

# A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL: ENTRAVES E PERSPECTIVAS

Isabella Ivankio<sup>1</sup>, Lucas Manoel Gouveia Bittebir<sup>2</sup>

O presente trabalho é resultado de uma análise sobre os desafios para a instituição da arbitragem tributária no ordenamento brasileiro, com o objetivo de viabilizar a sua instituição. Através de um referencial teórico multidisciplinar, buscou-se enfrentar questões controvertidas dentro do ordenamento jurídico brasileiro. Em notas introdutórias, discute-se a precária situação do contencioso fiscal brasileiro, bem como a necessidade de oferecer ao fisco e ao contribuinte a abertura do Sistema Multiportas em matéria tributária. Paralelamente, é traçado um panorama da arbitragem envolvendo a Administração Pública no Brasil e experiências do uso deste instituto no Direito Comparado. Em seguida, são discutidos os entraves para a instituição da arbitragem tributária brasileira: a (in)disponibilidade do crédito tributário e a (des)necessidade de alteração do Código Tributário Nacional. Por fim, faz-se uma exame dos instrumentos legais já existentes sobre o tema, com foco no Projeto de Lei nº 4257, que pretende modificar a Lei de cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, introduzindo a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária. Conclui-se que, por meio da sobreposição de princípios, o ordenamento brasileiro já pode adotar a arbitragem tributária, mas a adequação dos diplomas normativos é essencial para garantir a confiança do litigante brasileiro, ainda muito conservador.

**Palavras-Chave:** Arbitragem Tributária. Código Tributário Nacional. Indisponibilidade. Projeto de Lei nº 4.257.

The present paper is the result of an analysis of the challenges for the institution of tax arbitration in the Brazilian system, with the objective of making your institution viable. Through a multidisciplinary theoretical framework, we sought to face controversial issues within the Brazilian legal system. In introductory notes, the precarious situation of Brazilian tax litigation is discussed, as well as the need to offer tax authorities and when contributing to the opening of the Multi-door Courthouse System in tax matters. At the same time, an overview of the arbitration involving Public Administration in Brazil and experiences in the use of this institute in Comparative Law are outlined. Then, the obstacles to the institution of Brazilian tax arbitration are discussed: the (in)availability of the tax credit and the (un)need to amend the National Tax Code. Finally, an examination of the existing legal instruments on the subject is made, with a focus on Bill 4257, which intends to modify the Law on the collection of public debt assets, introducing administrative tax enforcement and tax arbitration. It is concluded that, through the overlapping of principles, the Brazilian law can already adopt tax arbitration, but the adequacy of the law is essential to guarantee the confidence of the Brazilian litigant, who is still very conservative.

**Keywords:** Tax Arbitration. National Tax Code. Unavailability. Bill 4257.

<sup>1</sup> Acadêmica de Direito da Universidade Federal do Paraná (UFPR). Integrante do Grupo de Estudos Tributários da UFPR. E-mail: isaivankio2@gmail.com

<sup>2</sup> Acadêmico de Direito da Universidade Federal do Paraná (UFPR). Integrante do Grupo de Estudos Tributários da UFPR. E-mail: bitterbir.lg@gmail.com

## 1. INTRODUÇÃO

O crescente e incalculável número de litígios existentes no Brasil e a morosidade do Poder Judiciário em resolvê-los reflete, inexoravelmente, a necessidade de adoção à novos métodos de solução de conflitos. Este cenário parece agravar ainda mais quando se analisa as disputas tributárias entre fisco e contribuinte. Ilustra esta asserção o amplo diagnóstico que faz o relatório Justiça em Números, apresentado pelo Conselho Nacional de Justiça - CNJ ao demonstrar, detalhadamente, a realidade dos tribunais brasileiros. Especialmente em relação aos litígios tributários, aponta o relatório que *"os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 39% do total de casos pendentes e 73% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento alcançando praticamente o percentual de 90%"*<sup>1</sup>.

Tabela 4: Taxa de congestionamento por tipo de processo, ano 2018

Classificação	Taxa de Congestionamento
Conhecimento Criminal	73,3%
Conhecimento Não-Criminal	59,2%
Total Conhecimento	61,5%
Execução Fiscal	89,7%
Execução Extrajudicial não fiscal	85,1%
Execução Judicial Não-Criminal	70,8%
Execução Penal Não-Privativa de Liberdade	70,6%
Execução Penal Privativa de Liberdade	88%
Total Execução	85,1%
Total Geral	71,2%
<b>Total Geral</b>	<b>72,1%</b>

Fonte: CNJ, 2019.

Corroborar esta problemática o estudo<sup>2</sup> publicado pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO) e pela Consultoria Ernst Young (EY), apontando que o contencioso tributário da União já ultrapassa a metade do PIB, isso porque o estoque de crédito tributário contencioso da Receita Federal e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional atingiu o montante de R\$ 3,4 trilhões - 50,5% do PIB de 2018. Se imaginar que estes créditos fossem reconhecidamente devidos e houvesse o adimplemento total dos débitos tributários, a arrecadação tornaria o patrimônio líquido da União positivo - o que não ocorre desde 2015. Somado a isso é preciso destacar a inegável e precária conjuntura do sistema tributário brasileiro, eivado de uma alta complexidade e abundantes tributos.

Além do mais, uma das razões pelas quais se defende a necessidade de ampliação dos meios adequados de solução de litígios, reside na demanda social do Estado Democrático de Direito. O mandamento constitucional do acesso à justiça tem dado abertura ao chamado "Sistema

Multiportas", um instituto idealizado na jurisdição norte americana e desenvolvida por Frank Sander - professor da Faculdade de Direito de Harvard - como resposta à ineficiência do judiciário. Na operacionalidade de tal sistema, o Poder Judiciário figuraria como um centro de resolução de disputas que consideraria os aspectos específicos de cada caso concreto para averiguar qual meio de solução de litígios seria adequado à questão. Desse modo, caberia ao magistrado não somente o julgamento dos casos levados ao tribunal estatal, mas também a fiscalização do litígio caso esse seguisse por outra "porta",<sup>3</sup> isto é, por outra via que não a tradicional.

Essa dinâmica da escolha pela "porta" que melhor se encaixaria ao litígio evidencia três métodos principais: a conciliação, a mediação e a arbitragem. *A priori*, todos poderiam ser utilizados para dirimir conflitos tributários. Contudo, quando se leva em conta as especificidades da matéria tributária, que possui forte amparo na legalidade estrita - não sendo possível dar grande espaço à vontade das partes -, a arbitragem acaba sendo uma das alternativas mais eficiente.

Além disso, a adoção da arbitragem tributária, é *"um tema que se relaciona com o acesso à justiça e com medidas justas de arrecadação, que podem resultar em redução da desigualdade, pela correta aplicação de recursos em ações que buscam tal fim"*<sup>4</sup>. Registre-se, contudo, que a possibilidade de resolver litígios tributários pela via arbitral não esgotaria o atual congestionamento e todos os problemas que envolvem a matéria. Mas, de qualquer sorte, a concretização de um sistema multiportas pode ser considerado como um dos possíveis meios eficientes na supressão de algumas das complicações inerentes ao direito tributário.

Por esses e outros motivos, mostra-se, a primeira vista, válido examinar a possibilidade de instituir a arbitragem tributária no ordenamento jurídico brasileiro. Nota-se, ademais, que o tema em questão tem sido alvo de muitos debates e, por essa razão, o presente estudo buscará, ainda que sem caráter finalístico e exaustivo, enfrentar alguns dos obstáculos para a instituição da arbitragem tributária no Brasil, bem como desenvolver uma análise geral deste mecanismo, considerando os avanços que se tem sobre o tema.

## 2. PRECEDENTES HISTÓRICOS DA ARBITRAGEM ENVOLVENDO A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

As discussões envolvendo arbitragem com a Administração Pública passaram da esfera da validade para o âmbito da forma. Em outras palavras, não se questiona mais sua possibilidade, mas, por outro lado, de que modo se

<sup>1</sup> Justiça em Números 2019: ano-base 2018/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2019. p. 131.

<sup>2</sup> ETCO. Os desafios do contencioso tributário no Brasil. ETCO. 2019.

<sup>3</sup> LUCHIARI, Valeria Feriolo Lagasta. Histórico dos métodos alternativos de solução de conflitos. In: GROSSMAN, Claudia Frankel; MANDELBAUM, Helena Gurfinkel (org). Mediação no judiciário: teoria na prática. São Paulo: Primavera Editorial, 2011. P. 308-309.

<sup>4</sup> PISCITELLI, Tathiane. Arbitragem no Direito Tributário: uma demanda do Estado Democrático de Direito. In: PISCITELLI, Tathiane. MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli. Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. Revista dos Tribunais. São Paulo, 2018. P. 126

deve fazê-la. Por muito tempo o instituto foi criticado ou, até mesmo, permitido - mas nunca concretamente aplicado.

Francisco Jucá ensinava que o direito guarda afinidade estreita e profunda com a sociedade que o produz<sup>5</sup>. Em se tratando de arbitragem e Administração Pública, observa-se que suas bases surgiram em meio a uma evolução do Direito Administrativo e foi acompanhada por desembaraços, principalmente, políticos.

Em 1930, o Brasil se desvencilhava do regionalismo excessivo da Velha República, abrindo, então, espaço para um movimento centralizador do Estado. A política e a economia se orientavam no sentido do nacionalismo e da industrialização, tudo conduzido por um viés doutrinário. A estatização acabou endividando o país por conta da existência de empresas de capital essencialmente público e de planos econômicos fracassados. Nessa toada, embora Getúlio Vargas tenha ratificado por meio do Decreto 21.187 de 1932 o Protocolo relativo à cláusula de arbitragem, que havia sido firmado em Genebra no ano de 1923, a ideia de justiça, à época, baseava-se em costumes e tradições. Como o processo legislativo se dava às escuras, a descrença e inaplicabilidade do instituto da arbitragem já eram previstas<sup>6</sup>.

Uma pesquisa realizada por Selma Lemes<sup>7</sup> revela que, antes da Era Vargas, com a edição do Decreto 7.959, muitos contratos de parceria público-privadas (PPP's) traziam cláusulas arbitrais expressas. Vargas, entretanto, alegava desconhecimento destas cláusulas, aventurando-se a afirmar que o instituto enfraquecia a soberania estatal. O modelo administrativo da época, embasado em contratos mal formados entre o Poder Público e entes privados, abria espaço a oportunismos em virtude da falta de monitoramento político.

A transformação desse cenário ocorreu somente após o Golpe Militar de 1964 e a entrada em vigor do Decreto-lei nº 200 de fevereiro de 1967 – marco da Administração Desenvolvimentista. A autonomia conferida à administração pública desencadeou um momento de grande industrialização, trazendo consigo uma ampla carga contratual. A busca por um ambiente de resolução de conflitos de maneira substancialmente negocial contraditava a jurisdicionalização dos litígios.

No final do século XX, o Estado empresário dava espaço ao Estado regulador, na medida em que a Administração deveria, ao menos em tese, promover a paz e a justiça<sup>8</sup>. Nesse momento, o ambiente era aberto à privatização e ao desenvolvimento da indústria, entretanto, o que de fato possuía caráter prioritário era o interesse público. De acordo com Luiz Carlos Bresser Pereira<sup>9</sup>, o modelo gerencial surgia com base em alterações em três esferas: nas bases legais e constitucionais, nos valores e na gestão. O desenvolvimento de cada um desses setores foi de

extrema importância para que a arbitragem passasse a ser cada vez mais admitida.

Nesse sentido, é válido destacar as previsões do Código Civil de 1916, que assegurou a possibilidade de os entes privados resolverem seus litígios por intermédio de arbitragem, isso de acordo com o artigo 1.037 ("As pessoas capazes de contratar poderão, em qualquer tempo, louvar-se, mediante compromisso escrito, em árbitros, que lhes resolvam as pendências judiciais ou extrajudiciais") e 1.038 ("O compromisso é judicial ou extrajudicial. O primeiro pode celebrar-se por termo nos autos, perante o juízo ou tribunal, por onde correr a demanda; o segundo, por instrumento público ou particular, assinado pelas partes e duas testemunhas."). Anos depois, o Código de Processo Civil de 1939 reforçou tal possibilidade no "Livro IX - Do Juízo Arbitral" e, ainda que o texto legal dotasse de clareza e gozasse de caráter permissivo, o conservadorismo judicial brasileiro até então discutia a validade do instituto em razão do princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional, prevista no art. 5º, inc. XXXV da Constituição Federal.

A arbitragem somente adquiriu confiança da comunidade jurídica e dos litigantes com a promulgação da Lei de Arbitragem, no ano de 1996. Apesar disto, o texto da lei não previu, desde logo, a possibilidade da arbitragem envolver a Administração Pública. A viabilidade de sua instituição foi surgindo pouco a pouco, na medida em que se observava principalmente os interesses dos setores da economia.

Nota-se, nesse sentido, o teor de alguns diplomas legais, por exemplo, a Lei Geral de Comunicações, de 1997, que previu o modo extrajudicial para a solução de litígios em conflitos entre empresas de telecomunicações e a autoridade pública reguladora. O art. 120 da referida lei assegurava as formalidades da assinatura do termo, elencando, no item X, "o foro e o modo para a solução extrajudicial das divergências".

No mesmo ano, a Lei do Petróleo e Gás previu a arbitragem e a conciliação internacional para solução de litígios oriundos de contratos de exploração de petróleo e gás. Em 2004, a Lei 11.079, que regulamentava licitações e contratações de Parcerias Público-Privadas, previu a possibilidade de a Administração Pública valer-se da arbitragem para dirimir seus litígios com particulares. Aproximadamente um ano depois, o legislador decidiu incorporar, por questões de segurança jurídica, a permissão expressa na LArb, que se deu com as modificações trazidas pela lei 11.196 de 2005.

Ainda que tenham se passado cem anos do art. 1.037 desde o Código Civil de 1916 e a LArb, a morosidade do legislador é justificável. O texto do CC de 1916 previa que "*as pessoas capazes de contratar poderão, em qualquer tempo, louvar-se, mediante compromisso escrito, em árbitros, que*

<sup>5</sup> JUCÁ, Francisco Pedro. Direito e Política. In: Vários autores (Org.). Estudos Jurídicos em Homenagem ao Professor Silas Gonçalves. São Paulo: Scortecci, 2006, v. 01, p. 37-62.

<sup>6</sup> DOS SANTOS, Luciano Alves Rodrigues; DA ROSA CACHAPUZ, Rozane. Arbitragem na administração pública. Scientia Iuris, v. 16, n. 1, p. 137-160, 2012.

<sup>7</sup> LEMES, Selma. Arbitragem na Administração Pública: fundamentos jurídicos e eficiência econômica. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

<sup>8</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Parcerias na Administração Pública: concessão, permissão, franquia, terceirização, parceria público-privada e outras formas. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2011. P 17-18.

<sup>9</sup> BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. Reforma do Estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional. São Paulo: 34; Brasília: ENAP, 1998.

*lhes resolvam as pendências judiciais ou extrajudiciais*": O vocábulo "pessoas" não faz referência expressa à pessoa física, tampouco às pessoas de direito privado. Se numa análise superficial em que seja considerado tão somente a legislação cível, aparentemente se alcança o entendimento pela possibilidade de utilização da arbitragem que envolva a Administração Pública.

Sobre o tema, a Teoria Clássica do Direito Administrativo distingue as pessoas jurídicas de direito privado e as pessoas jurídicas de direito público: enquanto as primeiras não podem ser obrigadas a fazer ou a deixar de fazer algo senão em virtude da lei, estas últimas devem agir em conformidade com os ditames legais, isto é, só podem fazer aquilo que está legalmente previsto<sup>10</sup>. Essa leitura busca assegurar a segurança jurídica, de modo que seja dada ao cidadão a devida tranquilidade, confiança e previsibilidade da aplicação das normas de direito.

É nesse sentido, então, que foram pensados atributos específicos para os casos de arbitragem envolvendo a Administração Pública. Dentre eles, é possível citar: (i) sede da arbitragem preferencialmente em solo brasileiro; (ii) a sentença deve ser sempre proferida no Brasil; (iii) idioma português<sup>11</sup>.

### 3. A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO DIREITO COMPARADO

A abertura da possibilidade de arbitrar um litígio tributário foi acompanhada de momentos econômicos e sociais que buscavam atrair investimentos para a sua jurisdição. Em Cabo Verde, por exemplo, o instituto se desenvolveu em meio a uma intensa reforma do sistema jurídico, que objetivava proporcionar maior competitividade do país com o mercado externo<sup>12</sup>. A prática também se consolidou no Direito alemão, juntamente com o austríaco, na medida em que consolidou o entendimento de que a indisponibilidade não se mostrava como fundamento impeditivo para a arbitragem<sup>13</sup>.

Portugal, por seu turno, é o país pioneiro na instituição da arbitragem em matéria tributária. Tal desenvolvimento é resultado de um processo pensado aos moldes lusitanos e facilitado pelo sucesso da Arbitragem Administrativa, fortemente utilizada no ordenamento português<sup>14</sup>. Nuno Villa-Lobos, presidente do Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD, afirma que a experiência portuguesa surgiu através do reconhecimento dos problemas que afetavam a justiça fiscal, fazendo-os repensar o sistema, oportunizando o desenvolvimento de mecanismos adequados de solução de controvérsias<sup>15</sup>. Jorge Lopes de Souza<sup>16</sup>, Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal Administrativo, explica a urgência da medida por conta do

número insuficiente de juízes para concluir um litígio fiscal em tempo justo.

A autorização legislativa expressa para a instituição de arbitragem tributária acompanhou a necessidade de conter os gastos judiciais em matéria fiscal, sendo objeto de Lei que previa o Orçamento do Estado para o ano de 2011. A arbitragem tributária foi novamente lembrada no Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica, que previa diversas medidas orçamentais estruturais. Dentre elas, apresentou-se a implementação da nova lei de arbitragem fiscal até o terceiro trimestre de 2011, prevista no item 3.35, iii. No mesmo ano, com a edição do Decreto-Lei nº 10, de 20 de janeiro de 2011, foi instituído o Regime Jurídico de Arbitragem Tributária (RJAT).

O RJAT prevê, em seu artigo 4º, n. 2, que "os tribunais arbitrais funcionam no Centro de Arbitragem Administrativa" – CAAD. A opção do legislador se deve, em grande parte, ao *know-how* do tribunal, cujo desempenho já era em demasia reconhecido em julgamentos de matéria administrativa desde sua criação.

O CAAD, fundado em 2009, por meio do Despacho n. 5097/2009 do Secretário de Estado da Justiça, possuía três principais propósitos: a resolução de litígios de maneira célere, custas mais baixas em relação aos outros tribunais e, por fim, a especialização na análise das questões. Os mesmos objetivos foram mantidos na arbitragem tributária.

Assim, o legislador português atribuiu com exclusividade ao CAAD a competência para solucionar conflitos fiscais por meio da arbitragem tributária, vedando a constituição de tribunais *ad hoc*. Nas palavras de Domingos Soares Farinho: "o modelo institucional do CAAD, e em particular a relação com o Estado, constitui um caso singular no panorama da arbitragem institucionalizada em Portugal. [...] Do ponto de vista jurídico-institucional, o CAAD é uma associação privada"<sup>17</sup>.

A experiência lusitana demonstrou resultados significativos e confiança dos litigantes, o que se deve, majoritariamente, ao Conselho Deontológico do CAAD. A importância do conselho deontológico está no seu papel garantista, pois assegura independência, imparcialidade e transparência no andamento do CAAD. Nesse sentido, Farinho aponta que:

*"O conselho deontológico é o órgão que legitima e assegura que, dado o objeto de arbitragem do CAAD, não se levantem questões de neutralidade, transparência e imparcialidade. [...] uma vez que o Estado é simultaneamente parte interessada no centro e potencial parte do tribunal arbitral [...] poderiam levantar-se questões de confusão e influência entre a estrutura institucional de gestão*

<sup>10</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 27 ed, ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010. P. 100.

<sup>11</sup> QUINTÃO, Luisa. Where the private meets the public: what to expect when arbitrating with Brazilian State entities. Revista Brasileira de Arbitragem 2017, Volume XIV. pp. 7 - 22

<sup>12</sup> PINTO, Gilson Eduardo Vaz Gomes. Arbitragem tributária em Cabo Verde: um olhar sobre novos desafios. 2018. Tese de Doutorado.

<sup>13</sup> LIMA, Bernardo Silva de. A arbitrabilidade do Dano Ambiental. São Paulo: Atlas, 2010, p. 105-106

<sup>14</sup> MULLER, Werner. HENRIQUES, Duarte Gorjão. Tax Arbitration in Portugal. German Arbitration Journal, 2016, Volume 14. p. 319

<sup>15</sup> FONSECA, Isabel Celeste. A Arbitragem Administrativa e Tributária, Problemas e Desafios. 2.ª Ed., Almedina, 2013. P. 364.

<sup>16</sup> SOUSA, Jorge Lopes de. Breve nota sobre a implementação da arbitragem em matéria tributária. Newsletter CAAD, outubro 2011.

<sup>17</sup> FARINHO, Domingos Soares. Algumas notas sobre o modelo institucional do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Mais Justiça Administrativa e Fiscal, Arbitragem, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, nov. 2010, p. 31-45.

*e a estrutura funcional da arbitragem e mediação. Creemos que o conselho deontológico cerce qualquer possibilidade de tal entendimento, ao mesmo tempo que se consubstancia como um importante órgão de legitimidade institucional e jurisdicional do CAAD<sup>18</sup>.*

Cabe ao conselho deontológico a prerrogativa de designar e exonerar os árbitros que não se enquadrem ou desrespeitem os requisitos previstos no estatuto. Houve, ainda, a atribuição da tarefa de elaborar um código deontológico para os árbitros, contendo regras de cumprimento restrito. É justamente essa atividade que garante a qualidade técnica e idoneidade moral dos árbitros, uma vez que o conselho deontológico não mede dispêndios com o zelo pelo seguimento das normas<sup>19</sup>.

Os litigantes demonstram confiança no Conselho Deontológico do CAAD, visto que de todos os casos submetidos à arbitragem tributária, em apenas 2% o árbitro foi indicado pelas partes e não pelo CAAD. Paralelamente, outro dado justifica essa confiabilidade: 91,3% dos pedidos apresentam decisão arbitral e o tempo médio para a solução arbitral ao caso fiscal é de cerca de 4 meses, uma diferença significativa em relação à jurisdição estatal<sup>20</sup>.

Processos FUNDOS		127
com REVOGAÇÃO pela Administração Tributária	11	8.7%
com DECISÃO ARBITRAL	116	91.3%
Processos Singulares	61	52.6%
Processos Colectivos	55	47.4%
Valor Total das Decisões	29 437 246.34 €	
<b>Sentido da Decisão</b>		
<b>Resultados Favoráveis</b>		
Contribuinte		58.8%
Autoridade Tributária		41.2%
<b>Valores Envolvidos</b>		
Contribuinte		56.4%
Autoridade Tributária		43.6%
Transitados em Julgado	41	35.7%
Prazo médio da Decisão	4 meses e 4 dias	

Fonte: Newsletter do CAAD, fevereiro de 2013.

Contudo, deve-se questionar o fato de a arbitragem tributária estar centralizada em Lisboa, reduzindo o universo de contribuintes que a ela têm acesso<sup>21</sup>. Desde sua aplicação, vale dizer, a arbitragem tributária foi muito procurada por litigantes, sendo necessária extensão

desse método aos demais contribuintes, pois, somente assim, a iniciativa contribuiria para a abertura do sistema multiportas do Estado Democrático de Direito.

Embora a celeridade seja um fator a ser observado na arbitragem, percebe-se uma desproporcionalidade marcante nos prazos da Fazenda Pública em relação aos que a jurisdição estatal lhe confere. Enquanto o fisco possui 15 dias para apresentar resposta à questão na esfera arbitral, na judicial este prazo é de 90 dias para apresentar contestação na impugnação judicial, conforme cita o art. 110, nº 1, do CPPT<sup>22</sup>. O prazo conferido à Fazenda não deve obstar que a defesa ocorra de maneira satisfatória. Desse modo, entende-se que o RJAT deveria possibilitar um dilatamento do prazo que conferisse ao litígio a celeridade devida, sem acarretar onerosidade excessiva para a manifestação fazendária. Por fim, sem prejuízo das considerações acima delineadas, não se pode olvidar que experiências de outros países poderão servir de inspiração para uma futura instituição da arbitragem tributária em solo brasileiro.

#### 4. A (DES)NECESSIDADE DE ALTERAÇÃO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Não é novidade o entendimento de que o conjunto de normas existentes no Brasil se apresentam de forma hierarquizada, de tal modo que constituem o que se denomina "pirâmide jurídica". A Constituição Federal de 1988 encontra-se no ápice desta estrutura, na medida em que as demais "normas jurídicas sempre encontram seu fundamento de validade no nível superior, elas convergem para a Constituição, que, ocupando a cúspide da pirâmide normativa, legitima toda a legislação infraconstitucional, que dela deriva"<sup>23</sup>.

Nesse sentido, portanto, o arcabouço normativo deve guardar harmonia entre normas constitucionais e infraconstitucionais, visando impedir o rompimento do sistema. Assim, tais considerações preliminares são primordiais para questionar a necessidade de alterações legais em instrumentos legislativos pertinentes quando da instituição da arbitragem tributária.

O Código Tributário Nacional disciplina a matéria tributária por mandamento da Constituição (art.º 146, inciso III, alínea b), tratando de unificar o direito tributário federal, estadual e municipal. Ruy Barbosa Nogueira ensina que o CTN buscou "codificar normas gerais, normas sobre leis tributárias, e não somente sobre os tributos"<sup>24</sup>.

Dada a unidade do CTN, é necessário indagar se a abertura da arbitragem tributária deveria ensejar a alteração do dispositivo. De um lado, temos a interpretação de que não seria necessário, por conta da sobreposição de normas do CTN e da LArb. Por outro, aparentemente com mais razão,

<sup>18</sup> Ibidem.

<sup>19</sup> DOMINGOS, Francisco Nicolau. Estrutura do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD): funcionamento, escolha dos árbitros e limites institucionais. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli. Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. Revista dos Tribunais. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

<sup>20</sup> VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. Guia de Arbitragem Tributária. 3ª ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017. P.283

<sup>21</sup> Ibidem.

<sup>22</sup> PEREIRA, Rui Ribeiro. Breves notas sobre o regime de arbitragem tributária. In: *A Arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios*. Ed. Almedina: Coimbra, 2012, p. 201.

<sup>23</sup> CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 14ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 28

<sup>24</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. O Direito Tributário. Sua codificação, estudo e ensino no exterior e no Brasil. Revista de Direito Mercantil: industrial, econômico e financeiro, São Paulo, vol. 15, n. 24, nova série, 1976, p.15.

temos uma concreta necessidade de segurança jurídica frente ao Princípio da Legalidade em matéria tributária.

A Constituição Federal de 1988 reservou à Lei Complementar importantes funções a este diploma, as quais estão previstas, como visto, no art. 146 e seus incisos da Carta Magna. Dentre elas, há a que diz respeito ao estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária. Sobre o tema, Luís Eduardo Schoueri, por meio de Marcos Diniz de Santi, afirma que

*"normas 'gerais' não são apenas as 'genéricas', mas sim normas que valem para todos: estabelecer normas gerais sobre a legislação tributária implica em definir em lei complementar os parâmetros nacionais das respectivas materialidades, aplicáveis, indiscriminadamente, à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal"*<sup>25</sup>.

Nesse sentido, considerando esta asserção, imperioso destacar quais as alterações no Código Tributário Nacional que resultariam na elevação da eficiência quando a resolução de disputas tributárias ocorrer pela via arbitral.

A primeira delas está relacionada à suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Por exigibilidade se entende o direito que o credor tem de postular o objeto da obrigação, que somente ocorre após a tomada de todas as providências necessárias à constituição da dívida, com a lavratura do ato de lançamento<sup>26</sup>. Entretanto, há situações que a referida exigibilidade poderá ficar suspensa, são aquelas que se encontram previstas no art. 151 do CTN. Como imediatamente se percebe, a instauração de processo arbitral não é, ainda, causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, identificando-se, nesta ocasião, a necessária modificação para incluí-la nos incisos do mencionado artigo. Existindo esta previsão, não poderá a Fazenda Pública "tomar quaisquer medidas de cobrança que colocassem em risco a própria eficácia da arbitragem"<sup>27</sup>.

Discute-se, ainda, questões acerca da interrupção do curso do prazo prescricional relacionado à exação do crédito tributário. A cobrança de crédito tributário já constituído prescreve em 5 anos, de acordo com o art. 174 do CTN. Ainda, há previsão nos incisos do referido artigo, de hipóteses em que a prescrição poderá ser interrompida, porém, sem nada prever sobre a arbitragem tributária, pelo que se identifica a necessidade de mais uma alteração indispensável.

Anote-se, ainda, a necessidade de modificação no CTN para cuidar da possibilidade da constituição de crédito tributário, especialmente em relação aos indébitos, quando do reconhecimento deste direito ocorrer pela via da sentença arbitral. É com fundamento em princípios constitucionais tributários que a ação de repetição indébito se concretiza, tendo como fim precípuo o não

enriquecimento ilícito dos entes federativos. A regulação está prevista nos artigos 165 a 169 do CTN, sendo que o contribuinte poderá requerer o crédito pago indevidamente quando houver sentença transitada em julgado.

Porém, em que pese a sentença arbitral possua a maioria das características da sentença judicial, remanesce particularidade que suscita digressões: a coercibilidade. De acordo com Priscila Faricelli de Mendonça, o assunto "guarda direta relação com as formas de execução da decisão judicial condenatória proferida em desfavor do poder público"<sup>28</sup>, concluindo pela possibilidade de a sentença arbitral, quando executada, ser veículo proficiente para determinação de expedição de ofício precatório, nos termos do art. 100 da Constituição Federal. Desta forma, não existindo obstáculos normativos, necessária a superação de mais este entrave, alterando o CTN para incluir a sentença arbitral como um canal de reconhecimento de crédito tributário pago indevidamente, a fim de emitir maior segurança e eficiência ao instituto da arbitragem tributária.

Deve-se, por fim, destacar a necessidade de alteração no CTN no que diz respeito à extinção do crédito tributário. A previsão está nos incisos do art. 156 da mencionada lei complementar e não prevê, a sentença arbitral, como um dos eventos que extinguem a relação jurídica tributária. Imprescindível, então, que se tenha inclusão desta hipótese, para que sentença arbitral tenha o condão de extinguir a obrigação tributária que foi previamente constituída, sob pena de tornar-se inaproveitável a adoção do instituto examinado no Brasil. A resolução da sentença deverá ser definitiva e "passível de desconsideração pelo Poder Judiciário em face de vícios no procedimento"<sup>29</sup>.

Por outro lado, não é demais dizer que, na hipótese de considerar tão somente a sobreposição do art. 156 do CTN, do art. 31 da LArb e pelo art. 515, inciso VII, do CPC, é possível concluir pela desnecessidade de alteração desta parte do CTN. Explica-se: o art. 156 do CTN elenca as hipóteses de extinção do crédito tributário, determinando no inciso X a decisão judicial passada em julgado. No art. 31 da LArb o legislador definiu que "a sentença arbitral produz, entre as partes e seus sucessores, os mesmos efeitos da sentença proferida pelo órgão do Poder Judiciário e, sendo condenatória, constitui título executivo". Por fim, o art. 515, inciso VII, do CPC assegura que a sentença arbitral é título executivo judicial.

Todavia, não se pode menosprezar as peculiaridades do Direito Tributário, fortemente atrelado ao Princípio da Legalidade. No entendimento de Paulo de Barros Carvalho, o referido princípio é "norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos"<sup>30</sup>. Sacha Calmon Navarro Coelho, por sua vez, defende que a legalidade do Direito Tributário é ainda mais rígida que a do Direito Penal, pois neste último ainda se permite que o juiz fixe uma sanção

<sup>25</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 5ª ed. Saraiva Educação SA, 2015. p. 86

<sup>26</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário. 23ª ed. Saraiva Educação SA, 2011. p.514

<sup>27</sup> PISCITELLI, T.; MASCITTO, A. Desafios e limites da arbitragem tributária no Direito brasileiro. In: VILLA-LOBOS, N.; PEREIRA, T. C. (Coord.). Revista Arbitragem Tributária. Lisboa: Editora do CAAD, n.8, p.6-11, jan./2018.

<sup>28</sup> MENDONÇA, Priscila Faricelli. Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias. Dissertação de Mestrado. 2013. 212f. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 127

<sup>29</sup> Ibidem.

<sup>30</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. P. 201.

conforme o caso concreto, moldando a dosimetria da pena dentro dos moldes estabelecidos por lei; já no Direito Tributário não ocorre tal discricionariedade<sup>31</sup>.

Ainda assim, o Princípio da Legalidade não deve ser entendido como uma necessidade de precisão cirúrgica dos conceitos, de tal modo a não restar liberdade interpretativa aos aplicadores do direito. André de Laubadère ensina que, se guardados os limites objetivos para a segurança jurídica, a maleabilidade da atuação do Estado é assegurada, pois se lhe fosse imposta exacerbada rigidez seria impossível se adaptar às novas exigências eventualmente surgidas da mobilidade dos fatores econômicos<sup>32</sup>.

No mesmo sentido, acrescenta Luís Cabral Moncada ao esclarecer que tal maleabilidade não significa

*“um enfraquecimento da regra jurídica nestas matérias, mas simplesmente a procura de instrumentos dúcteis e adaptáveis às circunstâncias em ordem a potenciar rápidas alterações e o melhor aproveitamento da disciplina jurídica consagrada”*<sup>33</sup>.

Em recentes decisões do Supremo Tribunal Federal, é possível observar uma tendência do mesmo entendimento. Cita-se, por exemplo, o RE 838.248, em que o Min. Rel. Dias Toffoli asseverou que *“atualmente, há uma clara tendência da doutrina em oferecer uma alternativa teórica à corrente formalista tradicional e em desfazer o dogma de que a segurança jurídica do contribuinte seria garantida pela tipicidade fechada”*.

Comenta-se, ademais, sobre a ADI 4697, que versava sobre a fixação das anuidades cobradas por conselhos profissionais, em que o legislador não fixara o valor exato, deixando a tarefa para os conselhos. Dentre os debates suscitados pelo Corte Suprema no caso, enfrentava-se a questão da tipicidade cerrada. O Min. Rel. Edson Fachin, depois de citar extensivamente a doutrina que afirmava a existência de tal princípio, afirmou ser impossível concordar com ela, pois impossibilitaria a tributação no país e assumiria um *“modelo de legalismo datado na evolução histórico-filosófico das idéias tributárias brasileiras”*.

De qualquer modo, ainda que o arcabouço legislativo brasileiro denote uma admissão da arbitragem em matéria tributária, é necessário amadurecê-lo, dando a devida segurança jurídica ao fisco e ao contribuinte que pairam, em diversos momentos, na sombra no conservadorismo judicial.

Em razão do exposto, é possível sedimentar a necessidade de alteração no CTN para, nos seguintes aspectos, prever que (i) a instauração da arbitragem tributária seja causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário; (ii) que a sentença arbitral possa, efetivamente, extinguir o crédito tributário; (iii) em sendo instaurada a

arbitragem tributária, que haja a interrupção do prazo prescricional; e, por fim, (iv) que haja previsão permitindo a possibilidade de reconhecer o indébito tributário pela via da sentença arbitral.

## 5. A INDISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: RACIONALIDADE SUPERADA

A discussão envolvendo a indisponibilidade do crédito tributário não se mostra palpitante, isso porque de há muito vem sendo enfrentada pelos juristas e entusiastas que se debruçam sobre o tema. Acontece que por muito tempo houve a tentativa de imposição desse entendimento: o de ser o crédito tributário indisponível,

*“partindo-se do pressuposto segundo o qual a obrigação tributária é derivada da lei, não podendo a Administração Tributária, nesses termos, deixar de exigir o cumprimento da mesma, eis que a função administrativa tem natureza a ela vinculada”*<sup>34</sup>.

Porém, como se verá adiante, esse dogma pode, por motivos sólidos, ser superado. Note-se, nesse sentido, que *“a questão da disponibilidade do crédito tributário passa pelo Estado, enquanto titular desse patrimônio público, e desde que atuando pelos meios adequados para a proteção do interesse público, vale dizer, atuando pela via legislativa, e para a realização dos fins públicos”*<sup>35</sup>.

Contudo, conforme explica Eduardo Talamini, a indisponibilidade comporta gradações, de modo que determinados bens e atividades, devido ao seu absoluto caráter público, não podem ser dispostos, ainda que a legislação permita. De outro lado, outros valores constitucionais justificam a renúncia do Estado a certas derivações do bem indisponível<sup>36</sup>.

O próprio Superior Tribunal de Justiça já enfrentou esta temática no Recurso Especial nº. 96691/PR 1996/0033433-1, no ano de 2004, asseverando que em *“sendo o crédito tributário caracterizado como direito indisponível, sobretudo diante do preceito inscrito no art. 97 e inciso do CTN, afigura-se inviável à Fazenda Pública, em sede de ação declaratória de inexistência de débito, os efeitos de revelia”*.

No entanto, a premissa está longe de ser irrefutável. Isso por conta de uma importante diferenciação: *“a distinção entre interesse público primário e secundário. Este é meramente o interesse patrimonial da administração pública, que deve ser tutelado, mas não sobrepujando o interesse público primário, que é a razão de ser do Estado e sintetiza-se na promoção do bem-estar social”*<sup>37</sup>.

<sup>31</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9 ed. Revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 220.

<sup>32</sup> LAUBADÈRE, André de. Traité de Droit Administratif, Paris, 1976, vol. I, p. 339.

<sup>33</sup> MONCADA, Luis S. Cabral. Direito económico. 3. Ed. Coimbra: Coimbra, 2000, p.62.

<sup>34</sup> GRILLO, Fabio Artigas. Transação e justiça tributária. 2012. p. 184. Dissertação (Doutorado em Ciências Jurídicas) Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

<sup>35</sup> GRILLO, Fabio Artigas. Transação e justiça tributária. 2012. p. 187. Apud MACHADO, Hugo de Brito. “Transação e arbitragem no âmbito tributário”, cit., p. 115.

<sup>36</sup> TALAMINI, Eduardo. A (in)disponibilidade do Interesse Público: consequências processuais (composições em juízo, prerrogativas processuais, arbitragem, negócios processuais e ação monitoria). Revista de Processo 624. 2017.p. 55

<sup>37</sup> REsp 1356260/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2013, DJe 19/02/2013

Sendo um interesse patrimonial da Administração Pública, pode-se dispor, eventualmente, do crédito tributário. Diogo de Figueiredo Moreira Neto afirma que são disponíveis os direitos *“que tenham expressão patrimonial que possam ser quantificados monetariamente e estejam no comércio”*<sup>38</sup>.

Na prática, autorizações legislativas confirmam o entendimento favorável à disponibilidade do crédito tributário. O próprio Código Tributário Nacional elenca hipóteses em que há clara disposição do crédito tributário como o parcelamento, a remissão, a anistia e a isenção. Explora-se, para exemplificar, dois destes institutos

O parcelamento de dívidas tributárias é uma prática muito comum, especialmente conhecida por programas de recuperação fiscal. Trata-se, nesse sentido, apenas de de uma divisão da dívida em parcelas a serem pagas periodicamente dentro de condições acordadas entre a Fazenda e o contribuinte. Nota-se nesse sentido que há, em certa medida, uma disposição do crédito tributário, ainda que ao final o montante seja integralmente recebido quando do adimplemento da última parcela pelo contribuinte. Por essa razão é que o parcelamento corrobora o argumento de que o crédito tributário é, no mínimo por um lapso temporal, disponível, de modo que não se pode compreendê-lo como um direito que não é passível de negociação

A remissão, por sua vez, está positivada no art. 172 do CTN. Trata-se de uma das hipóteses de extinção do crédito tributário, tendo em vista a concessão de um indulto. O enunciado legal permite a remissão total ou parcial da dívida, considerando para tal desiderato a situação econômica do sujeito passivo; o erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo; a diminuta importância do crédito tributário; questões de equidade; e, finalmente, por condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante. Trata-se de uma hipótese em que a Administração Pública se abstém de cobrar um crédito tributário certo, exigível e a ela devido. É também por esse motivo, que se torna razoável o questionamento sobre a suposta solidez da indisponibilidade do crédito tributário.

Vale dizer, ademais, que toda relação tributária opera *ex lege* e, por conta disso, todo ato de cobrança, instituição e arrecadação de tributos deve ser acompanhada por lei prévia que a autorize. Todas essas ações da Administração Pública são, de maneira irrefutável, intransferíveis e irrenunciáveis e, nesta medida, indisponíveis. A indisponibilidade é atacável, em verdade, quando se trata do crédito tributário propriamente dito. Ele já fora instituído por algum ente tributante mediante legislação prévia, possuindo então a competência para cobrá-lo e arrecadá-lo. Essa atuação fazendária não restará prejudicada, podendo ser o crédito tributário já constituído, eventualmente, ser parcelado ou perdoado. De qualquer modo, a disposição que se examina recai tão somente sobre a quantia pecuniária envolvida na relação, não afetando a competência dos entes federativos na instituição, arrecadação e cobrança do tributo. Estas considerações reforçam a necessidade da separação

doutrinária entre interesse público primário e secundário, demonstrando na prática que este último pode ser negociado, enquanto aquele se reveste de indisponibilidade.

Nesse sentido, apresenta-se um tanto incoerente afirmar que são arbitráveis somente as controvérsias cujo objeto é transigível. Marcelo Bonício, ao enfrentar o tema, afirma que, caso sigamos cegamente na prática a premissa de que só poderá ser arbitrável o direito material que é exercido livremente pelo seu titular, nenhuma controvérsia envolvendo o Estado poderia ser arbitrável, a não ser em casos em que a lei o confere determinado grau de liberdade<sup>39</sup>.

No que se refere à arbitragem tributária, coloca-se este assunto em xeque em razão do que está previsto no art. 1º da Lei nº 9.037/96, cuja redação regulamenta que a arbitragem poderá ser utilizada para resolver litígios que envolvam direitos patrimoniais disponíveis. O aparente confronto está justamente na expressão “patrimoniais disponíveis”, que supostamente confrontaria com a indisponibilidade da receita tributária, a qual está vinculada ao interesse público e ao próprio financiamento da máquina estatal, no cumprimento de deveres e garantias previstos na Constituição Federal.

Contudo, ainda que se defenda em uma medida estreita ser a receita tributária indisponível, a sua disposição parece existir em várias ocasiões, as quais foram muito bem delineados por Tathiane Piscitelli e Andréa Mascitto<sup>40</sup>, para quem num primeiro momento o fato da Constituição Federal prever a possibilidade dos entes federativos conceder isenções de seus tributos, optando, assim, por não utilizar da competência tributária que lhe fora atribuída, representa a disponibilidade do crédito tributário, havendo como requisito essencial tão somente a previsão em lei; ademais, destaca as mencionadas autoras, que a possibilidade da concessão de parcelamentos e até mesmo anistia de penalidades, representam mais uma forma de disposição do crédito tributário, sendo que, outra vez, o requisito a ser atendido é a previsão em lei; soma-se, ainda, a possibilidade de, no processo administrativo fiscal, existir o reconhecimento da invalidade do lançamento ou mesmo a sua revisão, situações que evidenciam e enfraquecem o argumento de que o crédito devido ao erário é indisponível.

Como se pode notar, o limite para se verificar hipóteses em que há, de fato, a disponibilidade do crédito tributário decorre sempre da lei. Por extensão, deve o mesmo entendimento ser aplicado para o mecanismo de solução de disputas que aqui se examina, uma vez que *“estabelecidos em lei os critérios jurídicos segundo os quais a arbitragem tributária pode se realizar, não haveria qualquer óbice relacionado à natureza da receita tributária”*<sup>41</sup>

Considerando, enfim, estas evidências como uma forma de disposição da receita tributária, possível é a defesa de que a sua indisponibilidade se mostra uma racionalidade superada. Não haverá, portanto, quaisquer adversidades quando da adoção da arbitragem tributária relacionada à natureza do crédito, sendo que

<sup>38</sup> MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Arbitragem nos contratos administrativos. Revista de Direito Administrativo, 209. Rio de Janeiro: RDA, jul.set., 1997.

<sup>39</sup> BONÍCIO, Marcelo José Magalhães. Arbitragem e Estado: ensaio sobre o litígio adequado. Revista de Arbitragem e Mediação, v. 45.

<sup>40</sup> PISCITELLI, T.; MASCITTO, A. Desafios e limites da arbitragem tributária no Direito brasileiro. In: VILLA-LOBOS, N.; PEREIRA, T. C. (Coord.). Revista Arbitragem Tributária. Lisboa: Editora do CAAD, n.8, p.6-11, jan./2018.

<sup>41</sup> Ibidem.

*“em vez de se revelar como algo que colocaria em risco a integridade do crédito tributário, a extensão da arbitragem para causas tributárias seria o vetor de ampliação da segurança jurídica e realização da justiça fiscal, na medida em que asseguraria a resolução potencialmente mais eficaz do litígio, sem prejuízo da observância de todas as garantias constitucionalmente previstas (...)”<sup>42</sup>.*

## 6. A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL

No Brasil, em contraposição ao que já se desenvolveu em Portugal, não há um veículo legal concreto para a abertura da possibilidade da arbitragem tributária. Todavia, não se pode negar o fato de existir inúmeras previsões que dão azo ao enfrentamento deste mecanismo, mesmo que de modo singelo.

A matéria fiscal já foi discutida indiretamente em arbitragem. Cita-se, a título exemplificativo, o Conflito de Competência 149.520/GO, julgado pelo STJ. Discutiu-se, na ocasião, de quem seria a propriedade de alta quantidade de álcool – se ao suscitante, uma Usina de Goiás em recuperação judicial ou à suscitada, cooperativa que demandava a propriedade. No caso, eventual propriedade do álcool geraria um novo fato tributário, em razão da vigência do “Programa PRODUIR”, do Estado de Goiás, em que a Agência de Fomento de Goiás S/A financiava, por 15 anos, 73% do ICMS, com juros de 0,2% ao mês e outras garantias. Nas razões do tribunal arbitral, a usina teria que retificar seus livros fiscais e contábeis para a apropriação do crédito tributário; caso contrário, tratar-se-ia de apropriação indébita.

A permissão da arbitragem tributária se coloca em evidência, quando se analisa a Portaria AGU nº 1.281 de 27/09/2007, cujo texto enumerava a possibilidade de conciliação ou “arbitramento” de controvérsias jurídicas entre órgãos e entidades da Administração Federal, no âmbito da Advocacia-Geral da União. O mesmo conceito fora utilizado ainda no Brasil Império, no Decreto nº 2.647, de 19 de Setembro de 1860, para se referir à arbitragem.

Ainda sobre a referida portaria, o parecer AGU/SRG 01/2007 passou a permitir a arbitragem de matéria fiscal no âmbito da administração pública federal. Discutia-se, no processo, a incidência de contribuições previdenciárias em pagamentos de profissionais autônomos que prestavam assistência médica aos servidores do Banco Central do Brasil. Na oportunidade, foi definido que a CCAF – Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal, seria o órgão competente para o julgamento, nos termos da Portaria AGU nº 1.281 de 27/09/2007.

Contudo, nenhum dos eventos mencionados regula ou institui, definitivamente, a arbitragem tributária. O veículo pelo qual se busca a concretização desta via resolutiva é o Projeto de Lei nº 4257, de 2019, de autoria do Senador Antonio Anastasia, que modifica a Lei de cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública. O PL em questão pretende oferecer vias alternativas para a execução do crédito tributário com o fim de recuperar com maior efetividade o crédito devido aos entes federados. A norma abrange a fase executória, justamente onde se concentra a maior parte do congestionamento de processos fiscais.

O requisito a ser cumprido para que o contribuinte possa valer-se do juízo arbitral no julgamento de embargos executórios, é que este garanta a execução por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia. Note-se, desde logo, a preocupação do legislador em garantir que o fisco receba o valor do crédito tributário imediatamente após a sentença. Por outro lado, se ao final do julgamento o contribuinte vence, a ele é devido o ressarcimento com despesas do tribunal arbitral e honorários advocatícios. Essa obrigação, como é praxe, entrará no regime de precatórios, podendo o contribuinte receber o valor em até dois anos após a sentença.

Quanto aos árbitros, o PL não fez um aprofundamento que se esperava. O art 16-B apenas define que, para arbitrar o embargo executório, o árbitro não pode decidir mais de um processo do mesmo particular ou de grupo econômico do qual este faça parte o particular por ano – que foi posteriormente majorado para dois anos após relatório legislativo da Comissão de Assuntos Econômicos. Verifica-se, nesse sentido, um caminho árduo a ser percorrido, na busca por se ter uma previsão que efetivamente assegure a imparcialidade do árbitro e o referido dispositivo, concluindo-se pela necessidade de uma iniciativa mais incisiva e garantista.

Como apresentado anteriormente, em Portugal as normas de imparcialidade do árbitro são mais rígidas. Antes de tudo, é colocada em evidência a necessidade de capacidade teórica, devendo o árbitro ter atuação de pelo menos 10 anos na área. Ainda que eventual regime arbitral em matéria tributária no Brasil não siga exatamente os moldes portugueses, os requisitos de imparcialidade e intelecto do árbitro não podem se resumir a um artigo mal formulado. E, por mais que o PL faça menção à necessidade de atendimento dos termos elencados na Lei de Arbitragem, a complexidade do Direito Tributário exige a observância da especialização do árbitro.

O dispositivo seguinte – art. 16-C – foi alterado por emenda na Comissão de Assuntos Econômicos. Inicialmente, o texto previa um processo arbitral público, de direito, conduzido por órgão arbitral institucional reconhecido. Com a modificação, proposta pelo senador Weverton Rocha, foi inserida no caput a obrigatoriedade de credenciamento prévio das câmaras arbitrais por cada entidade da Federação e a possibilidade de realização dos atos procedimentais de forma eletrônica. Tal alteração parece se aproximar, ainda que singelamente, ao modelo de arbitragem institucional lusitana, em que o CAAD é competente para julgar litígios fiscais. Na justificativa da emenda, o senador reafirma a necessidade de as câmaras garantirem transparência, acessibilidade e publicidade, o que, de fato, é melhor garantido com o credenciamento prévio dos órgãos arbitrais a fim de verificar suas condições para exercer tal função.

A emenda também tratou de adicionar dois novos parágrafos ao art. 16-C. O primeiro se ocupa em delimitar um valor da causa: nem tão baixo a ponto de ser inferior ao mínimo fixado por cada entidade federada, nem tão alto a ponto de representar repercussão econômica. Para os casos em que o valor é inferior ao parâmetro, o caso seria direcionado para um órgão arbitral especializado. A previsão foi atacada no relatório do Senador Otto Alencar, ao argu-

<sup>42</sup> Ibidem.

mento de não se justificar a previsão de uma câmara arbitral para cobrança de valores inferiores ao mínimo fixado, podendo o contribuinte, nesses casos, recorrer aos Juizados Especiais da Fazenda.

O relevante de tal parágrafo reside no fato de que se faz menção a possibilidade de a arbitragem versar sobre débito inscrito ou não em dívida ativa, desde que não seja, por força de lei, elegível para execução fiscal. A justificativa do senador se pauta no princípio da economicidade.

O segundo parágrafo determinou que a Administração Pública deverá ser notificada sobre a instauração do procedimento arbitral e a celebração de convenção de arbitragem pela autoridade competente. O texto não definiu, inicialmente, de que modo se daria a notificação. Todavia, após o relatório legislativo, a redação art. 16-C passou a contar com a previsão de notificação à Administração Pública por autoridade competente, no primeiro parágrafo, e com a confidencialidade dos documentos considerados sigilosos pela legislação brasileira, no segundo.

No texto original do PL, os art. 16-D e 16-E parecem acertados, porquanto trataram de delimitar um teto de custos e honorários, o que acaba incentivando os contribuintes a se valerem da arbitragem. Os honorários não podem ser superiores à metade do que seria arbitrado em processo judicial. As despesas, adiantadas pelo contribuinte, não podem exceder os honorários. Outro acerto, foi a adição de um parágrafo único no art. 16-E pelo senador Otto Alencar, deixando claro que caso o fisco reste vencido, o particular poderá requerer o reembolso das despesas adiantadas, observando os limites do artigo anterior.

Por fim, a matéria arbitral no PL se encerra com o art. 16-F, cujo teor assegura o direito das partes pleitearem no Poder Judiciário a declaração de nulidade de sentença que contrarie enunciado de súmula vinculante, decisão do STF em controle concentrado de constitucionalidade ou acórdão proferido em incidente de resolução de demandas repetitivas ou repercussão geral. Previsão que se mostra elogiável, buscando estender para a jurisdição privada um enunciado que assegura a igualdade de tratamento entre os contribuintes. Dessa forma, tanto o contribuinte quanto o fisco ficarão amparados pela mesma decisão de órgão judicial caso a situação em litígio se encaixe nas descritas em enunciado de órgãos superiores.

Note-se, ademais, que a pós o relatório legislativo, foi adicionada uma limitação ao art. 16-F. O texto passa a vigorar com a previsão de nulidade da sentença arbitral tão somente quando as decisões de órgãos superiores definidas no caput forem anteriores ao recebimento de notificação arbitral ou da decisão do pedido de esclarecimento. A alteração fixa o recebimento da notificação arbitral ou da decisão do esclarecimento como marco para a possibilidade de pedido de anulação.

Foi também adicionado o art. 16-G no relatório legislativo, de redação similar ao art. 31 da Lei de Arbitragem, para validar a sentença arbitral em matéria fiscal, atribuindo a ela os mesmos efeitos da sentença proferida por órgão do Poder Judiciário. Essa alteração foi indispensável para sanar o embaraço da necessidade de previsão legal que alegasse a extinção do crédito tributário por meio de decisão arbitral.

Ainda em trâmite, o PL sofreu consideráveis modificações desde o texto original, a maioria caminhando no sentido de aprimorar o procedimento, adicionando, para

tanto, garantias às partes. Não se pode negar, contudo, que ainda existem lacunas e peculiaridades não exploradas, a exemplo dos impedimentos e requisitos dos árbitros. Embora o instituto da arbitragem tributária esteja tratado em apenas 7 artigos, não parece que o minimalismo legislativo venha a atrapalhar, porquanto por diversas vezes é feita menção à Lei de Arbitragem, cujo texto define parâmetros aplicados a qualquer modo de arbitragem.

## 7. CONCLUSÃO

A análise histórica da arbitragem envolvendo interesse público no Brasil evidencia o caráter conservador do litigante brasileiro. Por outro lado, também demonstra que a abertura do leque de matérias solucionáveis por arbitragem foi desencadeada pela industrialização e pela necessidade de atrair investimentos.

Quanto à introdução da arbitragem tributária no Brasil, a doutrina e a sobreposição de dispositivos legais demonstram a possibilidade de sua recepção pelo arcabouço legislativo existente. Nesse sentido, é preciso destacar que fisco e contribuinte parecem não possuir, ainda, a confiança necessária para a adoção da arbitragem. Ademais, quanto aos entraves institucionais, o dogma da indisponibilidade do crédito tributário parece superado – inclusive por órgãos judiciais superiores; enquanto que os principais embaraços estão direcionados à necessidade de alteração do CTN. De qualquer modo, a existência de legislação própria que regule concretamente questões atinentes à arbitragem tributária no Brasil expressaria não apenas segurança e efetividade ao mecanismo, mas também como uma estratégia para o incentivo ao uso do meio arbitral.

Vale dizer, contudo, que há uma dificuldade na resolução de litígios tributários em um espaço de tempo viável, quando este é apreciado pelo Poder Judiciário. Tal asserção está vinculada, essencialmente, nas questões materiais e a complexidade inerente à matéria tributária. Note-se, por exemplo, que de 1988 até 2018, foram criadas 16 emendas constitucionais tributárias, além de aproximadamente outras 390.726 normas infraconstitucionais sobre impostos. Além da legislação intrincada, outros elementos contribuem para a nebulosidade do sistema tributário: a quantidade de obrigações acessórias, a alta carga tributária, as penalidades, a correção da dívida fiscal e os programas de regularização tributária. Essa última alternativa permite que o contribuinte se utilize da via contenciosa para promover uma espécie de financiamento da dívida, abrindo espaço para um ambiente que beneficia cada vez mais o contribuinte.

A arbitragem em matéria fiscal corrobora aspirações do Estado Democrático de Direito, que permite ao litigante optar pela via de solução de litígio que mais lhe aprouver. Muitas empresas, por exemplo, preferem arcar com custos adicionais para solucionar suas demandas e obter tal solução em tempo hábil, a fim de regularizar seus livros fiscais e sua gestão contábil. Outros contribuintes, por seu turno, preferem submeter suas controvérsias ao Poder Judiciário e arcar com menores custos e maiores prazos, considerando sua situação financeira.

A possibilidade de escolha revestida da intenção das partes é, justamente, o escopo dos métodos adequados de solução de litígios. Infere-se, desta forma, o papel do Direito

Processual, qual seja, o de viabilizar a materialização da abertura do Sistema Multiportas para as mais diversas áreas do Direito. Assim, o arcabouço jurisdicional caminhará para a efetivação do acesso à justiça, pois esse princípio não se refere tão somente ao acesso à uma solução, mas que seja ela justa, efetiva e considere a vontade das partes.

## 8. REFERÊNCIAS

1. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 27 ed, ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.
2. BONÍCIO, Marcelo José Magalhães. Arbitragem e Estado: ensaio sobre o litígio adequado. Revista de Arbitragem e Mediação, v. 45.
3. BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. Reforma do Estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional. São Paulo: 34; Brasília: ENAP, 1998.
4. CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 14<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.
5. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
6. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário. 23<sup>a</sup> ed. Saraiva Educação SA, 2011.
7. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9 ed. Revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
8. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Parcerias na Administração Pública: concessão, permissão, franquia, terceirização, parceria público-privada e outras formas. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2011.
9. DOMINGOS, Francisco Nicolau. Estrutura do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD): funcionamento, escolha dos árbitros e limites institucionais. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli. Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. Revista dos Tribunais. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.
10. DOS SANTOS, Luciano Alves Rodrigues; DA ROSA CACHAPUZ, Rozane. Arbitragem na administração pública. Scientia Iuris, v. 16, n. 1, p. 137-160, 2012.
11. ETCO. Os desafios do contencioso tributário no Brasil. ETCO. 2019.
12. FARINHO, Domingos Soares. Algumas notas sobre o modelo institucional do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Mais Justiça Administrativa e Fiscal, Arbitragem, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, nov. 2010.
13. FONSECA, Isabel Celeste. A Arbitragem Administrativa e Tributária, Problemas e Desafios. 2.<sup>a</sup> Ed., Almedina, 2013.
14. GRILLO, Fabio Artigas. Transação e justiça tributária. 2012. Dissertação (Doutorado em Ciências Jurídicas) Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2012.
15. JUCÁ, Francisco Pedro. Direito e Política. In: Vários autores (Org.). Estudos Jurídicos em Homenagem ao Professor Silas Gonçalves. São Paulo: Scortecci, 2006, v. 01, p. 37-62.
16. LAUBADÉRE, André de. Traité de Droit Administratif, Paris, 1976, vol. I.
17. LEMES, Selma. Arbitragem na Administração Pública: fundamentos jurídicos e eficiência econômica. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
18. LIMA, Bernardo Silva de. A arbitralidade do Dano Ambiental. São Paulo: Atlas, 2010.
19. LUCHIARI, Valeria Feriolo Lagasta. Histórico dos métodos alternativos de solução de conflitos. In: GROSSMAN, Claudia Frankel; MANDELBAUM, Helena Gurfinkel (org). Mediação no judiciário: teoria na prática. São Paulo: Primavera Editorial, 2011. .
20. MENDONÇA, Priscila Faricelli. Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias. Dissertação de Mestrado. 2013. 212f. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 127
21. MONCADA, Luis S. Cabral. Direito económico. 3. Ed. Coimbra: Coimbra, 2000.
22. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Arbitragem nos contratos administrativos. Revista de Direito Administrativo, 209. Rio de Janeiro: RDA, jul.set., 1997.
23. MULLER, Werner. HENRIQUES, Duarte Gorjão. Tax Arbitration in Portugal. German Arbitration Journal, 2016, Volume 14.
24. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. O Direito Tributário. Sua codificação, estudo e ensino no exterior e no Brasil. Revista de Direito Mercantil: industrial, econômico e financeiro, São Paulo, vol. 15, n. 24, nova série, 1976.
25. PEREIRA, Rui Ribeiro. Breves notas sobre o regime de arbitragem tributária. In: A Arbitragem Administrativa e Tributária: problemas e desafios. Ed. Almedina: Coimbra, 2012.
26. PINTO, Gilson Eduardo Vaz Gomes. Arbitragem tributária em Cabo Verde: um olhar sobre novos desafios. 2018. Tese de Doutorado.
27. PISCITELLI, Tathiane. Arbitragem no Direito Tributário: uma demanda do Estado Democrático de Direito. In: PISCITELLI, Tathiane. MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli. Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. Revista dos Tribunais. São Paulo, 2018.
28. PISCITELLI, T.; MASCITTO, A. Desafios e limites da arbitragem tributária no Direito brasileiro. In: VILLA-LOBOS, N.; PEREIRA, T. C. (Coord.). Revista Arbitragem Tributária. Lisboa: Editora do CAAD, n.8, p.6-11, jan./2018.
29. QUINTÃO, Luísa. Where the private meets the public: what to expect when arbitrating with Brazilian State entities. Revista Brasileira de Arbitragem 2017, Volume XIV. pp. 7 - 22
30. SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 5<sup>a</sup> ed. Saraiva Educação SA, 2015.
31. SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. Dialética, 1998.
32. SOUSA, Jorge Lopes de. Breve nota sobre a implementação da arbitragem em matéria tributária, Newsletter CAAD, outubro 2011.
33. TALAMINI, Eduardo. A (in)disponibilidade do Interesse Público: consequências processuais (composições em juízo, prerrogativas processuais, arbitragem, negócios processuais e ação monitória). Revista de Processo 624. 2017.
34. VILLA-LOBOS, Nuno de; PEREIRA, Tânia Carvalhais. Guia de Arbitragem Tributária. 3<sup>a</sup> ed. Ed. Almedina: Coimbra, 2017. P.283