

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 microsistema 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 efetuidas 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.

