

17. Primeiras considerações sobre a arbitragem especial tributária do Projeto de Lei n. 4.468/2020: notas sobre a “arbitragem especial tributária”

André Luiz Fonseca Fernandes
Andréa Mascitto

Este artigo traz considerações iniciais sobre o Projeto de Lei (PL) n. 4.468/2020,¹ apresentado ao Senado Federal pela Senadora Daniella Ribeiro.²

Como destacado nesta coletânea, esse PL trouxe a figura da arbitragem especial tributária, com um recorte temporal fixado antes mesmo da constituição da relação jurídica tributária.³ O foco da arbitragem nesse modelo seria a prevenção de conflitos mediante solução de controvérsias sobre “matérias fáticas” (caput do art. 2º do PL), podendo servir ainda para quantificação de crédito do sujeito passivo decorrente de decisão judicial transitada em julgado e não liquidado judicialmente.⁴

O texto traz muitos aspectos à reflexão (momento e limites da arbitragem tributária, matérias arbitráveis e regras de aplicação subsidiária ao procedimento arbitral). Entre eles, vale a pena ressaltar a questão da disciplina legal, que, nos termos do PL n. 4.468/2020, teria aplicação subsidiária ao regime nele contido.

1 Cf. SENADO FEDERAL. Projeto de Lei n. 4.468, de 2020. Brasília, 2020a. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/144536>. Acesso em: 29 ago. 2021.

2 O artigo foi publicado pouco mais de um mês após a apresentação do PL n. 4.468/2020 ao Senado Federal. Cf. FERNANDES, André Luiz Fonseca; MASCITTO, Andréa. Primeiras considerações sobre a arbitragem especial tributária do Projeto de Lei n. 4.468/2020. *Migalhas*, 21 out. 2020. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/335156/primeiras-consideracoes-sobre-a-arbitragem-especial-tributaria-do-projeto-de-lei-4-468-20>. Acesso em: 29 ago. 2021.

3 Ou seja, em momento diametralmente oposto àquele previsto no PL n. 4.257/2019. Como se viu, o PL de 2019 pretende instituir a arbitragem tributária por meio de alteração da Lei de Execução Fiscal, com recorte temporal pós-constituição da relação jurídica tributária e garantia da dívida.

4 Nesta última situação, esclarece o texto, o que se tem é arbitramento, e não arbitragem.

De acordo com o art. 13 do referido PL, a Lei n. 13.988/2020 (Lei de Transação) será subsidiariamente aplicável à arbitragem especial tributária. Como assinalam os autores, isso somente pode ser entendido como uma tentativa de afastar esta última do modelo da Lei de Arbitragem (LA – Lei n. 9.307/96). Mas essa tentativa pode, em caso de aprovação do citado PL, prejudicar a instauração e a consolidação da arbitragem tributária no país.

Nesse sentido, o texto evidencia que os dispositivos, a justificação e o próprio nome do instrumento previsto no PL n. 4.468/2020 comprovam que o que nele se tem é um procedimento que, embora não idêntico ao da Lei n. 9.307/96, tem a natureza de método heterocompositivo de solução de litígios na forma de arbitragem. Por isso, a coerência do sistema demanda a aplicação subsidiária da LA à arbitragem especial tributária.⁵

Trata-se de posição que foi adotada pelo Grupo. É desejável ter no país um amplo sistema multiportas para resolver questões tributárias, sistema este composto por métodos heterocompositivos e autocompositivos. Tais métodos não devem, entretanto, ser confundidos, para que isso não acarrete o oposto do que eles pretendem, ou seja, maior judicialização.

Há ambiente institucional favorável à criação da arbitragem tributária no Brasil. Isso foi comprovado, em 2019, pela propositura do PL n. 4.257/2019,⁶ de autoria do Senador Antonio Anastasia, que pretende alterar a Lei n. 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal) 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).⁷

5 Os autores apontam ainda diversos problemas que poderiam ser provocados pela aplicação subsidiária da Lei de Transação – um método autocompositivo de resolução de controvérsias tributárias – no campo de um método heterocompositivo como a arbitragem.

6 O PL n. 4.257/2019 estava, por ocasião da elaboração deste texto, na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ). Aguardava-se a apresentação de relatório pelo Senador Tasso Jereissati (SENADO FEDERAL. Projeto de Lei n. 4.257, de 2019. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>. Acesso em: 16 out. 2020).

7 Trata-se de projeto que, em essência, tem por finalidade submeter à arbitragem tributária a discussão de litígios que digam respeito a crédito tributário já constituído, e desde que garantido o juízo. Tal PL já foi objeto de diversos artigos dos autores, produzidos no âmbito

A existência desse ambiente favorável foi confirmada pela recente proposição do PL n. 4.468/2020, de autoria da Senadora Daniella Ribeiro, e que teve origem, como mostra sua Justificação, em proposta apresentada por Helene Taveira Torres, Selma Maria Ferreira Lemes e Priscila Faricelli de Mendonça.⁸

O novo PL pretende criar uma arbitragem especial tributária para – no curso da fiscalização e, portanto, antes da formalização do lançamento – prevenir conflitos mediante solução de controvérsias sobre matérias de fato⁹ (art. 1º). Além disso, a arbitragem especial tributária do novo PL tem por objetivo solucionar conflitos anteriormente à constituição do crédito tributário nas hipóteses de “consultas que envolvam questões fáticas e sua qualificação jurídica” (art. 12). E pode servir de meio, ainda, para quantificação de crédito do sujeito passivo da obrigação tributária decorrente de decisão judicial transitada em julgado e não liquidado judicialmente (art. 12).¹⁰

Apesar de a Justificação do novo PL afirmar que ele contempla “um procedimento diferenciado daquele previsto na Lei n. 9.307/96, diante da especificidade da medida, assim como em vista dos necessários ajustes em decorrência da particularidade da relação fisco e contribuinte, que foram adaptados para o sucesso do instituto”, a justificação também explicita que o procedimento arbitral especial entre a administração tributária e o sujeito passivo da obrigação tributária terá lugar nas “câmaras arbitrais institucionais já existentes

do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP e publicados na coluna Pauta Fiscal do *Jota*. Por isso, não será objeto de análise específica neste artigo.

- 8 SENADO FEDERAL. Projeto de Lei n. 4.468, de 2020. Brasília, 2020a. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/144536>. Acesso em: 16 out. 2020.
- 9 A justificação do PL salienta que: “O espaço da arbitragem, como medida de decisão de conflitos preventiva do lançamento tributário, é de expressivo alcance. Basta pensar naqueles casos que implicam inversão do ônus da prova, por presunções e similares, nas hipóteses de bases de cálculo presumidas ou dependentes de arbitramento, como ‘preço de mercado’, ‘valor venal’, ‘valor da terra nua’, pautas de valores, definição de preços de transferência, qualificações de intangíveis, hipóteses de cabimento de analogia e equidade etc. Deixar para o processo administrativo ou judicial esta tarefa somente prejudica todo o sistema de resolução de conflitos, além de onerar as partes, com expectativas de passivos ou ativos que somente após longos embates chega-se a uma solução, nem sempre adequada” (SENADO FEDERAL. Projeto de Lei n. 4.468, de 2020. Brasília, 2020b, p. 11. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8886181&t-s=1600369695007&disposition=inline>. Acesso em: 16 out. 2020).
- 10 Nesta última hipótese, pode-se dizer que há arbitramento, e não arbitragem. Por isso, ela não será objeto de maiores comentários neste artigo.

e atuantes (inclusive em arbitragens envolvendo o poder público)”.¹¹ E a semelhança entre tal procedimento e aquele previsto na Lei n. 9.307/96 (LA) é grande, como evidenciam as disposições (e o próprio nome) do novo PL.

Logo, é de arbitragem que trata o novo PL, ainda que de uma arbitragem um pouco diferente daquela disciplinada pela LA. A essência da mencionada arbitragem especial tributária pode ser resumida do seguinte modo: espera-se que ela “possa prevenir controvérsias tributárias, para evitar questionamentos antes mesmo dos lançamentos tributários e aplicações de multas”.¹²

Os modelos de arbitragem tributária do PL n. 4.257/2019 e do PL n. 4.468/2020 estão limitados, assim, a hipóteses restritas e distintas. Em ambos os casos, a cautela relacionada à constituição do crédito tributário norteia as suas disposições, porém em momentos diametralmente opostos: o primeiro e mais antigo envolve litígios que digam respeito a crédito tributário já constituído (isto é, o foco é o momento pós-constituição do crédito tributário) e desde que garantido o juízo; o segundo está voltado à prevenção de controvérsias tributárias, antes da constituição do crédito tributário (ou seja, o momento é de pré-constituição do crédito tributário).

É clara a intenção de testar o instituto da arbitragem na seara tributária e de dar passos mais comedidos para tentar desenvolver, gradualmente, um cenário multiportas de solução de disputas tributárias, sem provocar uma forte reação contrária.

Ressalte-se, contudo, que os PLs abrangem situações que não podem ser vistas como excludentes, mas sim como complementares.¹³ Uma arbitragem tributária mais ampla, que conjugasse as disposições dos dois PLs, e até as ampliasse, constituiria algo próximo de um modelo ideal: promoveria maior justiça fiscal e, certamente, impulsionaria o desenvolvimento do instituto de modo mais contundente.

Essas e outras questões sobre os PLs serão, porém, abordadas de forma pormenorizada em futuro artigo dos autores. O que se pretende aqui é indicar

11 SENADO FEDERAL. Projeto de Lei n. 4.468, de 2020. Brasília, 2020b, p. 13. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8886181&ts=1600369695007&-disposition=inline>. Acesso em: 16 out. 2020.

12 Ibid.

13 OKUMA, Alessandra. A importância da arbitragem tributária. *Conjur*, 25 set. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-set-25/alessandra-okuma-importancia-arbitragem-tributaria>. Acesso em: 17 out. 2020.

alguns pontos importantes do PL n. 4.468/2020 (a saber: momento e limites da arbitragem tributária, matérias arbitráveis e regras de aplicação subsidiária), de modo a chamar a atenção para as iniciativas meritórias nele contidas e, ao mesmo tempo, demonstrar a necessidade de revisão de alguns de seus dispositivos, tudo com a finalidade de apresentar subsídios à construção de uma arbitragem tributária factível – ainda que não ideal – no país.

Nesse sentido, é certamente digna de elogios a preocupação do PL n. 4.468/2020 com a prevenção de controvérsias tributárias. Trata-se de objetivo que está em consonância com a natureza jurídica da própria arbitragem.

Tal natureza jurídica foi – e continua a ser – objeto de grande celeuma doutrinária. Há, em resumo, quatro correntes principais sobre o tema: (i) a corrente privatista ou contratualista vê na arbitragem um negócio jurídico contratual mediante o qual as partes se comprometem a aceitar a solução dada à controvérsia pelo árbitro, que disporia de poderes contratuais, e não jurisdicionais; (ii) a corrente publicista ou jurisdicionalista revisita e atualiza o conceito de jurisdição e entende que, assim como os juízes estatais, os árbitros exercem jurisdição e sua decisão substitui definitivamente a vontade das partes; (iii) a corrente intermediária ou mista concilia as correntes anteriores e assinala que a origem da arbitragem é contratual e seu conteúdo, jurisdicional; e (iv) a corrente autônoma sustenta que a arbitragem não é contratual, jurisdicional ou mista, mas sim autônoma, desenvolvendo-se com base nas suas próprias regras, sem ligação com o sistema jurídico nacional.¹⁴

O entendimento doutrinário que tem prevalecido no Brasil salienta que o árbitro exerce jurisdição. Como diz Fredie Didier Jr. sobre a arbitragem: “é propriamente jurisdição, exercida por particulares, com autorização do Estado e como consequência do exercício do direito fundamental de autorregramento (autonomia privada)”.¹⁵

A releitura e atualização do conceito de jurisdição efetuada pela teoria publicista ou jurisdicionalista mostra que a atividade do árbitro tem natureza jurisdicional, na medida em que

14 MEGNA, Bruno Lopes. *Arbitragem e Administração Pública: fundamentos teóricos e soluções práticas*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 44-48; e FICHTNER, José Antonio; MANNHEIMER, Sérgio Nelson; MONTEIRO, André Luiz. *Teoria geral da arbitragem*. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 34-45.

15 DIDIER JR., Fredie. *Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento*. 22. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Juspodivm, 2020, v. 1, p. 217-218.

(i) a jurisdição não é mais monopólio estatal; (ii) a lei pode legitimamente delegar o exercício da função pública jurisdicional a árbitros quando compatível com a Constituição; (iii) a arbitragem detém as mesmas características da jurisdição estatal; (iv) a sentença arbitral adquire a qualidade de coisa julgada; (v) a sentença arbitral produz os mesmos efeitos da sentença judicial; (vi) a sentença arbitral doméstica independe de homologação judicial; e (vii) a decisão arbitral não está sujeita a revisão de fundo pelo Poder Judiciário.¹⁶

Na jurisprudência, a posição é a mesma. A edição n. 122 (*Da Arbitragem*) da *Jurisprudência em Teses* do Superior Tribunal de Justiça (STJ), composta por acórdãos daquele tribunal publicados até 22 de março de 2019, revela, no tema n. 9, que é pacífico no STJ o entendimento de que: “A atividade desenvolvida no âmbito da arbitragem possui natureza jurisdicional, o que torna possível a existência de conflito de competência entre os juízos estatal e arbitral, cabendo ao Superior Tribunal de Justiça – STJ o seu julgamento”.¹⁷

A natureza jurisdicional da arbitragem evidencia que o juízo arbitral envolve um processo, no qual há exercício do direito de ação pelo autor (requerente) e exercício do direito de defesa pelo réu (requerido).¹⁸ “Tanto quanto o

16 FICHTNER, José Antonio; MANNHEIMER, Sergio Nelson; MONTEIRO, André Luiz. *Teoria geral da arbitragem*. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 47. No mesmo sentido, Paulo Magalhães Nasser aduz que há exercício de jurisdição na arbitragem, uma vez que esta última (i) é incentivada pelo art. 3º, § 1º, do CPC/2015; (ii) está sujeita aos princípios constitucionais que regem a resolução de conflitos no Estado Democrático de Direito; (iii) tem aptidão para criar título executivo judicial, assim como a sentença judicial; e (iv) está apta a formar coisa julgada material (NASSER, Paulo Magalhães. *Vinculações arbitrais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 24).

17 SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Jurisprudência em Teses*, Brasília, ed. 122, 5 abr. 2019, p. 4. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/jurisprudencia/tematica/download/JT/JT_Ramos_ed.1.pdf. Acesso em: 17 out. 2020. No ano de 2020, isso foi confirmado, por exemplo, pelo acórdão oriundo do julgamento do REsp n. 1.735.538/SP, Terceira Turma do STJ, Rel. Min. Marco Aurélio Bellizze, j. 06.10.2020. Após transcrever o art. 31 da LA (“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 voto vencedor afirma o seguinte: “Sobressai evidente o propósito legislativo de a tudo equiparar, mormente em relação aos efeitos, a sentença arbitral à sentença judicial, o que decorre, naturalmente, do reconhecimento de que a atividade desenvolvida no âmbito da arbitragem possui a natureza jurisdicional, conforme já reconheceu a Segunda Seção do STJ, por reiteradas vezes (ut CC 111.230/DF, Rel. Ministra Nancy Andrighi, Segunda Seção, julgado em 08.05.2013, *DJe* 03.04.2014; CC 14.6.939/PA, Rel. Ministro Marco Aurélio Bellizze, Segunda Seção, julgado em 23.11.2016, *DJe* 30.11.2016)”.

18 Evidentemente, isso não significa que o processo estatal e o processo arbitral devam ser idênticos. No referido julgamento do REsp n. 1.735.538/SP, o voto vencedor do Min. Marco

processo estatal”, explicitam Cândido Rangel Dinamarco e Bruno Vasconcelos Carrilho Lopes,

tudo quanto no arbitral se faz visa à oferta de uma tutela jurisdicional ou, por outras palavras, de acesso à justiça. E, por ser um processo e nele se exercer a jurisdição, a arbitragem está sujeita aos superiores ditames do direito processual constitucional, sem cuja observância nenhuma decisão arbitral seria legítima, nem a própria inclusão da arbitragem entre os meios de solução de conflitos.¹⁹

De fato, como mostra Ada Pellegrini Grinover,

a leitura atual do princípio constitucional de acesso à justiça (“a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” – Const., art. 5º, inc. XXXV) é hoje compreensiva da justiça arbitral e da conciliativa, incluídas no amplo quadro da política judiciária e consideradas como espécies de exercício jurisdicional.²⁰

Essa visão atualizada do princípio constitucional de acesso à justiça foi reiterada pelo art. 3º do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015).²⁰ Se o *caput* desse dispositivo contém a ratificação do princípio, o § 1º alude expressamente

Aurélio Bellizze destacou este ponto: “Não se olvida, tampouco se afastam as vantagens de se traçar um paralelo entre o processo judicial e a arbitragem, notadamente por tratarem efetivamente de ramos do direito processual. Desse modo, natural que do processo judicial se extraiam as principais noções e, muitas vezes, elementos seguros para solver relevantes indagações surgidas no âmbito da arbitragem, de forma a conceder às partes tratamento isonômico e a propiciar-lhes o pleno contraditório e a ampla defesa. Por consectário, vislumbra-se, em certa medida, a salutar harmonia dos institutos processuais incidentes no processo judicial com aqueles aplicáveis à arbitragem. Essa circunstância, todavia, não autoriza o intérprete a compreender que a arbitragem – regida por princípios próprios – deva observar necessária e detidamente os regramentos disciplinadores do processo judicial, sob pena de desnaturar esse importante modo de heterocomposição”.

19 DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. *Teoria geral do novo processo civil*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 150-151.

20 GRINOVER, Ada Pellegrini. *Ensaio sobre a processualidade*: fundamentos para uma nova teoria geral do processo. Brasília: Gazeta Jurídica, 2018, p. 62. O Supremo Tribunal Federal (STF) teve grande participação nessa releitura do princípio constitucional de acesso à justiça. Tal tribunal apreciou, e reconheceu, a constitucionalidade da LA – especificamente, sua compatibilidade com o art. 5º, XXXV, da CF/88 – no julgamento da Sentença Estrangeira n. 5.206 (Agravo Regimental), Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 12.12.2001, DJ 30.04.2004. A partir de então, reconhecida a compatibilidade da citada lei com a destacada norma constitucional, isso significou, na visão do STF, uma “feição menos reducionista ao direito fundamental à proteção efetiva do Poder Judiciário” (MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 435).

à permissão à arbitragem, na forma da lei. “Isso demonstra”, nas palavras de Paulo Magalhães Nasser, “que a própria lei processual trata a arbitragem como uma alternativa concreta à jurisdição estatal, como método adequado à resolução de certos conflitos, inclusive quando reitera no texto legal o amplo acesso à jurisdição para tutelar ameaça ou lesão a direitos”.²²

O art. 3º do CPC/2015 reconhece, assim, que o amplo acesso à jurisdição para tutelar ameaça ou lesão a direitos diz respeito não apenas à jurisdição estatal, mas também à jurisdição arbitral. Equiparada a sentença arbitral à sentença judicial (art. 31 da LA), isso significa que, seja na jurisdição estatal, seja na jurisdição arbitral, a tutela da ameaça ou da lesão a direitos pode se dar por meio de sentença meramente declaratória, constitutiva (positiva ou negativa) ou condenatória.²³

Para os fins deste artigo, importa destacar a sentença meramente declaratória, que se destina a eliminar uma dúvida objetiva a respeito de determinada situação jurídica (o autor se limita a pedir uma declaração jurisdicional acerca da existência, inexistência ou modo de ser de determinada situação ou relação jurídica, ou a respeito da autenticidade ou da falsidade de um documento).²⁴

No âmbito da arbitragem, os árbitros podem outorgar tutela jurisdicional plena na forma de sentença arbitral declaratória; “a realização do direito material de quem tem razão se exaure com a prolação de sentença de mérito, não havendo necessidade de uma fase posterior de execução forçada da decisão”.²⁵

21 “Art. 3º Não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito. § 1º É permitida a arbitragem, na forma da lei. § 2º O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos. § 3º A conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juizes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial.”

22 NASSER, Paulo Magalhães. *Vinculações arbitrais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 24.

23 DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. *Teoria geral do novo processo civil*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 152.

24 WAMBIER, Luiz Rodrigues; TALAMINI, Eduardo. *Curso avançado de processo civil: teoria geral do processo*. 19. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, v. 1, p. 252.

25 FICHTNER, José Antonio; MANNHEIMER, Sergio Nelson; MONTEIRO, André Luiz. *Teoria geral da arbitragem*. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 19. Tais autores esclarecem, na referida página de sua obra, que o mesmo pode ser dito quanto às sentenças arbitrais constitutivas. Ainda na mesma página, e quanto à sentença arbitral condenatória, “a tutela jurisdicional plena somente será alcançada com o cumprimento espontâneo da sentença arbitral pelo vencido ou com a colaboração do Poder Judiciário na fase de execução do julgado arbitral”.

Na seara da arbitragem especial tributária, na forma do PL n. 4.468/2020, será uma sentença arbitral declaratória – buscada para tutelar ameaça a direito, tal como autorizado pelo art. 5º, XXXV, da Constituição Federal de 1988 (CF/1988) e pelo art. 3º do CPC/2015, de modo a eliminar dúvida objetiva a respeito de determinada relação jurídica tributária – que irá prevenir a ocorrência de controvérsia tributária, antes da constituição do respectivo crédito.

Não se pode esquecer que o art. 5º, XXXV, da CF/1988 e o art. 3º do CPC/2015 pressupõem a efetividade da tutela jurisdicional – inclusive da jurisdição arbitral – em relação a lesão ou ameaça a direito. Ou seja: a existência de ameaça a direito, de um litígio latente ou potencial,²⁶ seria suficiente para autorizar, com base nas normas de que se cuida, a instauração de arbitragem especial tributária para prevenir a ocorrência de disputas tributárias.

Porém, será que é realmente possível isolar o momento da arbitragem especial tributária para controvérsias delimitadas, sem a constituição prévia do crédito tributário? O que será necessário para tanto? Será que essa parcela não será pouco para a amplitude de discussões atuais entre a administração tributária e o sujeito passivo da obrigação tributária?

Esse isolamento quanto ao momento da arbitragem especial tributária não apenas parece ser pouco recomendável, mas também é de difícil contorno prático e atratividade às partes, porque a administração tributária se preocupa, com razão, com a decadência e a prescrição. E a arbitragem do PL n. 4.468/2020 não afeta esses institutos, como não poderia deixar de ser em razão da trava estipulada pelo art. 146 da CF/1988.

Ou seja, o desafio quanto ao momento da arbitragem é real e muito difícil de ser contornado, a despeito dos esforços do citado PL – e também do PL n. 4.257/2019 –, já que, em ambos os casos, o que se tem são projetos de lei ordinária.

Também é digna de nota a vedação, contida no art. 2º, II, do PL n. 4.468/2020, de discussão sobre lei em tese em arbitragem especial tributária. Tal discussão implicaria a inexistência de demonstração de efeito

26 Nesse ponto, os autores agradecem ao Instituto Brasileiro de Arbitragem e Transação Tributárias (IBATT) pela possibilidade de participação em preciosas discussões sobre o tema. A posição de Júlia de Menezes Nogueira nessas discussões foi de fundamental importância para a conclusão exposta neste parágrafo.

concreto e direto suportado pelo sujeito passivo da obrigação tributária em decorrência de determinada norma. Sem essa demonstração, não haveria, efetivamente, delimitação da controvérsia a ser dirimida no bojo da arbitragem.

Outra questão importante abrange os limites das matérias arbitráveis. A proibição de “discussão sobre constitucionalidade de normas jurídicas” fixada pelo art. 2º, I, do mencionado PL merece ser revista. O direito tributário brasileiro tem forte matriz constitucional, e descartar de antemão a possibilidade de discussão constitucional na arbitragem especial tributária implicaria enfraquecer a tutela jurisdicional ínsita ao juízo arbitral, reduzindo sua eficácia na prevenção de conflitos tributários.

Não se quer dizer com isso, é claro, que o juízo arbitral deveria exercer o controle concentrado ou abstrato de constitucionalidade. Consoante o art. 97 da CF/1988 (“Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público”), tal controle somente pode ser exercido pelo Poder Judiciário.

Em relação ao controle difuso ou concreto de constitucionalidade, porém, a questão é diferente. Como destacam Gustavo Justino de Oliveira e Felipe Faiwichow Estefam, uma vez que a atividade do árbitro é de cunho jurisdicional, não pode ele “ignorar a supremacia da Constituição e permitir que a sua decisão seja construída a partir de leis ou atos normativos eivados de inconstitucionalidade”. Segundo esses autores, “a incorporação de preceitos tidos por inconstitucionais equivaleria a aceitar a alteração de preceito constitucional por norma infraconstitucional”.²⁷

Como o art. 97 da CF/1988 e os arts. 948 e 949 do CPC/2015²⁸ obstam ao árbitro a declaração incidental de inconstitucionalidade de uma norma – porque essa declaração exige pronunciamento específico de um órgão colegiado estatal,

27 OLIVEIRA, Gustavo Justino de; ESTEFAM, Felipe Faiwichow. *Curso prático de arbitragem e Administração Pública*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 138.

28 “Art. 948. Arguida, em controle difuso, a inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo do poder público, o relator, após ouvir o Ministério Público e as partes, submeterá a questão à turma ou à câmara à qual competir o conhecimento do processo. Art. 949. Se a arguição for: I – rejeitada, prosseguirá o julgamento; II – acolhida, a questão será submetida ao plenário do tribunal ou ao seu órgão especial, onde houver. Parágrafo único. Os órgãos fracionários dos tribunais não submeterão ao plenário ou ao órgão especial a arguição de inconstitucionalidade quando já houver pronunciamento destes ou do plenário do Supremo Tribunal Federal sobre a questão.”

respeitada a regra da reserva de plenário²⁹ –, uma solução seria a de reconhecer que o árbitro não é titular da competência de efetuar tal declaração, mas sim de afastar a aplicação de leis e atos normativos inconstitucionais.³⁰

Afinal, como se lê no art. 4º, § 3º, do PL n. 4.468/2020: “O árbitro é juiz de fato e de direito e do laudo arbitral proferido não cabe homologação ou recurso ao Poder Judiciário”.³¹ Se um órgão julgador de primeira instância do Poder Judiciário, um juiz de fato e de direito, pode afastar a aplicação de um ato normativo por entendê-lo incompatível com a CF/88, a mesma competência pode e deve ser reconhecida ao árbitro no bojo da arbitragem especial tributária, de modo a conferir coerência ao sistema, evitar o enfraquecimento da tutela jurisdicional arbitral tributária e acentuar sua eficácia na prevenção de litígios tributários.

Aliás, a coerência do sistema também recomenda que o art. 13 do PL n. 4.468/2020 seja revisitado. De acordo com esse dispositivo: “Aplica-se subsidiariamente, no que couber, o disposto na Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020”.

A aplicação subsidiária da Lei n. 13.988/2020 – a lei que rege a transação resolutiva de litígios relativos à cobrança de créditos da Fazenda Pública federal, de natureza tributária ou não tributária – à arbitragem especial tributária somente pode ser entendida como uma tentativa de afastar esta última do regime da LA.

Mas essa é uma tentativa que não parece adequada e que pode prejudicar a instauração e a consolidação da arbitragem tributária no país. Como se viu, é de arbitragem que trata o PL n. 4.468/2020, uma arbitragem que não é idêntica àquela disciplinada pela LA (até em razão das peculiaridades do direito tributário). Isso é demonstrado pelo próprio nome, pela justificação e pelos dispositivos do citado PL. Sendo assim, a coerência do sistema demanda a aplicação subsidiária da LA à arbitragem especial tributária, de modo que toda a construção doutrinária e jurisprudencial que diz respeito à LA – claramente levada

29 ABOUD, Georges. *Processo constitucional brasileiro*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 956.

30 OLIVEIRA, Gustavo Justino de; ESTEFAM, Felipe Faiwichow. *Curso prático de arbitragem e Administração Pública*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 139.

31 O que é praticamente uma transcrição do art. 18 da LA – “O árbitro é juiz de fato e de direito, e a sentença que proferir não fica sujeita a recurso ou a homologação pelo Poder Judiciário”.

em consideração no desenho do referido PL – possa facilitar a efetiva criação e consolidação da tutela arbitral tributária.

Além disso, a aplicação subsidiária das regras de um método autocompositivo de solução de conflitos³² como a transação da Lei n. 13.988/2020 a um método heterocompositivo de resolução de disputas³³ como a arbitragem especial tributária tem o potencial de criar complexidades que não são desejáveis no nascimento da arbitragem tributária. Por exemplo: somente poderiam ser objeto de arbitragem especial tributária aquelas hipóteses de prevenção de disputas que digam respeito a conflitos que podem ser transacionados (contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e contencioso tributário de pequeno valor – arts. 16 a 27 da Lei n. 13.988/2020)? Ou os conflitos que podem ser transacionados constituem hipóteses nas quais não seria cabível a arbitragem especial tributária?

Quanto aos contribuintes com transação rescindida e que não podem, pelo prazo de dois anos a contar da data da rescisão da transação, celebrar nova transação (art. 4º, § 4º, da Lei n. 13.988/2020), a eles também seria vedada a via da arbitragem especial tributária? Mas, se assim for, esse entendimento não implicaria ofensa ao art. 5º, XXXV, da CF/1988 e ao art. 3º do CPC/2015?

E o que fazer em relação ao devedor contumaz? Essa espécie de devedor não pode, na forma da lei (ainda não editada), transacionar (art. 5º, III, da Lei n. 13.988/2020). Será que ele também não poderia participar de arbitragem especial tributária? Não haveria, novamente, violação ao art. 5º, XXXV, da CF/1988 e ao art. 3º do CPC/2015?

Essas são algumas das iniciativas que merecem elogios e alguns dos pontos que demandam maior reflexão no PL n. 4.468/2020. É necessário maior debate público sobre o tema, que será, inclusive, abordado em futuro artigo dos autores, sempre com a finalidade de contribuir para o aperfeiçoamento do desenho normativo da arbitragem tributária que se pretende criar no Brasil.

32 Um método autocompositivo de solução de conflitos envolve apenas as partes interessadas (podendo haver participação de um terceiro facilitador, como se dá na conciliação e na mediação, ou não, como se dá na transação), sem que haja delegação da solução do conflito a um terceiro.

33 Um método heterocompositivo de solução de conflitos implica a solução do litígio por um terceiro imparcial (o árbitro ou o juiz), cuja decisão é imposta às partes.