

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

Paulo Cesar Conrado

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

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

*Essa constatação abriria duas possibilidades: ou haveria submissão da decisão arbitral aos referidos precedentes vinculantes (caminho adotado pelos Projetos de Lei – PLs – n. 4.257/2019<sup>1</sup> e 4.468/2020<sup>2</sup>), de maneira a evitar a atuação simultânea e*

---

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

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

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

\*\*\*

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

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

Eis os primeiros dados.

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

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

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

---

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

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

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

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

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

