

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 espectro 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.

