

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 Direcção-Geral de Impostos e da Direcção-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.

