

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.

Dá 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 inexistia 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.”

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.

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).

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.

