

10. A prestação de garantia no processo arbitral tributário: alinhamento sistêmico deve nortear as hipóteses de exigência de garantia para solução de disputas na via arbitral

Paulo Cesar Conrado
Reginaldo Angelo dos Santos
Renata Ferreira Leite

Este artigo traz relevantes ponderações sobre como deve ser moldado o regime de solução arbitral no direito tributário no que se refere à exigência, ou não, de garantia para submissão do litígio à arbitragem.¹

No entendimento do Grupo, deveria haver um alinhamento entre o que será previsto para a solução arbitral e o que é hoje exigido pelo sistema processual em relação à apresentação de garantia, de modo que o regramento do instituto arbitral venha a ser definido com base no estágio de constituição do crédito tributário.

Nesse sentido, nada haveria a opor à exigência de garantia veiculada pelo Projeto de Lei (PL) n. 4.257/2019, já que a arbitragem tributária ali disciplinada se refere apenas a débitos definitivamente constituídos, inscritos e em fase de execução.

É necessário, contudo, acrescentar que é de todo desejável que a arbitragem tributária tenha o seu espectro ampliado (não apenas em conjugação com o PL n. 4.468/2020, mas também no que concerne a outras hipóteses²). Caso isso ocorra, e o processo arbitral venha a envolver situações nas quais o crédito ainda não está constituído, não deveria haver a necessidade de apresentação de garantia.

Nesse ponto, a posição dos autores deve ser destacada porque, na visão do Grupo, garantiria segurança jurídica a todos os envolvidos na seara arbitral tributária:

1 Cf. CONRADO, Paulo Cesar; SANTOS, Reginaldo Angelo dos; LEITE, Renata Ferreira. 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: 26 ago. 2021. O texto incluído nesta coletânea é uma versão modificada daquela que foi originalmente publicada no *Jota*.

2 Como ficará claro em outros textos desta coletânea.

seria importante considerar a revisão do Código Tributário Nacional (CTN) para qualificação da instância arbitral como causa suspensiva da exigibilidade da dívida discutida (o que serviria para refreamento do fluxo prescricional).

A partir de uma série de artigos publicados, que envolvem questões tanto materiais quanto processuais acerca da arbitragem tributária como medida heterocompositiva de cunho alternativo, torna-se relevante a reflexão sobre como tal instrumento dialogaria com as normas processuais, administrativas e judiciais relacionadas à prestação de garantias.

Restringindo-se ao que dispõem as normas brasileiras, a arbitragem, como medida heterocompositiva e resultado do exercício da autonomia das partes, atualmente pressupõe a instauração de um conflito, podendo as partes se utilizar de meios alternativos para sua resolução por terceiros, na forma da Lei. Tais considerações decorrem tanto do Código de Processo Civil (CPC), em seu art. 3º, § 1º, como do art. 1º da Lei n. 9.307/96.

A despeito da previsão expressa contida no art. 1º, § 1º, da Lei n. 9.307/96 sobre a possibilidade de submeter litígios com a Administração Pública ao procedimento arbitral, há relativo consenso quanto à necessidade de instituição de uma lei própria que preveja o regime para as causas tributárias.³

Nesse sentido, o PL n. 4.257/2019, apresentado pelo Senador Antonio Anastasia, inova significativamente ao incluir na Lei n. 6.830/80 a opção pela adoção de juízo arbitral quando da apreciação de embargos à execução fiscal, uma vez garantido o feito executivo por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro-garantia. O faz sob a presunção relativa de liquidez e certeza da dívida regularmente inscrita, nos termos do art. 204 do CTN, oferecendo outra via, que não a judicial, para que tal presunção possa ser ilidida por prova inequívoca a cargo do sujeito passivo, nos termos do parágrafo único do mesmo artigo.⁴

Em ambiente material desse naipe – em que o crédito tributário encontra-se constituído, pendente de quitação e, mais ainda, inscrito –, é natural supor

3 PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa. Desafios e limites da arbitragem tributária no direito brasileiro. *Revista de Arbitragem Tributária*, n. 8, Lisboa: CAAD, 2018 – 2. Desafios Institucionais: Norma Geral de Direito Tributário e a (IN)disponibilidade da receita tributária. Disponível em: http://www.pinheironeto.com.br/Documents/Artigos/Revista_ArbitragemTributaria.pdf. Acesso em: 10 set. 2019.

4 Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>. Acesso em: 10 set. 2019.

que a discussão travada por iniciativa do contribuinte demande a prestação de garantia, condição fixada no plano judicial e que, por coerência, seria aplicável na via arbitral. Assim se encaminha o projeto, em absoluta consonância, parece, com o estado de maturação do crédito tributário posto a desate.

Vista a questão sob essa ótica, a prestação de garantia não oficia como condição para o emprego da via arbitral, senão para situações como as destacadas no PL, que, caminhando nessa linha, posicionou-se em total harmonia com o sistema jurídico-processual em geral – de cujo bojo se extrai a ordinária exigência de garantia para fins de discussão do crédito tributário quando se encontre para além do plano da exigibilidade fraca (assim entendida a que provém de sua constituição), carregando o predicado da executabilidade (ou exigibilidade forte). Assim ocorre quando, sabe-se, a via compositiva adotada é a judicial comum (dos embargos); assim também nos casos (cada vez mais presentes) de negócio jurídico processual celebrado com fundamento na Portaria n. 742/2018 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

De maneira bem direta: ao prever a prestação de garantia como condição para a persecução da via arbitral, o projeto não o faz de modo a vincular as ideias de “arbitragem tributária” e “necessária prestação de garantia”, mas sim atrela o decantado requisito ao especial estágio de positivação em que o crédito tributário ali tratado se encontra.

Assinalada essa premissa, diríamos em raciocínio *a contrario sensu* que o crédito tributário “posto” (constituído) ou “por se pôr” (o que pode vir a ser constituído) – vale dizer: aqueles que seriam debatidos em ambiente processualmente anterior à execução fiscal (anulatória para o crédito posto; declaratória para o pressuposto) – estariam naturalmente insubmissos à condição determinada pelo PL, texto que, mais do que explicitar (com total coerência, frise-se) o multicitado pressuposto (da garantia), afasta-o para os casos alheios a seu alcance – justamente aqueles em que a via arbitral “substituiria” ações como as mencionadas, anulatória e declaratória.

Assentados nessas ideias, entendemos que a introdução da arbitragem tributária, quando menos em relação à questão da garantia, seguiria em linha com o sistema geral de composição de conflitos (judiciais ou não, hetero ou autocompositivos), pressupondo o cumprimento daquele específico requisito apenas nos casos em que a maturação do crédito (e da consequente gradação de exigibilidade) assim determinasse.

Não temos dúvida, de todo modo, de que a oportuna introdução de arbitragem tributária relacionada a créditos menos maduros (os que seriam

discutidos, lembremos, por via anulatória, declaratória ou mesmo aqueles debatidos ainda em fase administrativa), indo assim, além daqueles tratados no PL, exigiria a revisão do CTN, mais especificamente de seu art. 151, qualificando a via arbitral como causa suspensiva de exigibilidade – e isso, naturalmente, sem que se exija garantia, salvo deliberação convergente das partes.

Essa providência, harmonizada com a que se vê contemplada no PL, garantiria segurança à Fazenda no que toca ao refreamento do fluxo prescricional. Ademais, asseguraria eficácia prática ao instituto da arbitragem, meio alternativo de composição de conflito cuja utilização no mundo real demanda a criação de ambiente financeiramente viável.

A propósito, Tathiane Piscitelli, ao discorrer sobre a autocomposição na solução de conflitos, destaca que é fato notório que as autuações fiscais têm se intensificado e se tornado bastante árduas para os contribuintes em razão da imposição desmedida de multas agravadas ou qualificadas. Não raro, o crédito constituído supera, e muito, as possibilidades econômicas do contribuinte. Nessas situações, o oferecimento de uma garantia que seja capaz de abarcar a integralidade do valor em discussão beira o impossível.⁵

Isso sem contar o quão tortuoso tem se tornado o caminho da oferta de garantia nos processos judiciais no Brasil. Podemos dizer, por exemplo, que, não obstante o rol da Lei n. 6.830/80 tenha sido alargado para a inclusão do seguro-garantia como caução, os nossos tribunais vêm entendendo que tal instrumento não serve à suspensão de exigibilidade do crédito tributário, por não estar entre as opções elencadas no art. 151 do CTN.⁶ Ou seja, a alternativa criada pelo sistema normativo (tendente a facilitar o acesso à via menos custosa) sofre estrangulamento por força de interpretação restritiva de outra cláusula legal.⁷

5 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*. Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2019, v. 1, p. 245. Disponível em: https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/fgv_publicacao_arbitragem_miolo.pdf. Acesso em: 12 set. 2019.

6 “Tributário. Suspensão da exigibilidade do tributo. Seguro-garantia. Impossibilidade de equiparação a dinheiro para esse efeito. Aplicação da Súmula 112/STJ” (STJ, Acórdão n. 2018.02.04231-5, REsp n. 1.759.792/MG, DJe 21.11.2018, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1756529&num_registro=201802042315&data=20181121&formato=PDF. Acesso em: 12 set. 2019).

7 “Tributário. Agravo de Instrumento em tutela cautelar antecedente. Pretensão de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Apresentação de seguro-garantia – Hipótese não elencada no artigo 151 do Código Tributário Nacional. Impossibilidade de equipara-

Portanto, a solução para aquelas teses que envolvem valores muito significativos como dedutibilidade do ágio, operações de *transfer pricing*, redução de capital, juros sobre capital próprio, tratados, insumos, etc., pode estar nas vias alternativas de solução de conflitos, cuja discussão poderia ocorrer ainda antes da constituição definitiva do crédito tributário, quando não seria necessário, em regra, apresentar qualquer garantia.

Em arremate, tomemos que, embora o PL n. 4.257/2019 só abarque a possibilidade da utilização da arbitragem para créditos tributários em fase executiva, é possível deduzir, *a contrario sensu*, que os constituídos (via anulatória) ou que poderiam vir a sê-lo (via declaratória ou ainda em fase administrativa) estariam naturalmente excluídos da necessidade de serem caucionados.

Concluir de outro modo, além de desalinhar o sistema (criando paradoxal exigência na via arbitral, coisa que não se coloca no âmbito judicial), poderia causar indesejável judicialização de tema secundário, desencorajando o sujeito passivo que, apesar de ávido por uma decisão célere, esbarraria nos elevados custos da garantia, levando-o a optar pela via tradicional administrativa que, com a apresentação de defesa/recursos, provoca a suspensão automática da exigibilidade do crédito tributário em discussão, sem a necessidade de oferecer qualquer caução.

Ressalte-se, por fim, que o PL n. 4.468/2020, de autoria da Senadora Daniella Ribeiro, trata da instituição de uma arbitragem especial tributária voltada a casos complexos, que figuraria apenas antes da constituição do crédito tributário; portanto, ainda no curso da fiscalização administrativa. O PL, nesse aspecto, é omissivo sobre a necessidade de apresentação de garantias para ingresso com o processo arbitral, o que se coaduna com o raciocínio empregado neste texto de que não seria necessário apresentar qualquer garantia para discussão arbitral tributária na pré-constituição do crédito, pois do contrário seria necessário efetuar alteração no CTN.

Dessa maneira, para que exista uma evolução do instituto da arbitragem tributária no Brasil, faz-se necessário fomentar o debate, bem como cogitar todas as hipóteses aqui aventadas, inclusive com a possibilidade de alteração do CTN, a fim de que seja extrapolado o uso do instituto não somente na fase de execução fiscal, tal como previsto no PL n. 4.257/2019, assegurando-se efetivo acesso à jurisdição, independentemente, em muitos casos, do oferecimento de garantias.

ção ao depósito do montante integral” (TRF3, AI n. 5012067-23.2019.4.03.0000, Rel. Des. Fed. Cecília Marcondes, Terceira Turma, DJe 14.08.2019. Disponível em: <https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=a4fb9c60b4f438041472d8e6e4d9f711e4aa7da222fdb3530d8552c21e7c4aa468a-daa0916478b0114638bf79c897ed7443432d1a281c6e2&idProcessoDoc=88786873>. Acesso em: 13 set. 2019).

