestão compartilhada do IBS e que o relatório da Comissão especial expressamente manteve.

Como se sabe, a proposta de reforma alcançou a máxima simplificação que se poderia cogitar, ao prever a criação de IBS não cumulativo para substituir cinco tributos federais, estaduais e municipais, eliminando a ineficiente concorrência ativa de entes em uma mesma base, como acontece hoje com o ICMS, o ISSQN, o IPI e o PIS/Cofins.

Para assim fazer, engendrou, entre muitas outras louváveis inovações, a criação de entidade centralizadora de gestão arrecadatória do tributo e de distribuição da receita respectiva, como proposto pelo art. 152-A, § 6º, a ser incluído, se aprovada a reforma, na Constituição Federal. A entidade teria, ainda, atribuições de coordenação entre entes, de regulamentação do tributo e de representação judicial e extrajudicial dos entes quanto ao IBS.

A forma jurídica da entidade não está totalmente clara na proposta. Mas, considerado seu poder regulamentar, deverá ter caráter autárquico nacional, de que todos os entes tributantes participarão.

É possível que se trate de autarquia criada por lei federal e mantida pelos sujeitos ativos do IBS, a quem seria delegada a atividade de gerenciar a arrecadação, por sistemas de processamento de dados semelhantes à atual nota fiscal eletrônica, e distribuir a receita respectiva em um tipo de conta corrente semelhante a uma grande câmara de compensação, conforme as regras de regência do tributo, sobretudo as atinentes ao aspecto espacial.

Essa parte prática, que pareceria à primeira vista a mais difícil, aproveitará de importante legado do ICMS. A experiência com a nota fiscal eletrônica e as compensações de arrecadação do imposto incidente sobre operações com combustíveis serão, seguramente, o início de funcionamento deste enorme sistema de gestão de arrecadação e de distribuição de receitas.

As facilidades, no entanto, param por aí. A extenuante luta por receitas tributárias entre os entes federados, verificadas em décadas de existência do ICM e do ICMS, induz litígios de grande extensão financeira e complexidade técnica. A permanente luta por receitas tributárias não será certamente resolvida com a promulgação da reforma, mesmo que, como faz a PEC n. 45/2019, seja unificada a base para um único imposto e sejam vedados benefícios fiscais.

Se for tomada a experiência da guerra fiscal do ICMS, quase sempre intermediada pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), é possível prever que União, Estados e Municípios entrem ocasionalmente em atrito no âmbito da entidade gestora.

Para se ter uma ideia do fôlego que têm as disputas por receitas, no STF contam-se mais de 300 ações diretas de inconstitucionalidade envolvendo guerra fiscal ou suscitando disputas tributárias por bases econômicas. Tais disputas tiveram que ser solvidas pela Lei Complementar n. 160/2017, que convalidou centenas de benefícios inconstitucionalmente concedidos pelos Estados. Mesmo a lei complementar teve sua constitucionalidade questionada por ação direta. É quase certo que o cenário de litígios entre entes não vá se resolver de imediato, como efeito automático da reforma e sua unificação administrativa.

Ocorre que, no âmbito do IBS, litígios deste tipo poderiam virtualmente paralisar o sistema de compensações e distribuições de receitas, até mesmo por tutelas de urgência. Deve-se aí levar em conta que o Supremo Tribunal Federal não considera federativos, para fins de Ação Civil Ordinária (ACO), os conflitos entre entes subnacionais em disputas sobre receitas tributárias específicas.

Tal controvérsia seria solvida, em princípio, como a própria proposta determina, pela Justiça Federal, possivelmente em primeiro grau de jurisdição. Com isso, restará aos entes tributantes solucionar seus litígios em juízo federal de primeiro grau, cuja especialização não se questiona. Ainda assim, os riscos apontados de obstrução de funcionamento do ente gestor são grandes.

Considere-se, como exemplo, as impugnações de um determinado ente sobre a insuficiência de suas receitas recebidas, só para ficar em uma singela hipótese de conflito. Nesse caso, a alteração de uma receita pode prejudicar as dos outros. E milhares de entes podem entrar em atrito para invocar interpretações que lhes confirmam maior quinhão da arrecadação total.

Sobre o tema, é importante lembrar que o comitê terá feição arbitral, no sentido que lhe dá o direito internacional, pois entes federados estarão em situação horizontal relativamente às suas decisões administrativas. De fato, para efeitos de gestão e arrecadação do tributo, o comitê age por delegação de todos os entes competentes para a tributação. Assim, é possível cogitar que essa mesma entidade gestora tenha também feições para solver internamente as demandas entre diferentes entes. Para que tais soluções sejam definitivas, de forma a estabilizar as relações internas no âmbito da própria entidade, o recurso à arbitragem mostra-se como solução viável.

Com efeito, se a proposta incorporasse ao comitê gestor função arbitral à qual os entes se submetessem na adesão como uma espécie de cláusula compromissória, as decisões sobre atos do próprio comitê poderiam ser resolvidas em ambiente mais especializado, interno e certamente sem o trauma de paralisações prejudiciais de operações.

Neste ponto, contrário à feição arbitral na solução de conflitos do comitê gestor, sempre haverá o argumento de indisponibilidade do interesse público e da própria receita em disputa. Porém, não parece que as decisões arbitrais nesses casos estariam de fato dispondo de interesse público indisponível, na medida em que a câmara ou o juízo arbitral enfrentaria as impugnações em nome de todos os entes, inclusive do que se insurgiu. Por isso, as câmaras ou juízos deverão funcionar de forma independente do próprio comitê. Afinal, decidirá sobre a propriedade ou não de algum ato deste.

Bom salientar que a própria arbitrabilidade teria que se limitar aos atos concretos próprios de gestão. Deve ficar claro que o conflito passível de solução arbitral seria relativo a atos concretos de gestão e de atribuição de receita, bem como de normas regulamentares e regimentais que lhes confirmam

suporte. As questões de autonomia federativa e indisponibilidade resolvem-se pela própria feição condominial e cooperativa que possui o tributo, revelada na proposta de reforma, em que entes permanecem competentes para a instituição do tributo, podendo fixar alíquotas e procedendo à verificação fiscal de forma coordenada.

Em conclusão, atentando para os problemas apontados, a proposta de reforma constitucional faria bem ao prever a arbitrabilidade objetiva das decisões concretas do comitê gestor sobre recolhimento e atribuição de receitas.

Por câmara ou juízo arbitral permanente e independente, entes tributantes poderiam obter decisões mais rápidas e mais técnicas, evitando, com isso, discussões com potencial de paralisar ou prejudicar os fluxos de receitas tributárias do IBS. A questão hoje parece mais distante, pelo rumo tomado pela reforma tributária, mas não deixa de ser instigante. No momento oportuno, as propostas de alteração constitucional, hoje deixadas em segundo plano, podem renascer como solução jurídica original para problemas federativos de décadas.

**A EXPERIÊNCIA PORTUGUESA
COM ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA**

21. Arbitragem tributária em Portugal: subsídios para criação da arbitragem tributária no Brasil

Tânia Carvalhais Pereira

O texto que se segue, preparado especialmente para esta coletânea, não apenas contém uma descrição detalhada do sistema arbitral tributário português contido no Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT – Decreto-Lei n. 10/2011, de 20 de janeiro daquele ano),¹ como também indica importantes elementos, derivados daquele Regime, que poderiam servir de subsídio à instituição da arbitragem tributária no Brasil.

Para que o modelo arbitral tributário brasileiro possa servir como meio efetivo de concretização dos valores da certeza e da justiça na tributação, dois daqueles elementos podem ser destacados:² o primeiro é a publicação obrigatória das sentenças arbitrais em matéria tributária. Em Portugal, esclarece a autora, já são mais de 5.000 (cinco mil) as decisões arbitrais publicadas no site do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD).³ O acesso a tais decisões é público e fácil, fruto de uma ampla interpretação do princípio da publicidade que deveria servir de norte à formação da arbitragem tributária no país.

Além disso, o papel do Conselho Deontológico do CAAD é digno de nota. Ele exerce a função de designação, supervisão e eventual substituição dos árbitros; a ele se credita uma boa parcela do sucesso do instituto português, geralmente visto pelo

1 Cf. CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA. Legislação e regulamentos. Disponível em: <https://www.caad.org.pt/legislacao>. Acesso em: 30 ago. 2021.

2 Apenas a título exemplificativo e sem prejuízo de outros elementos que são referidos no artigo.

3 As decisões estão disponíveis em: <https://www.caad.org.pt/>. Acesso em: 30 ago. 2021. É no CAAD que funcionam os tribunais arbitrais responsáveis pela arbitragem tributária em Portugal (art. 4º, n. 2, do RJAT).

contribuinte e pela administração tributária como meio idôneo, justo e expedito para resolução de litígios. Uma experiência que também poderia ser considerada na arbitragem tributária brasileira.

O artigo menciona, ainda, diversas outras características da via arbitral tributária portuguesa que poderiam ser aproveitadas no Brasil. O país só tem a ganhar se tais características forem ponderadas no debate público do tema.

Em 2011, o Governo da República foi autorizado a legislar, no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de litígios em matéria tributária, prevista como um “direito potestativo dos contribuintes”.

A autorização legislativa constante do art. 124^o da Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril, que aprovou o Orçamento de Estado para 2010, impunha a previsão de um meio de resolução jurisdicional de litígios em matéria tributária, alternativo à impugnação judicial, em que o julgamento do Tribunal Arbitral fosse feito segundo o direito constituído.

No uso dessa autorização legislativa da Assembleia da República, veio a ser aprovado o Decreto-Lei n. 10/2011, de 20 de janeiro, que introduziu no ordenamento jurídico português o RJAT.

O RJAT entrou em vigor em 25 de janeiro de 2011, mas a sua aplicação ficou dependente da publicação de uma portaria de vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à jurisdição dos tribunais arbitrais tributários que funcionariam no CAAD, que só entraria em vigor a 1 de julho do mesmo ano.⁴

A remissão legal – para portaria – do ato de vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira surge, assim, como o instrumento normativo que revela a natureza voluntária da vinculação do ente público à arbitragem tributária – podendo estabelecer, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos –,⁵ e que permite, em simultâneo, a operacionalização do recurso à arbitragem tributária como um direito potestativo do sujeito passivo.

4 Para uma abordagem geral do regime da arbitragem tributária, cf. VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. Arbitragem tributária: breves notas. In: FONSECA, Isabel Celeste (coord.). *A arbitragem administrativa e tributária: problemas e desafios*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013, p. 375-388; SOUSA, Jorge Manuel Lopes de. Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária. In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.). *Guia da arbitragem tributária*. Coimbra: Almedina, 2017, p. 95-240; e FALCÃO, José Poças. Arbitragem tributária. *Revista Portuguesa de Contabilidade*, v. I, n. 2, p. 185-216, 2011.

5 Cf. art. 4^o do RJAT.

A introdução da arbitragem em matéria tributária no ordenamento jurídico português, configurada como uma forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos no domínio tributário, teve em vista a prossecução de três objetivos principais, expressamente previstos no preâmbulo do respetivo diploma, a saber: (i) o reforço da tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos; (ii) imprimir maior celeridade na resolução de litígios que opõem a Administração Tributária e Aduaneira ao sujeito passivo, como pressuposto de uma tutela jurisdicional constitucionalmente prevista no art. 20º da Constituição; e (iii) contribuir para a redução da pendência de processos nos tribunais tributários de primeira instância.

O RJAT reflete características próprias dos regimes tradicionais de arbitragem em Direito público, que conjuga com características próprias do regime geral do contencioso tributário, estando, inclusive, mais próximo deste último do que do primeiro.

A originalidade do RJAT está patente em vários aspetos, desde logo, no que diz respeito à delimitação do respetivo âmbito de aplicação material, à limitação da competência em razão do valor, ao regime de prazos aplicável nas fases do procedimento e do processo arbitral, assim como ao regime de recurso e impugnação da decisão arbitral.

O novo paradigma introduzido pela arbitragem tributária em Portugal rompeu com a tradição do direito da arbitragem ao impor um modelo de arbitragem institucionalizada, num Centro de Arbitragem que oferecia especiais garantias de independência e imparcialidade – o CAAD.

Inovadora foi também a opção normativa de cometer a designação dos árbitros a um Conselho Deontológico, presidido por um Juiz Jubilado que tenha exercido funções públicas de magistratura na jurisdição administrativa e fiscal e nomeado pelo Conselho Superior da Magistratura.

Ao Conselho Deontológico do CAAD foi cometida a função de designação, supervisão e eventual substituição dos árbitros, com o objetivo de promover a confiança das partes e de terceiros na arbitragem como meio idóneo, justo e expedito para a resolução de litígios em matéria sensível, como é a matéria tributária.

A arbitragem em matéria tributária foi concebida como um meio jurisdicional de resolução de litígios alternativo à impugnação judicial, aplicável, por isso, apenas na fase declarativa do processo tributário.

Com efeito, à luz do regime em vigor, a competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária está limitada à apreciação da legalidade de atos de

liquidação de tributos, cujo valor não exceda os dez milhões de euros. De fora da arbitragem tributária ficou todo o processo executivo, a execução de julgados e as ações para a prática do ato devido.

Ainda que o âmbito de competência dos tribunais arbitrais seja significativamente mais reduzido do que o dos tribunais administrativos e fiscais, naquele que é o respetivo âmbito concorrencial, a arbitragem tributária vem contribuindo para libertar os tribunais tributários de um acréscimo de cerca de 20% de processos⁶ que, não fora este meio alternativo de resolução de litígios, iriam acrescer às pendências acumuladas ou engrossariam os números do “contencioso suprimido” que numa ponderação tripartida – valor/custo/tempo – poderia nunca chegar aos Tribunais.

O regime jurídico da arbitragem tributária, em conjugação com os regulamentos do CAAD, garante, ainda, a transparência e a publicidade dos procedimentos de seleção e designação dos árbitros e das taxas de arbitragem devidas em cada processo.

As taxas de arbitragem devidas nos processos em que a designação dos árbitros é deixada ao Conselho Deontológico do Centro são equiparadas, em termos de valor, às custas devidas, a final, pela parte vencida nos tribunais administrativos e fiscais.

O regulamento de custas e os honorários dos árbitros são públicos, estando disponíveis para consulta na página oficial do CAAD.

Em simultâneo, foi prevista a publicação obrigatória das decisões arbitrais, expurgadas dos elementos suscetíveis de identificar o sujeito passivo. Até ao momento em que se escreve, foram publicadas mais de 5 mil decisões arbitrais no *site* do CAAD, de acesso público, sujeitando-as ao escrutínio do povo em nome do qual a justiça é constitucionalmente administrada.

As decisões jurisdicionais, incluindo as proferidas pelos tribunais arbitrais, devem ser expressas e suficientemente fundamentadas, dar provas inequívocas de uma aplicação correta, objetiva e igualitária do direito aplicável,

6 REPÚBLICA PORTUGUESA. Estatísticas da Justiça. Indicadores de desempenho dos tribunais administrativos e fiscais em 1ª instância. Disponível em: <https://estatisticas.justica.gov.pt/sites/siej/pt-pt/Paginas/Indicadores-de-desempenho-dos-tribunais-administrativos-e-fiscais-de-1-instancia.aspx>. Acesso em: 2 fev. 2021; e REPÚBLICA PORTUGUESA. Estatísticas da Justiça. Movimentos dos processos nos tribunais administrativos e fiscais de 1ª instância. Disponível em: <https://estatisticas.justica.gov.pt/sites/siej/pt-pt/Paginas/Movimento-de-processos-nos-tribunais-administrativos-e-fiscais-de-1-instancia.aspx>. Acesso em: 2 fev. 2021. As estatísticas oficiais de 2020 ainda não se encontravam disponíveis quando da elaboração deste artigo.

sem concessões a influências indevidas, ou a arranjos oportunistas, e sujeitas ao escrutínio público. Um escrutínio que apenas poderá ser efetivamente garantido por uma interpretação ampla do princípio da publicidade, concretizado, desde logo, na publicação efetiva das decisões jurisdicionais, aqui incluindo, como não poderia deixar de ser, as decisões dos tribunais arbitrais, com especial incidência nas que apreciem pretensões de direito público.

Em um Estado de Direito Democrático, como é o caso de Portugal, em que a justiça é administrada, nos termos da Constituição, em nome e por conta do povo, a publicação das decisões dos tribunais assume um papel fundamental na garantia da fiscalização do exercício democrático da atividade jurisdicional e apresenta-se como um importante instrumento de comunicação com a comunidade, promovendo o direito à informação e o acesso do cidadão à Justiça.

A proibição expressa do recurso à equidade e a publicidade obrigatória das decisões arbitrais são, por isso, duas características marcantes do regime de arbitragem tributária português que convive com o princípio geral da irrecorribilidade da decisão arbitral, mas que admite o recurso, nos termos previstos no RJAT, para o Tribunal Constitucional, o recurso por oposição de julgados para o Supremo Tribunal Administrativo e a anulação da decisão arbitral pelo Tribunal Central Administrativo Sul.

Enquanto órgãos jurisdicionais de um Estado-Membro, na aceção do art. 267º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), os Tribunais Arbitrais Tributários são interlocutores diretos do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJ), contribuindo para “a aplicação uniforme na (União) de todas as disposições que fazem parte da (sua) ordem jurídica”.⁷

A aplicação prática do regime de arbitragem tributária em Portugal vem revelando o potencial desse instituto em articulação direta com o TJ. A evolução do Direito europeu em geral, e da harmonização da tributação indireta em particular, tem sido fruto de algum voluntarismo do TJ, com especial impulso do mecanismo do reenvio prejudicial, que potencia um verdadeiro diálogo jurisprudencial com os Tribunais dos diversos Estados-Membros.⁸

7 Cf. acórdão do TJ de 26 de outubro 1982, “Kupferberg”, 104/81, *Rec.*, 1982, n. 14.

8 PIÇARRA, Nuno; COUTINHO, Francisco Pereira. A europeização dos tribunais portugueses. *Working Paper*, n. 18, [s.d.]. Os dados estatísticos citados estão disponíveis em: https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2017-06/ra_2016_pt_web.pdf. Acesso em: 2 fev. 2021.

O acesso direto dos Tribunais Arbitrais Tributários ao TJ, em um prazo inferior a seis meses, apresenta-se como uma vantagem adicional do regime que vem contribuindo, de forma significativa, para a uniformização da interpretação do Direito Europeu, designadamente do regime de Imposto sobre o Valor Agregado (IVA).⁹

Nove anos volvidos, a análise dos dados estatísticos mais recentes permite-nos concluir que a arbitragem tributária produz efeitos diretos e indiretos ao nível da diminuição dos custos de litigância para o Estado e para os contribuintes, em virtude da celeridade na resolução dos litígios fiscais, com a antecipação da arrecadação definitiva da receita fiscal pelo Estado ou, na hipótese de procedência do pedido, redução do valor da indemnização a pagar em juros e dos encargos com a prestação de garantia e o patrocínio.

A celeridade da resposta também contribui para uma adaptação de procedimentos por parte da própria Autoridade Tributária e Aduaneira, com reflexos ao nível da eficiência da gestão, da previsibilidade e do nível de litigiosidade.

A redução dos custos financeiros para os contribuintes está relacionada com a previsibilidade do tempo médio de decisão e com a redução dos encargos com a prestação de garantias bancárias para suspensão de execução fiscal.

A imprevisibilidade do tempo médio de resolução dos litígios em matéria tributária nos tribunais é altamente penalizadora dos operadores económicos e francamente angustiante para os contribuintes singulares, com menor poder económico.

No que respeita ao tempo médio de decisão, a arbitragem tributária tem conseguido garantir a prolação de uma decisão final no prazo médio de cerca de quatro meses e meio após a constituição do Tribunal Arbitral. O prazo legal para a prolação da decisão é de seis meses, prorrogável até ao dobro, por períodos sucessivos de dois meses, em casos devidamente fundamentados. O mesmo será dizer que em casos especialmente complexos, a decisão arbitral será proferida, na pior das hipóteses, no prazo de um ano após a constituição do Tribunal Arbitral.

À arbitragem tributária deve ser igualmente reconhecido o mérito de contribuir para um “efeito preventivo na eclosão de litígios”, no sentido de que a celeridade na prolação e na publicação das decisões arbitrais assegura a

9 Sobre a questão do IVA, cf. PEREIRA, Tânia Carvalhais. Contributo dos tribunais arbitrais tributários para a uniformização da interpretação do regime comum do IVA. In: FONSECA, Isabel Celeste (coord.). *Estudos de conciliação, mediação e arbitragem*. Braga: AEUM, 2019, p. 47-71.

tendencial contemporaneidade entre a legislação em vigor e a jurisprudência arbitral tributária, que recupera o seu papel de verdadeira fonte mediata de direito, com efeitos a montante na atuação fiscal do Estado e dos contribuintes.

A falta de sintonia entre a jurisprudência e a legislação contribui para a diminuição da relevância prática da jurisprudência enquanto fonte mediata de direito no plano da prevenção de litígios tributários, com custos não despreciandos.

A celeridade é, por isso, um valor em si mesmo, na medida em que a ausência de decisão em um prazo razoável compromete a garantia de uma tutela jurisdicional efetiva constitucionalmente garantida, nos termos do art. 20º da Constituição da República Portuguesa.

Mas, para além dessa “refração subjetiva”, em um determinado caso concreto, ou em relação a um determinado contribuinte, a celeridade da resposta judicial tem efeitos positivos nos mais diversos domínios, com reflexos positivos ao nível da competitividade e imagem externa de Portugal.

O modelo de arbitragem tributária português conta já com nove anos de aplicação efetiva, com provas dadas e amplamente reconhecidas por todos os operadores jurídicos e pelo próprio TJ, no Acórdão Ascendi, Processo C-377/13, de 12 de junho de 2014.

Partindo das palavras do advogado-geral Maciej Szpunar no Processo C-377/13, que se acompanham, o

Tribunal Arbitral Tributário não é, pois, uma jurisdição arbitral designada por vontade das partes. Pelo contrário, penso que há que considerá-lo um elemento do sistema judicial português tal como os tribunais judiciais e administrativos. A especificidade dessa instituição respeita apenas ao facto de o legislador português ter decidido permitir aos contribuintes submeter os seus litígios com a Administração Fiscal a uma jurisdição que funciona de maneira menos formal, mais rápida e mais barata do que as jurisdições administrativas ordinárias. É a manifestação de uma tendência, que não se verifica só em Portugal, de desformalização e simplificação dos procedimentos jurisdicionais através do recurso a técnicas e dispositivos próprios dos mecanismos da resolução privada de diferendos. É também um elemento da especialização dos tribunais e dos juízes, necessário no contexto da crescente complexidade das relações socioeconómicas e, logo, dos diferendos submetidos aos tribunais. Esta abordagem, pode dizer-se pós-moderna, da justiça é o resultado da evolução do sistema judicial e do sistema jurídico no seu conjunto.

Em termos comparados, no Brasil a aplicação do regime jurídico da arbitragem em matérias tributárias ainda é incipiente. Em 2015 foi alterada a Lei n. 9.307/96, que trata de arbitragem em geral, para permitir que a Administração Pública direta e indireta pudesse utilizar tal regime para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis. O alcance dessa possibilidade no âmbito tributário vem sendo objeto de um intenso debate acadêmico.

Nesse sentido, os desafios com os quais o Brasil se depara são muito semelhantes aos que Portugal enfrentou por ocasião da implementação do regime: a alegada indisponibilidade do crédito tributário, os limites da renúncia de receita, os critérios de escolha dos árbitros e as normas deontológicas aplicáveis.

Em Portugal, a indisponibilidade do crédito tributário não tem força constitucional, encontrando-se prevista no n. 2 do art. 30^o da Lei Geral Tributária (LGT) que, pese embora a respetiva designação, não corresponde a um diploma de valor reforçado. Nesse sentido, Jorge Lopes de Sousa defende que,

numa interpretação holística, que tenha em mente a globalidade do nosso sistema de administração executiva no âmbito das relações jurídicas tributárias, o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários só poderá reportar-se a créditos consolidados, cuja existência esteja assente, depois de esgotados os meios normais de impugnação: até aí não haverá a certeza de haver direitos de crédito e, por isso, os atos que declaram a eliminação jurídica dos atos que definiram créditos tributários não implicam redução ou extinção desses créditos cuja existência na ordem jurídica ainda não está assente.¹⁰

Por outras palavras, estando em causa um crédito litigioso, a apreciação da ilegalidade da sua emissão poderá ser suscitada nos tribunais administrativos e fiscais ou, em alternativa, junto dos tribunais arbitrais.

Samuel Almeida defende, ainda, que “[d]ecidindo os árbitros de acordo com o Direito constituído, o princípio da indisponibilidade do crédito tributário não é posto em causa por um tribunal arbitral, tal como não é colocado em causa por qualquer órgão jurisdicional”.¹¹

10 SOUSA, Jorge Manuel Lopes de. Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária. In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.). *Guia da arbitragem tributária*. Coimbra: Almedina, 2017.

11 ALMEIDA, Samuel. Primeiras reflexões sobre a lei de arbitragem em matéria tributária. In: ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Taborda da; OTERO, Paulo. *Estudos em homenagem ao Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches*. Coimbra: Almedina, 2011, v. V, p. 382.

Apelando, uma vez mais, às palavras do advogado-geral Maciej Szpunar, apresentadas em 8 de abril de 2014, no âmbito do Processo Ascendi, “importa observar que, em matéria fiscal, uma das partes no litígio é sempre uma autoridade do Estado que age no exercício de funções de autoridade pública, sendo atualmente a tributação e a cobrança de impostos uma prerrogativa reservada ao Estado. Tal basta para demonstrar que um órgão encarregado de decidir litígios na matéria, como o Tribunal Arbitral Tributário, não é uma jurisdição privada”.

José Poça Falcão defendeu mesmo que, se era certo que o art. 212º, n. 3, da Constituição Portuguesa prevê que

compete aos Tribunais administrativos e fiscais o julgamento das ações e recursos contenciosos que tenham por objeto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais, este preceito não pode ser interpretado no sentido da exclusividade dos Tribunais administrativos e fiscais para dirimir litígios administrativos e tributários.¹²

O mesmo autor defendeu, ainda, que

não repudiaria um juízo de inconstitucionalidade [por omissão] a manter-se a inexistência destes Tribunais [Arbitrais] (na falta de melhor alternativa) como meio de dar execução plena à norma constitucional que confere o direito dos cidadãos (no caso, contribuinte) a uma decisão em [...] prazo razoável e com procedimentos judiciais caracterizados pela celeridade e prioridade de modo a obter a tutela efetiva e em tempo útil.¹³

No plano deontológico, o RJAT foi especialmente exigente no que concerne às qualidades técnicas e sentido de interesse público dos árbitros, prevendo requisitos apertados de seleção (art. 7º do RJAT), um vasto elenco de impedimentos (art. 8º do RJAT) e deveres dos árbitros (art. 9º do RJAT), posteriormente alargados, desenvolvidos e densificados no Código Deontológico e no Regulamento de Seleção e Designação de árbitros do CAAD.

O modelo orgânico do CAAD é, ainda, o garante máximo da independência no funcionamento dos tribunais arbitrais quer a nível externo, quer a nível interno, o que, no entendimento do Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, significa que

12 FALCÃO, José Poça. Arbitragem tributária. *Revista Portuguesa de Contabilidade*, v. I, n. 2, p. 193-194, 2011.

13 FALCÃO, José Poça. Arbitragem tributária. *Revista Portuguesa de Contabilidade*, v. I, n. 2, p. 193-194, 2011.

a entrega da arbitragem tributária a um órgão institucionalizado [o Conselho Deontológico], a funcionar em estreita ligação ao Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, traduz a salutar preocupação de assegurar que uma tal atividade será exercida sob forte controlo público, o do poder judicial, pelo que, afastados assim receios ou suspeições de uma “privatização” discricionária da justiça, fica, do mesmo modo, garantida a instauração de um clima generalizado de confiança na idoneidade deste sistema de arbitragem.¹⁴

A análise do instituto e dos resultados da implementação do regime de arbitragem tributária português poderá, por isso, revelar-se frutífera, contribuindo para um debate informado que possa conduzir à aprovação de um regime de arbitragem em matéria tributária no Brasil, que tenha em consideração as especificidades inerentes ao sistema tributário brasileiro e seja capaz de contribuir para o desafogamento do poder judiciário e a garantia de uma tutela jurisdicional efetiva dos direitos e dos interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

14 Cf. SERRA, Manuel Fernando dos Santos. Conselho Deontológico do CAAD. *Revista Arbitragem Tributária*, n. 1, p. 8, 2014.

22. É possível limitar o direito ao recurso na arbitragem tributária?

O RJAT e o recurso da decisão arbitral portuguesa

Francisco Nicolau Domingos

O texto a seguir examina o que diz ser o “pecado original” do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT – Decreto-Lei n. 10/2011, de 20 de janeiro daquele ano¹) portuguesa: a limitação do direito ao recurso das decisões arbitrais.²

Após esmiuçar o sistema de controle de tais decisões (que prevê recursos³ e impugnação⁴), o autor afirma que a limitação das possibilidades de recurso nele prevista não violaria o princípio da tutela jurisdicional efetiva. Seria opção válida do legislador concretizar tal princípio em sua dimensão de prolação de decisão em prazo razoável.

-
- 1 Cf. CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA. Legislação e regulamentos. Disponível em: <https://www.caad.org.pt/legislacao>. Acesso em: 30 ago. 2021.
 - 2 Cf. DOMINGOS, Nicolau Francisco. É possível limitar o direito ao recurso na arbitragem tributária? *JOTA*, 15 abr. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/e-possivel-limitar-o-direito-ao-recurso-na-arbitragem-tributaria-15042020>. Acesso em: 30 ago. 2021. O texto incluído nesta coletânea é uma versão revista e mais abrangente daquela que foi originalmente publicada no *Jota*.
 - 3 Art. 25º do RJAT: “1 – A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é susceptível de recurso para o Tribunal Constitucional na parte em que recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou que aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada. 2 – A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é ainda suscetível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com outra decisão arbitral ou com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo”.
 - 4 A impugnação da decisão arbitral é autorizada pelo art. 27º do RJAT. O art. 28º indica os possíveis fundamentos de tal impugnação: “a) Não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão; b) Oposição dos fundamentos com a decisão; c) Pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia; d) Violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, nos termos em que estes são estabelecidos no artigo 16º [do RJAT]”.

Trata-se de conclusão importante para o estágio atual das discussões sobre o desenho da arbitragem tributária no Brasil. Como se viu,⁵ os Projetos de Lei (PLs) n. 4.257/2019 e 4.468/2020 adotaram o caminho de não admitir o reexame de mérito da sentença arbitral, sendo autorizada apenas a sua anulação por vício procedimental (arts. 32 e 33 da Lei de Arbitragem).⁶ Assim como em Portugal, isso configura opção legítima no Brasil, favorecendo a resolução do processo arbitral em prazo razoável.

1. Palavras iniciais

Considerando que na ordem jurídica brasileira se encontra a tramitar uma iniciativa legislativa que visa a previsão da arbitragem tributária, este é o momento adequado para escrever algumas palavras sobre a questão que a doutrina portuguesa designou como o “pecado original” do Decreto-Lei n. 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT), a limitação do direito ao recurso das decisões proferidas pelos tribunais arbitrais, constituídos sob a égide do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD). Viola o regime jurídico de recursos das decisões arbitrais o princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva?

A partir do método dedutivo, monográfico e da técnica de pesquisa bibliográfica, o trabalho começará por analisar, sumariamente, o sistema de controlo de decisões arbitrais tributárias, tomará posição quanto à compatibilidade do aludido sistema com o princípio da tutela jurisdicional efetiva e terminará com a discussão sobre a posição da jurisprudência quanto à eventual inconstitucionalidade.

2. O direito ao recurso no RJAT

Regra geral, as decisões dos tribunais arbitrais são irrecorríveis,⁷ embora essa solução se encontre temperada por hipóteses excepcionais de controlo

5 Em especial, nos textos 14 e 18 desta coletânea.

6 Como exposto anteriormente, eles também compatibilizam a arbitragem tributária com o sistema de precedentes vinculantes do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015).

7 Opção normativa que, a nosso ver, tem fonte na preocupação de assegurar a celeridade das decisões arbitrais. Em bom rigor, a lei na qual consta a autorização legislativa que deu origem ao RJAT – Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril – já o determinava no art. 124º, n. 4, alínea h: “A consagração, como regra, da irrecorribilidade da sentença proferida pelo tribunal arbitral, prevendo a possibilidade de recurso, para o Tribunal Constitucional, apenas nos casos e na parte em que a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada”.

pelos seguintes tribunais: (i) Tribunal Central Administrativo Sul; (ii) Tribunal Constitucional; e (iii) Supremo Tribunal Administrativo.

A opção legislativa não se revelou, *ab initio*, pacífica, pois a doutrina logo assinalou que o regime de recurso e impugnação das decisões arbitrais colocava sérias dúvidas de constitucionalidade⁸ – violação do direito à tutela jurisdicional efetiva. Nessa medida seriam substancialmente menores as possibilidades de controlo das decisões arbitrais em comparação com o regime recursivo aplicável à impugnação judicial, meio processual que inspirou o legislador no desenho do processo arbitral tributário – art. 124^o, n. 2, da Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril. Ou, dito de outro modo, essa falta de sincronia normativa constituiria para alguns, repete-se, o “pecado original” do RJAT.

Antes de se adotar uma posição relativamente à questão, importa descrever, de forma sumária, o sistema de controlo das decisões arbitrais.

2.1. Sistema de controlo das decisões arbitrais

Apesar da aludida regra geral, o sujeito passivo não fica absolutamente impedido de reagir às decisões arbitrais, pois o RJAT admite a impugnação (em sentido lato) para o Tribunal Central Administrativo Sul – tribunal de segunda instância e, em segundo lugar, para o Tribunal Constitucional ou Supremo Tribunal Administrativo. O legislador adota técnica normativa semelhante à consagrada na Lei n. 63/2011, de 14 de dezembro (Lei da Arbitragem Voluntária – LAV) na redação atualmente em vigor.⁹

2.1.1. Impugnação da decisão arbitral

A reação à decisão arbitral dirigida ao Tribunal Central Administrativo designa-se como “impugnação”, na medida em que se pretende colocar em crise a sua coerência formal e estrutural. Isto é, não se “ataca” o mérito da decisão, mas os aspetos de natureza formal e a conformidade da decisão com as normas e os princípios processuais; pense-se, por exemplo, na violação do princípio do contraditório.

A competência – em razão do território – para apreciar essa espécie processual de controlo jurisdicional das decisões arbitrais encontra-se atribuída

8 SOUSA, Jorge Lopes de Sousa. Algumas preocupações sobre o regime da arbitragem tributária. In: OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Taborda da (coord.). *Estudos em memória do Professor J. L. Saldanha Sanches*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011, v. V.

9 Embora a LAV não se aplique diretamente à arbitragem tributária.

ao Tribunal Central Administrativo Sul,¹⁰ pois o CAAD situa-se em Lisboa e, nos termos do art. 4º, n. 2, do RJAT, os tribunais arbitrais funcionam no aludido Centro de Arbitragem.

Os seus fundamentos – taxativos – são os seguintes:¹¹ (i) não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão; (ii) oposição dos fundamentos com a decisão; (iii) pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia; e (iv) violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, nos termos em que são estabelecidos no art. 16º do RJAT.

Os fundamentos que integram o interesse processual na apresentação da impugnação da decisão arbitral reconduzem-se, assim, à violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, bem como àqueles que integram as causas de nulidade da sentença judicial, previstas no art. 125º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Mas, a esse propósito, poder-se-á levantar uma questão: poderá o Tribunal Central Administrativo Sul proferir decisão sobre o mérito? Ou, pelo contrário, se assim procedesse, estaria a invadir a esfera de competência (de reexame) do Tribunal Constitucional e do Supremo Tribunal Administrativo?

Os poderes do Tribunal Central Administrativo Sul circunscrevem-se à eventual anulação da decisão arbitral, ou seja, não pode proferir nova decisão sobre o mérito da causa, sob pena de invadir precisamente essa esfera de competência para apreciar o mérito da decisão arbitral.

No sentido vertido no parágrafo anterior, observa a jurisprudência:

Resulta da consagração da ‘*dualidade de vias*’ de controlo da decisão arbitral, a que já nos referimos, que o Tribunal Central Administrativo não pode conhecer o mérito da pretensão, tal como o Supremo Tribunal Administrativo e o Tribunal Constitucional não podem apreciar recursos fundamentados no artigo 28º do RJAT, por os fundamentos previstos nesta disposição estarem exclusivamente reservados à impugnação judicial das decisões arbitrais para os tribunais centrais.¹²

10 O art. 59º, n. 2, da LAV e o art. 185º-A do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”) determinam que é competente o Tribunal Central Administrativo (Norte ou Sul) em cuja circunscrição se situe o local da arbitragem.

11 Art. 28º do RJAT.

12 Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 09.07.2020, proferido no âmbito do Processo n. 9655/16.3BCLSB, relatado pela Desembargadora Tânia Meireles da Cunha.

Em resumo, a espécie processual em análise tem natureza cassatória, pois o tribunal superior não se pode substituir ao tribunal cuja decisão arbitral foi impugnada, com o conhecimento do mérito.

O prazo que as partes dispõem para apresentar a impugnação é de 15 dias após a notificação da decisão arbitral ou quando o tribunal tenha sido constituído com árbitros indicados pelas partes. O referido prazo conta-se a partir do arquivamento do processo – art. 27º, n. 1, do RJAT, embora o costume do CAAD consista na realização simultânea das aludidas notificações.

2.1.2. Recurso da decisão arbitral

O recurso da decisão arbitral destina-se à reapreciação do mérito e pode ser dirigido ao Tribunal Constitucional ou Supremo Tribunal Administrativo. Por conseguinte, para o Tribunal Central Administrativo Sul não cabe recurso, mas outrossim impugnação.

O recurso para o Tribunal Constitucional pode ter por fonte a recusa de aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade e, em segundo lugar, quando o tribunal arbitral aplicar qualquer norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada durante o processo. Ou seja, estamos no domínio da fiscalização concreta da constitucionalidade, *rectius*, em cumprimento de injunção constitucional – art. 204º da Constituição da República Portuguesa (CRP) –, aquela que prevê que nos factos “[s]ubmetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados”. Assim, o legislador, se dúvidas existissem, pretendeu deixar claro que os tribunais arbitrais são verdadeiros tribunais para os parâmetros constitucionais.

O recurso para o Tribunal Constitucional é interposto por requerimento em que se manifeste a vontade recursiva, no prazo de dez dias, a contar da notificação da decisão arbitral, sem necessidade de se fazer acompanhar de alegações – apresentadas após a notificação para tal finalidade – art. 79º da Lei do Tribunal Constitucional (LTC).

Tem legitimidade para apresentar recurso para o Tribunal Constitucional qualquer uma das partes em dissídio quando o fundamento consiste na recusa por parte do tribunal arbitral da “[a]plicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade”.¹³ Já se o fundamento consistir no facto

13 Art. 25º, n. 1, do RJAT.

de o tribunal arbitral ter aplicado uma “[n]orma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada”¹⁴ durante o processo, a legitimidade fica circunscrita à parte que a invocou.

O recurso para o Tribunal Constitucional tem natureza cassatória, pois, em caso de provimento, “[o]s autos baixam ao tribunal de onde provieram, a fim de que este, consoante for o caso, reforme a decisão ou a mande reformar em conformidade com o julgamento sobre a questão da inconstitucionalidade”.¹⁵

Por outro lado, o recurso para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão que encerre o processo arbitral (também) tem por fundamento a oposição quanto à mesma questão de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo (Norte ou Sul) ou pelo Supremo Tribunal Administrativo – art. 25º, n. 2, do RJAT. Ou seja, esta espécie processual – recurso para o Supremo Tribunal Administrativo – circunscreveu-se inicialmente a esse fundamento,¹⁶ oposição, quanto à idêntica questão de direito, com acórdãos do Tribunal Central Administrativo (Norte ou Sul) e do Supremo Tribunal Administrativo.

O recurso é, assim, admissível quando a causa de pedir que serve de base ao pedido e que concretiza a falta de sincronia jurisdicional relativamente à mesma questão de direito é semelhante àquela que se encontra no acórdão fundamento das aludidas instâncias jurisdicionais.

O legislador com essa espécie processual pretendeu promover a uniformização da jurisprudência, opção que se compreende pela obrigação de os tribunais sob a égide do CAAD julgarem de acordo com o direito constituído, respeitando assim o princípio constitucional da igualdade. Embora, se dúvidas existissem quanto à finalidade, seriam eliminadas com a circunstância de a espécie processual em análise seguir o regime jurídico do recurso para uniformização de jurisprudência, previsto no art. 152º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).¹⁷ O prazo para a interposição do recurso é de 30 dias, contados a partir da notificação da decisão arbitral,¹⁸ isto é, antes do trânsito em julgado.

14 Art. 25º, n. 1, do RJAT.

15 Art. 80º, n. 2, da LTC.

16 A redação do art. 25º, n. 2, do RJAT, que vigorou até 30 de setembro de 2019, era a seguinte: “A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é ainda suscetível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo”.

17 Art. 25º, n. 3, do RJAT.

18 Art. 152º, n. 1, do CPTA, aplicável por força do art. 25º, n. 3, do RJAT.

O recurso para o Supremo Tribunal Administrativo tem, ao contrário da impugnação e do recurso para o Tribunal Constitucional, natureza substitutiva e não cassatória. O acórdão que conclua pela existência da contradição que subjaz ao recurso anula a decisão arbitral, substituindo-a, decidindo a questão controvertida, poder esse limitado ao mérito da questão fundamental de direito em dissídio.¹⁹

A celeridade das decisões arbitrais em situações de alterações ao direito tributário substantivo demonstrou, como *infra* constataremos, a necessidade de alterar a política normativa quanto ao recurso para o Supremo Tribunal Administrativo.

2.1.3. *A experiência emergente da aplicação do sistema de controlo jurisdicional das decisões arbitrais*

A aplicação do RJAT demonstrou que o recurso para o Supremo Tribunal Administrativo podia ser inócuo – por falta de acórdãos contraditórios quanto à mesma questão de direito. Nas hipóteses de alteração da lei fiscal substantiva, se o prazo de decisão dos tribunais (estaduais) tributários de primeira instância se cifrava em quatro anos, a jurisprudência dos tribunais superiores sobre a aplicação da referida alteração normativa – que legitimaria a apresentação de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo – apenas seria produzida cinco a seis anos após a sua entrada em vigor quando, recorde-se, as decisões arbitrais têm de ser proferidas no prazo de seis meses. Em suma, esse recurso podia consubstanciar uma mera proclamação solene. Bastava, repete-se, que a génese do litígio se encontrasse na aplicação de uma nova norma tributária.

Assim, o legislador, por meio da Lei n. 119/2019, de 18 de setembro, alterou o teor do art. 25º, n. 2, do RJAT²⁰ e ampliou os fundamentos para apresentação de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, pois desde 1º de outubro de 2019 é admissível recorrer para tal instância jurisdicional da decisão arbitral que ponha termo ao processo, quando esteja em oposição relativamente à mesma questão fundamental de direito, com outra decisão arbitral.

19 Art. 152º, n. 6, do CPTA, aplicável por força do art. 25º, n. 3, do RJAT.

20 A redação do artigo é agora a seguinte: “A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é ainda suscetível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com outra decisão arbitral ou com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo”.

A nosso ver, se é de enaltecer tal alteração legislativa, pois permite a desejável uniformização jurisprudencial entre a produzida pelos tribunais estaduais e os arbitrais,²¹ por outro lado, para assegurar a principal vantagem da arbitragem tributária²² – tutela jurisdicional efetiva, na dimensão de emissão de uma sentença em prazo razoável – defendemos que deveria ter sido atribuída natureza urgente ao recurso apresentado com esse fundamento. Embora, diga-se, em abono da verdade que, mesmo antes da alteração normativa em análise, já era frequente verificar a citação de jurisprudência estadual por parte dos tribunais arbitrais e jurisprudência arbitral pelos tribunais estaduais. Ou seja, de algum modo, essa convergência decisória já se verificava na maioria das questões de mérito apreciadas pelos tribunais arbitrais.

Contudo de imediato se colocou a questão: o segmento introduzido pela Lei n. 119/2019, de 18 de setembro, ao art. 25º, n. 2, do RJAT é aplicável às decisões arbitrais anteriores à sua entrada em vigor?

A jurisprudência tem decidido, e bem, que se o art. 25º, n. 2, do RJAT agora admite o recurso de decisões que anteriormente eram irrecuráveis (oposição quanto à mesma questão fundamental de direito com outra decisão arbitral), não é possível proceder à sua aplicação a decisões arbitrais proferidas antes da sua entrada em vigor.²³ Se assim não fosse, a lei nova destruiria retroativamente a força do caso julgado formado à luz da lei antiga – solução que se concebe como inconstitucional.

É agora tempo de responder à principal questão que formulámos. O problema da violação da tutela jurisdicional efetiva coloca-se porque a utilização da arbitragem para resolver controvérsias de natureza tributária envolveria, para alguns, o risco de renúncia à prerrogativa de jurisdição do Estado soberano. Bem como envolveria uma restrição a um direito fundamental, o acesso à justiça, descrito no art. 20º da CRP.²⁴

21 Como também o reforço no acesso à Justiça.

22 DOMINGOS, Francisco Nicolau. A superação do dogma da incompatibilidade da arbitragem tributária com os princípios da legalidade, tutela jurisdicional efetiva e indisponibilidade do crédito tributário. *Economic Analysis Law Review*, v. 9, n. 1, p. 335-346, 2018.

23 V. de modo unânime – acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20.05.2020, proferido no âmbito do Processo n. 073/19.2BALS, relatado pelo Conselheiro Francisco Rotheres; acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20.05.2020, proferido no âmbito do Processo n. 075/19.9BALS, relatado pelo Conselheiro Aragão Seia; e acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 09.12.2020, proferido no âmbito do processo n. 011/20.0BALS, relatado pela Conselheira Paula Cadilhe Ribeiro.

24 DOMINGOS, Francisco Nicolau. *Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários: novas tendências dogmáticas*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2016, p. 474-478.

Recorde-se, antes de mais, que o direito à tutela jurisdicional efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos não se circunscreve à legitimidade de acesso à via judiciária, bem pelo contrário, integra diversos corolários ou dimensões que o concretizam e reforçam a sua efetividade. São disso exemplo o direito a um processo com aplicação dos princípios da igualdade de armas e do contraditório, como também o direito a obter uma sentença em prazo razoável (e fundada no Direito), sem demoras não justificadas pelo cumprimento dos prazos legalmente previstos.²⁵

A irrecorribilidade, por via de regra, das decisões arbitrais não é inconstitucional, pois a utilização da arbitragem tributária envolve uma renúncia, ainda que limitada, ao direito à tutela jurisdicional efetiva, quando o legislador o consagra, como é disso exemplo o art. 25º do RJAT. Isto é, a renúncia a direitos fundamentais só é admissível quando o legislador o admita e para o concatenar (direito objeto de renúncia) com outro direito com a mesma dignidade. Ora, na arbitragem tributária é admissível limitar, em parte, o direito à tutela jurisdicional efetiva, na dimensão do direito ao recurso, para assegurar outra dimensão do mesmo direito, v.g., a obtenção de uma decisão jurisdicional em prazo razoável.

A posição que se defende no parágrafo anterior foi sufragada pelo Supremo Tribunal Administrativo no Processo n. 0164/18.7BALS²⁶ quando observa que

[o]utro dos traços marcantes da arbitragem tributária é o de que envolve uma renúncia, ainda que limitada, ao direito à tutela jurisdicional, renúncia esta em tese admissível, quando o legislador a consagre, como sucede no regime jurídico previsto no RJAT (*Vide* Francisco Nicolau Domingos, *Os Métodos Alternativos de Resolução de Conflitos Tributários*, ed. Núria Fabris, págs. 474-478). Note-se que o tribunal arbitral é uma opção do contribuinte.²⁷

Em resumo, o sujeito passivo ao utilizar a arbitragem tributária está, de forma consciente, a renunciar parcialmente ao seu direito ao recurso. Renúncia esta constitucionalmente admissível pois encontra-se normativamente consagrada.

25 CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa anotada*. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, v. I, p. 414-419.

26 Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28.11.2018, proferido no âmbito do Processo n. 0164/18.7BALS, relatado pelo Conselheiro Pedro Delgado.

27 Foi esse o primeiro aresto que fixou o sentido interpretativo que se defende neste trabalho.

Palavras finais

Regra geral as decisões arbitrais proferidas pelos tribunais constituídos sob a égide do CAAD são irrecorríveis. Contudo, o sujeito passivo não tem imperativamente de se conformar com o sentido decisório das decisões arbitrais, pois o RJAT admite a reação para o Tribunal Central Administrativo Sul – tribunal de segunda instância e, em segundo lugar, para o Tribunal Constitucional ou para o Supremo Tribunal Administrativo.

A impugnação visa a atacar aspetos formais das decisões arbitrais e tem natureza cassatória. Com a apresentação dessa espécie processual, as partes pretendem a anulação por ofensa a normas e princípios processuais, embora a instância jurisdicional superior não se possa substituir ao tribunal cuja decisão arbitral foi impugnada, com o conhecimento do mérito.

O legislador reservou para a reapreciação do mérito da decisão arbitral o recurso para o Tribunal Constitucional ou para Supremo Tribunal Administrativo. Na primeira hipótese, a solução normativa dá cumprimento a uma injunção constitucional – os tribunais não podem aplicar normas que ofendam a CRP ou os princípios nela consignados. Já na segunda, a finalidade legislativa encontra-se na uniformidade jurisprudencial entre as decisões arbitrais e os acórdãos proferidos pelos tribunais superiores – Supremo Tribunal Administrativo, Tribunal Central Administrativo Norte e Tribunal Central Administrativo Sul.

A experiência emergente da aplicação do sistema jurisdicional de controlo das decisões arbitrais demonstrou que o recurso para o Supremo Tribunal Administrativo poderia revelar-se inócuo por falta de acórdãos em oposição com a decisão arbitral, fruto da celeridade do processo arbitral. Se valoramos como positiva a possibilidade de apresentar recurso com fonte em decisões arbitrais contraditórias, pois permite a desejável uniformização jurisprudencial entre a produzida pelos tribunais estaduais e os arbitrais, por outro lado, para assegurar a principal vantagem da arbitragem tributária – tutela jurisdicional efetiva, na dimensão de emissão de uma sentença em prazo razoável, o legislador deveria ter atribuído natureza urgente à espécie processual.

A limitação das possibilidades de recurso das decisões arbitrais não viola o princípio da tutela jurisdicional efetiva, na medida em que é uma opção inequívoca do legislador dar concretização prática ao princípio em estudo, na sua dimensão de prolação de uma decisão jurisdicional em prazo razoável.

23. Arbitragem tributária: como replicar o modelo português na realidade brasileira – Ideias resultantes da comparação das realidades brasileira e portuguesa

Priscila Faricelli de Mendonça

Este artigo é relevante sob diversos aspectos. Em primeiro lugar, porque contém uma ampla comparação das realidades portuguesa e brasileira em termos de solução de litígios tributários, comparação essa que deve ser levada em consideração por todos os que estudam o tema dos métodos alternativos (ou adequados) de solução de tais litígios.¹

E, em segundo lugar, porque a referida comparação deu origem a ideias que, ao que parece, foram aproveitadas na preparação do Projeto de Lei (PL) n. 4.468/2020,² analisado, com base em diversas perspectivas, em vários dos artigos precedentes.

Assim é que, por exemplo, o texto sustenta que, em razão do princípio constitucional da estrita legalidade tributária, questões conexas ao campo material da hipótese de incidência tributária não poderiam ser validamente discutíveis em procedimento arbitral tributário. Lê-se, por sua vez, no caput e no inciso I do art. 2º do citado PL que a “arbitragem especial tributária” pode tratar apenas de “matérias fáticas”, sendo vedada a discussão sobre constitucionalidade de normas jurídicas.³

A autora afirma ainda que o modelo brasileiro de arbitragem tributária, diferentemente do regime português, deveria ser inserido no bojo das câmaras privadas de arbitragem, como é o caso das arbitragens envolvendo o poder público. No mesmo sentido, o art. 3º, XII, do referido PL determina que “a arbitragem especial

1 O artigo foi originalmente publicado na revista *Arbitragem Tributária* n. 8, Lisboa: CAAD, p. 12-17, jan. 2018.

2 A autora divide a autoria do PL com Heleno Taveira Torres e Selma Maria Ferreira Lemes.

3 O assunto foi abordado com vagar nos textos 17 e 18 desta coletânea.

será necessariamente institucional, podendo o ato de regulamentação credenciar as instituições ou câmaras arbitrais competentes para processar as controvérsias tributárias reguladas nesta Lei".⁴

Outros pontos ainda poderiam ser mencionados. Entendê-los em conjunto com os anteriores, e compreender as razões que levaram à sua introdução no desenho de arbitragem tributária do PL n. 4.468/2020, constituem passos indispensáveis para avaliar as vantagens e desvantagens desse desenho.

É com muita satisfação que, recebido o convite para contribuir com o oitavo volume da *Revista Arbitragem Tributária* do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), analiso as possíveis influências positivas que o modelo de arbitragem tributária portuguesa poderá trazer ao complexo contexto brasileiro.

Para tanto, será inicialmente importante fazer uma análise comparativa das realidades brasileira e portuguesa, bem como dos modelos de contencioso tributário já existentes em ambos os países, de forma que se possa enfrentar os contextos atuais, com vistas a definir possíveis elementos a serem compatibilizados.

1. Números brasileiros e portugueses: abismo?

As dimensões territoriais de Portugal e Brasil já sugerem distorções. Portugal tem área total de cerca de noventa e dois mil quilômetros quadrados e o Brasil possui dimensão continental de oito milhões e quinhentos mil quilômetros quadrados. E os números dos Judiciários, inevitavelmente, refletem esse precipício.

Levantamento feito pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) brasileiro para apresentar os dados do Judiciário no ano de 2016 ("Justiça em Números")⁵ mostra que em 2016 havia quase 80 milhões de medidas judiciais em andamento no país.

4 E o parágrafo único do art. 3º do PL n. 4.468/2020 assim dispõe: "São requisitos da instituição que processará a arbitragem especial tributária: I – estar situada no Brasil; II – estar regularmente constituída há pelo menos oito anos; III – estar em regular funcionamento como instituição ou câmara arbitral; e IV – ter reconhecidas idoneidade, competência e experiência na administração de procedimentos arbitrais". O tema foi discutido no texto 12 desta coletânea.

5 Disponível em: <https://wwwh.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>. Acesso em: 13 out. 2017.

E o orçamento do Judiciário Brasileiro, como é esperado, é deveras expressivo pois necessita viabilizar a tramitação desse contingente de demandas: as despesas do Poder Judiciário em 2016 alcançaram o valor de R\$ 84,8 bilhões (o que equivale a aproximadamente 22 bilhões de Euros⁶). São 442.365 funcionários, 18.011 magistrados e 90 tribunais.

O Judiciário português, a seu turno, possui 6.764 funcionários judiciais,⁷ que atendem a 1.787 juízes, conforme estudo “Os números da Justiça”⁸ divulgado pelo Ministério da Justiça português com relação ao ano de 2015.

Mas não apenas os números absolutos das justiças portuguesa e brasileira são distantes, também na eficiência do sistema os dois países se mostram incompatíveis. O tempo médio de tramitação de uma ação judicial em Portugal é de 710 dias segundo o estudo analisado; já no Brasil, o tempo médio de duração da fase de execução (ou seja, finalizada a fase de conhecimento em todas as instâncias recursais) é de aproximadamente sete anos e quatro meses (ou seja, 2.640 dias).

O “Justiça em Números”⁹ brasileiro aponta interessante comparativo entre a Justiça Brasileira e o judiciário dos países da União Europeia, trazendo dados da Comissão Europeia para a Eficácia da Justiça (CEPEJ – 2008): as cortes europeias tiveram capacidade de solucionar medidas judiciais na mesma medida em que novas demandas foram ajuizadas, colaborando, portanto, com o fluxo de casos novos *vis-à-vis* processos encerrados.

Já no Brasil, a taxa de congestionamento do Judiciário se apresenta de forma absolutamente negativa: para que os juízes conseguissem dar vazão aos casos pendentes de forma a não congestionar o sistema frente aos casos novos que são anualmente ajuizados, considerando dados da Justiça Federal de São Paulo, os juízes deveriam julgar anualmente 3.846 casos (e não os 2.351 que são atualmente decididos). Os números são assustadores, mormente considerando que,

6 Cotação utilizada neste artigo: 1 Euro = R\$ 3,80.

7 Incluem secretário de tribunal superior/secrário de justiça, escrivão de direito ou adjunto, técnico de justiça principal ou adjunto e escrivão auxiliar/técnico de justiça auxiliar.

8 DIREÇÃO-GERAL DA POLÍTICA DE JUSTIÇA. Disponível em: http://www.dgpj.mj.pt/sections/noticias/os-numeros-da-justica9584/downloadFile/attachedFile_fo/2016_12_19_Os_numeros_da_Justica_2015.pdf?nocache=1482250492.68. Acesso em: 13 out. 2017.

9 SERBENA, Cesar Antonio *et al.* Justiça em Números: uma análise comparativa entre os sistemas judiciais brasileiro e países europeus. Disponível em: <http://buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/observatoriodoegov/article/view/34234/33117>. Acesso em: 13 out. 2017.

para alcançar a média atualmente julgada, considerados os dias efetivamente trabalhados pelos juízes (ou seja, excluindo férias, feriados e outras datas não trabalhadas), cada magistrado julgou sete ações por dia de trabalho.

Fica aqui registro da contrapartida: em Portugal, cada juiz julga, em média, 410 processos por ano, ou seja, quase uma sexta parte do que os juízes brasileiros decidem. A diferença dos números, como se vê, reflete as discrepantes dimensões territoriais.

No Brasil, a onda de crescimento expressivo dos litígios judiciais remete ao advento da Constituição Federal de 1988, pois muitos direitos e garantias materiais e processuais (tais como inafastabilidade da jurisdição, ampla defesa, contraditório, etc.) foram introduzidos no ordenamento e a crescente busca por proteção jurisdicional vem sendo percebida em todas as instâncias.

Em paralelo à realidade geral – e também como agravante –, as normas tributárias acabam concentrando as disputas entre Fisco e contribuintes no processo administrativo (regulado, na esfera federal, pelo Decreto n. 70.235/72) e judicial, conforme disposição expressa do art. 38 da Lei das Execuções Fiscais (Lei n. 6.830/80), o qual limita as discussões quanto aos créditos tributários aos âmbitos do executivo fiscal, ação anulatória de débito fiscal, ação de repetição de indébito tributário e mandados de segurança.

Ou seja, encerrada a disputa perante os tribunais administrativos, se mantida a cobrança fiscal, a única saída do contribuinte será buscar salvaguarda judicial para questionar o crédito fiscal. E a busca pelo Judiciário prevalece também em situações nas quais o contribuinte queria atuar preventivamente, pois, afora o procedimento de consulta (previsto nos arts. 48 e seguintes da Lei n. 9.430/96), que na prática não apresenta resultados satisfatórios uma vez que reflete unilateralmente a posição fiscal e não permite qualquer margem de contraditório com os contribuintes, a opção é busca por guarida judicial para fins de prevenção de direitos ou mesmo questionamento sobre interpretações das normas tributárias.

Interessante nesse aspecto ressaltar a importância dos mandados de segurança nas disputas tributárias brasileiras. Na medida em que não há condenação em verba sucumbencial em sede de mandado de segurança, conforme o enunciado de Súmula 105 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), os contribuintes se utilizam do referido instrumento para obter provimento judicial no sentido de afastar determinada norma jurídica ou mesmo obter interpretação acerca do alcance da tributação.

Assim, por exemplo, impetram-se mandados de segurança para reconhecer inconstitucionalidade de determinada exigência fiscal, com pleito do direito de compensação de valores indevidamente recolhidos, o que é viável conforme o enunciado da Súmula 213 do STJ. Com isso, relevantes questões jurídicas são levadas ao Judiciário via mandado de segurança, em disputas que envolvem relevantes valores, mas que não trazem consubstanciados tais valores no seio da demanda.

Outro aspecto que contribui para a expressiva judicialização de disputas tributárias é o fato de as autoridades públicas despejarem, literalmente, executivos fiscais no Judiciário. Isso porque, conforme art. 174 do Código Tributário Nacional (CTN), a execução fiscal prescreve em cinco anos contados da constituição definitiva do crédito tributário.

Os riscos de decurso do prazo prescricional sem que tenham sido adotadas as medidas necessárias para exigência do crédito, aliados à possibilidade de responsabilização pessoal do agente que injustificadamente deixar de promover a cobrança judicial de crédito fiscal, conforme art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101/2000), acabam acarretando uma enxurrada de ações de execução fiscal sendo diariamente despejadas no Judiciário, transferindo-se, por conseguinte, toda a responsabilidade pela cobrança de tais créditos.

A necessidade de melhora no contencioso relacionado aos executivos fiscais foi reconhecida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), culminando na edição da Portaria n. 396/2016, que trata do Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC), por meio do qual a procuradoria deixa de atuar judicialmente em execuções fiscais de valores inferiores a R\$ 1.000.000,00, para adotar medidas administrativas de cobrança dos créditos inferiores e, em contrapartida, concentrar esforços mais criteriosos e eficientes nos executivos fiscais que envolvem valores superiores. O RDCC desde o início já mostra resultados concretos, tendo incrementado significativamente o volume de arrecadação pela PGFN, conforme os procuradores vêm divulgando em eventos e congressos (citem-se, por exemplo, dados mencionados durante audiência pública promovida pela procuradoria para debate sobre projeto de lei de execução fiscal, ou mesmo aula ministrada no Instituto Brasileiro de Direito Tributário no dia 6 de novembro de 2017).

E os malefícios do executivo fiscal no Judiciário brasileiro são veementes, aponta o já mencionado “Justiça em Números” com dados de 2016. O levantamento do CNJ aponta que 38% dos casos em andamento são executivos fiscais.

Se consideradas apenas as ações de execução, aquelas que cobram dívidas fiscais representam 75%. E a taxa de congestionamento dos executivos fiscais mostra tratar-se de problema absolutamente longe de ver uma solução: de cada 100 processos de execução fiscal em andamento, apenas 9 são baixados; ou seja, a taxa de congestionamento dos executivos fiscais é de 91%.

Pois bem, esses dados ilustram as discrepantes realidades de Brasil e Portugal, o que sugere que os métodos a serem implementados necessitam atender às demandas e *nuances* de cada uma das realidades.

Portugal, uma realidade molecular se comparada ao universo brasileiro, encontrou na arbitragem tributária um importante mecanismo para agilizar a solução das disputas tributárias.

2. A arbitragem no Brasil: maneira de desafogar o Judiciário?

Os números do Judiciário brasileiro, como visto, são aterrorizantes. Milhares de casos, de juízes e de decisões anualmente sendo proferidas no contexto de um Judiciário que a cada ano que passa tem a quantidade de demandas significativamente aumentada.

Os executivos fiscais são agentes absolutamente relevantes na configuração do atual caos do Judiciário brasileiro, pois representam parcela expressiva dos casos pendentes e anualmente congestionam mais e mais o sistema, pois poucas ações são baixadas no atual modelo.¹⁰

A PGFN, por exemplo, possui estoque de créditos tributários inscritos em dívida ativa da monta de aproximadamente R\$ 1.840.000.000,00¹¹ (um trilhão, oitocentos e quarenta milhões de reais) em exigência em cerca de nove milhões e cem mil executivos fiscais atualmente em andamento. Em face do total de casos pendentes nas justiças estadual, federal e do trabalho, a saber, cerca de 60 milhões de casos no ano de 2010 e de 80 milhões em 2016, verifica-se que os executivos fiscais federais têm participação relevante no contingente de demandas pendentes.

10 Importante destacar que o RDCC (introduzido pela Portaria PGFN n. 396/2016) já tem mostrado efetivo resultado de redução das ações de execução fiscal em andamento. Os cartórios de executivos fiscais judiciais já apresentam quantidade de demandas reduzidas; no entanto, ainda faltam números oficiais a demonstrar essa realidade.

11 Cf. <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acao-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/PGFN%20em%20Numeros%202017.pdf/view>. Acesso em: 10 fev. 2018.

O que se passa a analisar é se a arbitragem tributária, uma vez confirmada, seria capaz de reduzir ou ao menos minimizar o caos do Judiciário.

A experiência em arbitragem no Brasil não é recente. Já em 1996, com o advento da Lei de Arbitragem (Lei n. 9.307/96, que veio a ser declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF – na década seguinte à sua promulgação), passou a contar com as câmaras de arbitragem para solução de controvérsias, em alternativa ao Judiciário.

A jurisprudência, a seu turno, já se encontra consolidada acerca da viabilidade de adoção de arbitragem pelo Estado. Desde o advento do famoso Caso Lage,¹² julgado pelo STF, ocasião na qual foi ressaltado no acórdão não ser possível a interdição do Juízo Arbitral nas causas contra a Fazenda,

o que importaria numa restrição à autonomia contratual do Estado que, como toda a pessoa “sui juris”, pode prevenir o litígio pela via transaccional, não se lhe podendo recusar esse direito, pelo menos na sua relação de natureza contratual ou privada, que só estas podem comportar soluções pela via arbitral, dela excluídas aquelas em que o Estado age como Poder Público que não podem ser objeto de transação.¹³

Essa experiência, no entanto, muito embora seja relevante em termos de consolidação da prática arbitral no Brasil e até mesmo importante agente na melhora qualificada das formas de solução de conflitos no Brasil, mostra-se insuficiente, quantitativamente, no que tange à capacidade de absorção de casos com vistas a reduzir o estoque de demandas pendentes no Judiciário.

As câmaras arbitrais brasileiras julgam casos quantitativamente ínfimos se comparados ao estoque de demandas que aguardam julgamento no Judiciário.

Para ilustrar, vale mostrar levantamento de procedimentos arbitrais julgados pela Câmara de Mediação e Arbitragem da Fiesp/Ciesp, em São Paulo, uma das mais tradicionais do país.¹⁴ Confira-se:

12 STF, Ag 52.181, Tribunal Pleno, DJ 13.02.1974.

13 Vale destacar outros julgados oriundos do STJ que, mais recentemente, igualmente decidiram pela viabilidade de o poder público solucionar controvérsias por arbitragem: REsp n. 904.813, MS n. 11.308, entre outros.

14 CIESP/FIESP. Estatísticas da Câmara de Conciliação, Mediação e Arbitragem Ciesp/Fiesp. 2016. Disponível em: http://www.camaradearbitragemsp.com.br/pt/res/docs/Estatisticas_da_Camara_2016.pdf. Acesso em: 13 out. 2017.

Procedimentos	Arbitragem
1998	1
1999	4
2000	6
2001	4
2002	9
2003	8
2004	13
2005	13
2006	15
2007	14
2008	22
2009	43
2010	40
2011	32
2012	36
2013	37
2014	41
2015	42
2016	57
Total	437

Fonte: Ciesp/Fiesp.

Os números de outras câmaras não destoam dos anteriormente reproduzidos. A Câmara de Mediação e Arbitragem da Câmara de Comércio Brasil-Canadá (CAM-CCBC) julgou 95 procedimentos arbitrais em 2014, 112 em 2015 e 98 em 2016.¹⁵ A Câmara Arbitral do Estado de São Paulo (Caesp) divulgou em seu *site* ter absorvido 50 novos casos no ano de 2017.

Ou seja, as câmaras arbitrais não possuem capacidade de absorver parcela relevante dos conflitos como forma de desafogar o Judiciário.

No entanto, imprescindível destacar a importância dos julgamentos arbitrais para o adequado tratamento dos conflitos.

15 Informação disponível em: https://ccbc.org.br/cam-ccbc-centro-arbitragem-mediacao/wp-content/uploads/sites/10/2020/07/CAM_AR-versa%CC%83o-final-PORT-040720.pdf. Acesso em: 30 ago. 2021.

A um, procedimentos arbitrais duram muito menos do que processos judiciais perante a Justiça Estatal. Quando o processo arbitral é acelerado, ou seja, o tribunal é composto por único árbitro, o tempo médio de duração do processo é de seis meses, metade do tempo de duração de arbitragens com tribunal composto por três árbitros.¹⁶

A especialidade do juízo arbitral, assim como sua capacidade de julgar adequada e velozmente causas deveras complexas e que envolvem fatos cuja análise demanda provas técnicas (periciais), são aspectos apontados comumente como principais vantagens do procedimento arbitral em face do judicial estatal. Para exemplificar, Selma Lemes relaciona a celeridade à especialidade dos árbitros, na medida em que tal atributo acaba por agilizar o julgamento da controvérsia.¹⁷

Em oportunidade anterior, essa autora já mencionou vantagens que poderiam ser experimentadas com a implementação da arbitragem tributária.¹⁸ A celeridade é aspecto particularmente interessante em se tratando de controvérsia tributária relativa a aspecto inerente à relação continuativa das partes envolvidas:

[...] por vezes, o contribuinte não sabe como interpretar as normas e, nesses casos, há dúvida sobre os procedimentos que serão adotados para fins de tributação. Por exemplo, o contribuinte pode não saber se determinado insumo, devido a suas características peculiares, pode ser considerado como totalmente consumido no processo produtivo para fins de creditamento de ICMS. Com a decisão arbitral mais técnica e célere sobre o assunto, a postura de acordo com o quanto decidido poderá ser adotada num curto período de tempo e a adoção de procedimento dúbio não delongará.¹⁹

Nesse sentido, vale lembrar que a lei portuguesa²⁰ que instituiu a arbitragem tributária salienta a necessidade e o cabimento do procedimento em razão de três objetivos principais: eficácia da tutela dos direitos envolvidos,

16 Cf. ARBITRAGEM internacional. Disponível em: <https://www.international-arbitration-attorney.com/pt/cost-duration-arbitration/>. Acesso em: 3 dez. 2017.

17 LEMES, Selma. In: *Arbitragem na Administração Pública...*, p. 175-176.

18 MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014, p. 104.

19 Ibid., p. 106.

20 Decreto-Lei n. 10, de 20 de janeiro de 2011.

celeridade e redução dos casos pendentes de julgamento perante os tribunais judiciais e administrativos tributários.

E os tribunais brasileiros mostram tendência pela simpatia à arbitragem, decidindo casos em que há controvérsia relativa a competência *versus* competência pela viabilidade do juízo arbitral. Mencione-se, por exemplo, o Conflito de Competência n. 139.519, recém-julgado pelo STJ, que confirmou a competência da câmara arbitral para processamento e julgamento de arbitragem, reconhecendo a “precedência do juízo arbitral em relação à jurisdição estatal”.

A partir dos aspectos anteriormente ressaltados, não parece que a implementação da arbitragem tributária no Brasil seria uma via capaz de absorver casos quantitativamente relevantes com vistas a desafogar o Judiciário brasileiro. Os números do Judiciário são muito superiores àquilo que câmaras arbitrais teriam capacidade de julgar.

No entanto, isso não minimiza a importância da implementação da arbitragem tributária no Brasil. Inúmeras são as vantagens, entre as quais celeridade e possibilidade de um julgamento com qualidade técnica superior àquela que muitas vezes se observa no Judiciário.

Resta saber como.

3. O modelo da arbitragem portuguesa e o atual contexto normativo do Brasil

O Decreto-Lei português n. 10/2011 delineou a formação do CAAD, submetido ao Ministério da Justiça e em cujo seio esta publicação muito honrosamente se insere, composto por árbitros que no biênio anterior à sua nomeação não podem ter feito parte dos quadros da administração tributária ou prestado serviços jurídicos (auditoria, consultoria, jurisconsultoria ou advocacia) aos sujeitos passivos;²¹ na hipótese de o contribuinte optar por nomear um árbitro, o julgamento se dará necessariamente por três julgadores.

Na arbitragem tributária portuguesa, portanto, há discussão em tribunal arbitral específico e individualizado pela lei instituidora, com julgadores que não são magistrados estatais, no seio do Ministério da Justiça e no qual pode ser apreciada “qualquer questão de fato ou de direito”, destacando-se, entre as questões arbitráveis, a declaração de ilegalidade de atos.

21 Cf. art. 8º do Decreto-Lei n. 10/2011.

No Brasil, o CTN elenca as hipóteses de extinção do crédito tributário em seu art. 156, não fazendo menção à sentença arbitral. Outrossim, o art. 38 da Lei n. 6.830/80, como já mencionado, limita as demandas em que poderá haver debate sobre crédito tributário constituído e inscrito em dívida ativa.

Inicialmente, vale mencionar entendimento dessa autora no sentido de que a reforma da letra do CTN se faz necessária para que seja implementada arbitragem tributária para fins de questionamento de crédito tributário formalmente constituído.²²

Pode-se alegar que, ao prever que a sentença judicial transitada em julgado extingue o crédito tributário, o CTN abarcaria necessariamente a sentença arbitral por uma interpretação evolutiva das normas jurídicas – afinal, na medida em que as sentenças arbitral e judicial são equiparadas para todos os fins, o mesmo se daria no tocante ao disposto no art. 156 do Código mencionado. A interpretação evolutiva se dá

necessariamente no quadro de uma situação determinada e, por isso, deve examinar o enunciado do texto no contexto histórico presente (não no contexto da redação do texto). Todo texto deve ser compreendido em cada momento e em cada situação concreta de uma maneira nova e distinta. Está comprovada a insuficiência da ideologia estática da interpretação jurídica e do pensamento voltado à “vontade do legislador”. A realidade social é o presente; o presente é vida – e vida é movimento. O direito não é uma entidade estática.²³

No entanto, e conforme já manifestamos anteriormente, o art. 146 da Constituição Federal preceitua que a lei complementar deve estabelecer privativamente sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, e, a despeito de promulgado como lei ordinária, o CTN de 1966, Lei n. 5.172, foi recepcionado²⁴ com *status* de lei complementar pela atual ordem constitucional. E justamente por isso

22 Nesse sentido, MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014, p. 100.

23 GRINOVER, Ada Pellegrini. *Ensaio sobre a processualidade: fundamentos para uma nova teoria geral do processo*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2018, p. 114.

24 O CTN, promulgado como lei ordinária, foi recepcionado pela Carta Constitucional de 1988 com *status* de lei complementar nos termos do art. 34, § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Esse é o entendimento reiterado do STF (a exemplo do seguinte julgado: RE n. 238.358 AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 05.04.2011).

conclui-se pela necessidade de edição de lei complementar dispendo sobre a possibilidade de (i) a sentença arbitral extinguir o crédito tributário, (ii) o processo arbitral suspender a exigibilidade do crédito tributário ou mesmo (iii) haver interrupção do prazo prescricional com a instauração do processo arbitral, sob pena de não ser adequada adoção do método de tal natureza para solução para controvérsias.²⁵

Desse modo, para que a arbitragem tributária no Brasil possa cuidar de desconstituir créditos tributários já formalizados e constituídos, entende-se pela necessidade de mudança da redação de dispositivos do CTN, de forma que a sentença arbitral possa, sem qualquer margem de dúvida ou questionamento, produzir efeitos voltados à extinção do crédito tributário ou mesmo à suspensão de sua exigibilidade e suspensão do curso de prazos de prescrição.

Sem prejuízo, é possível que a arbitragem tributária seja desde logo instituída para discussões anteriores à constituição do crédito tributário, na medida em que a atual redação da Lei n. 9.307/96 permite ao poder público solucionar controvérsias mediante arbitragem, bem como por não haver óbice legal ou mesmo constitucional para que questões tributárias sejam debatidas em juízo arbitral.²⁶

Adicionalmente e assumindo que haja mudanças no texto do CTN, o modelo português, embora possa ser muito aproveitado pelo legislador brasileiro no que tange, por exemplo, à forma de eleição dos árbitros e inviabilidade de discussão judicial da sentença arbitral, estruturalmente necessitaria de mudanças para ser replicado no Brasil.

A um, o Brasil possui um modelo de processo administrativo que tem relevante atuação na esfera federal (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf –, conforme regulamentação do Decreto n. 70.235/72) e ampla nas esferas municipal e estadual (por exemplo, mencione-se o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, conforme regulamentação da Lei Estadual n. 13.457/2009).

Assim, há pleno funcionamento de tribunais administrativos, paritários, que permitem a presença de julgadores externos à fiscalização tributária. Mencione-se, nesse sentido, a Portaria MF n. 343/2015, que prevê composição do tribunal federal por conselheiro dos contribuintes.

25 MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014, p. 100.

26 Nesse sentido, vale destacar entendimento pela arbitrabilidade das controvérsias tributárias. Cf. MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014, p. 73 e seguintes.

Desse modo, para que o modelo arbitral seja efetivo no Brasil e se diferencie dos modelos existentes, importante que ele se afaste dos tribunais administrativos, o que entendemos deve ocorrer em dois aspectos principais: não deve estar submetido a ente estatal e o modelo de escolha de árbitros deve se diferenciar do modelo paritário atualmente adotado pelo Carf e por diversos tribunais administrativos tributários no país.

Vale, nesse sentido, mencionar a já atuante Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal (CCAF), integrante da Consultoria-Geral da União e, portanto, órgão vinculado à Advocacia-Geral da União (AGU), competente para dirimir conflitos da seara tributária surgidos entre Fisco e os órgãos da Administração Pública federal, conforme Parecer AGU/SRG 01/2007.

Ou seja, o modelo que se vislumbra aplicar a arbitragem tributária no Brasil, diferentemente de Portugal, deve ser inserido no bojo das câmaras privadas de arbitragem, tal qual no caso de arbitragens envolvendo o poder público. A título exemplificativo, vale mencionar o Decreto n. 8.465/2015, que regulamenta a arbitragem para dirimir conflitos no setor portuário.

Outro aspecto que parece diferenciar o possível modelo de arbitragem tributária no Brasil daquele existente em Portugal reside nas possíveis questões a serem levadas à discussão arbitral. Em Portugal, o Decreto-Lei n. 10/2011 trata da possibilidade de que a arbitragem aprecie “qualquer questão de fato ou de direito”, destacando, entre as questões arbitráveis, a declaração de ilegalidade de atos.

Isso porque, embora não seja recomendável excluir em absoluto quaisquer questionamentos relativos à interpretação legal do âmbito do julgamento arbitral, pela estrita legalidade tributária prescrita na Constituição Federal, questões conexas ao campo material da hipótese de incidência tributária não parecem ser validamente discutíveis em procedimento arbitral tributário.

Conclusão

As realidades portuguesa e brasileira são incomparáveis: não apenas em termos de dimensões territoriais se insere a diferença entre os países. Os números absolutos dos judiciários português e brasileiro se distanciam sobremaneira, e também a efetividade dos dois sistemas caminha em direções antagônicas. Contudo, a bem-sucedida experiência de arbitragem tributária praticada no CAAD pode e deve ser observada pelos brasileiros, pois há importantes lições a serem importadas.

Aprendemos, em recente evento conjunto realizado com o Sr. Presidente do CAAD, Nuno Villa-Lobos, e a Sra. Tânia Carvalhais Pereira, jurista do CAAD, que o modelo de arbitragem tributária português foi moldado em um contexto de colapso do contencioso tributário, não apenas em termos temporais, mas também em se tratando de arrecadação. Os resultados do CAAD são louváveis e por certo é um exemplo que pode, e muito, ser aproveitado no Brasil.

Porém, não se pode esperar que a arbitragem tributária no Brasil minimize os impactos do contencioso tributário no Judiciário. Até mesmo pelos números que envolvem os procedimentos arbitrais atualmente realizados no Brasil *vis-à-vis* a realidade quantitativa dos casos pendentes no Judiciário brasileiro, não parece fazer sentido pensar que a implementação da arbitragem tributária poderia amenizar o caos do contencioso judicial atual.

No entanto, a qualidade do julgamento e sua celeridade podem, e muito, tornar o modelo atrativo.

No Brasil, a disputa quanto a questões tributárias é restrita aos processos judicial e administrativo, não havendo modelo de arbitragem tributária que permita aos contribuintes privados disputar sobre créditos fiscais com o Fisco. Em Portugal, além do Judiciário, contribuintes e Fisco podem se socorrer da arbitragem realizada no âmbito do CAAD, centro vinculado ao Ministério da Justiça.

Na medida em que no Brasil o processo administrativo fiscal já tramita no seio da Administração Pública, o modelo de arbitragem tributária que se pretenda replicar no Brasil deve ser inserido nas câmaras institucionais privadas de arbitragem, de forma a se diferenciar dos processos administrativos tributários já existentes.

No entanto, para que a arbitragem tributária possa ser delineada como forma de desafiar crédito tributário já constituído, é recomendável que seja alterada a redação do CTN, de forma que a instauração do procedimento possa produzir efeitos relativos à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, bem como extinguir o débito fiscal constituído ou suspender o curso de prazo prescricional.

Na realidade brasileira, o modelo a ser delineado de arbitragem tributária deve se distanciar do julgamento administrativo atualmente em vigor no Brasil, ou seja, o que se sugere é que a arbitragem seja inserida no modelo atual de câmaras privadas, tal como ocorre em outros conflitos arbitrais em que se envolve o poder público (tal como contratuais ou mesmo no âmbito de concessões).

Há aspectos da lei portuguesa que poderiam ser empregados, tais como os critérios para eleição de árbitros ou mesmo a inviabilidade de qualquer das partes buscar o Judiciário para questionar a sentença arbitral no mérito.

Muito além dos aspectos práticos que podem ser importados de Portugal, é necessário que se faça uma análise detida e profunda dos efeitos da arbitragem tributária na arrecadação fiscal portuguesa, até mesmo como forma de desmistificar o instituto no Brasil, pois a experiência mostra que a celeridade e a qualidade das decisões tornam o método vantajoso e efetivo e deve ser adaptado ao sistema brasileiro.

A adoção de modelos alternativos (ou adequados) de solução de controvérsias tributárias constitui exigência do Estado Social e Democrático de Direito instituído pela Constituição de 1988. Esta é a tônica do pensamento e da atuação do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária”, do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP.

Desde a sua fundação em 2017, o Grupo tem promovido o debate público sobre a ampliação do acesso à jurisdição e o incremento da racionalidade no processo tributário por meio de eventos, reuniões mensais, publicação de artigos, pesquisas e divulgação de iniciativas que colaboram para a construção de um sistema multiportas de solução de disputas entre Fisco e contribuintes, que é justamente o que o Brasil precisa, em linha com a recomendação nº 120/21, do CNJ.

Como parte de sua contribuição à construção deste sistema, o Grupo oferece à comunidade jurídica os textos sobre arbitragem tributária que compõem esta obra.



www.blucher.com.br

 FGV DIREITO SP

Blucher