

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

**ARBITRAGEM NO DIREITO TRIBUTÁRIO: LIMITES E DESAFIOS À SUA
UTILIZAÇÃO**

GUSTAVO GARCIA DIAS DOS SANTOS

Rio de Janeiro
2020.2

GUSTAVO GARCIA DIAS DOS SANTOS

**ARBITRAGEM NO DIREITO TRIBUTÁRIO: LIMITES E DESAFIOS À SUA
UTILIZAÇÃO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira**.

**Rio de Janeiro
2020.2**

CIP - Catalogação na Publicação

Santos, Gustavo Garcia Dias dos
Arbitragem no direito tributário: limites e
desafios à sua utilização / Gustavo Garcia Dias dos
Santos. -- Rio de Janeiro, 2021.

63 f.

Orientador: Eduardo Maneira.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2021.
1. Direito Tributário. 2. Arbitragem. 3.
Contencioso. 4. Método Alternativo de Soluções de
Controvérsias. I. Maneira, Eduardo, orient. II.
Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos pelo(a) autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

GUSTAVO GARCIA DIAS DOS SANTOS

**ARBITRAGEM NO DIREITO TRIBUTÁRIO: LIMITES E DESAFIOS À SUA
UTILIZAÇÃO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira**.

Data da Aprovação: ____ / ____ / ____.

Banca Examinadora:

Professor Dr. Eduardo Maneira

Membro da Banca

Membro da Banca

**Rio de Janeiro
2020.2**

RESUMO

O presente estudo visa à averiguação da viabilidade do uso da arbitragem na solução das controvérsias de natureza tributária em face do atual ordenamento jurídico nacional, bem como identificar as eventuais alterações nos marcos legais a serem promovidas para que o instituto detenha terreno juridicamente seguro para o seu uso. Essa pesquisa tem relevância na medida em que o nosso sistema de solução de controvérsias encontra-se há muito em estado de sobrecarga, tendo os litígios tributários protagonismo nesse quadro. Para isso, adotar-se-á como metodologia a revisão bibliográfica de fontes primárias e secundárias, com a qual será possível entender como a visão doutrinária evoluiu acerca do tema, principalmente no que se refere aos conceitos elementares da arbitragem que podem suscitar dúvida quanto à compatibilidade com os preceitos fundamentais de Direito Público e, particularmente, do Direito Tributário. Assim, serão examinados os principais aspectos do procedimento arbitral, a experiência portuguesa com o tema, em razão do sucesso obtido em sua implementação na seara tributária, bem como as iniciativas legislativas nacionais já existentes.

Palavras chaves: Direito Tributário; Arbitragem Tributária; Contencioso; Método Alternativo de Solução de Controvérsias.

ABSTRACT

This study aims to investigate the possibility of using arbitration to resolve tax disputes in relation to the current national legal system, as well as to identify any changes in the legal frameworks to be promoted so that the institute has legally secure ground for its use. This research is relevant to the extent that our dispute settlement system has long been in a state of overload, with tax litigation playing a leading role in this context. To this end, the bibliographic review of primary and secondary sources will be adopted as a methodology, with which it will be possible to understand how the doctrinal view has evolved on the theme, especially with regard to the elementary concepts of arbitration that may raise doubts regarding the compatibility with the fundamental precepts of Public Law and, particularly, of Tax Law. Thus, the main aspects of the arbitration procedure, the Portuguese experience with the topic, will be examined, due to the success obtained in its implementation in the tax area, as well as the existing national legislative initiatives.

Keywords: Tax Law; Tax Arbitration; Litigation; Alternative Dispute Resolution Method.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1. MÉTODOS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS	14
2. A ARBITRAGEM	21
2.1. A LEI GERAL DE ARBITRAGEM	23
2.2. A NATUREZA JURÍDICA DA ARBITRAGEM	25
2.3. OS PRINCÍPIOS APLICÁVEIS À ARBITRAGEM.....	26
2.3.1. A autonomia da vontade	27
2.3.2. Demais princípios	28
2.4. A ARBITRAGEM NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	30
3. A ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	34
3.1. O DIREITO TRIBUTÁRIO	35
3.2. LIMITES MATERIAIS AO USO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA	38
3.2.1. O respeito à indisponibilidade da receita tributária	42
3.3. AS ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS.....	45
3.4. A EXPERIÊNCIA PORTUGUESA.....	47
3.4.1. O Tribunal Arbitral	49
3.5. A ARBITRAGEM NA EXECUÇÃO FISCAL.....	52
3.6. A ARBITRAGEM NA FORMAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	54
CONCLUSÃO	58
REFERÊNCIAS	60

INTRODUÇÃO

Não é novidade que o atual sistema de solução de controvérsias encontra-se há muito em estado de sobrecarga. Problemas como o excesso de processos, a elevada morosidade e a falta de acesso à Justiça, entendida não só como falta de acesso ao Poder Judiciário em si, mas principalmente como falta de acesso a uma solução justa e efetiva para as demandas apresentadas, são apontados como os principais atributos indesejados do nosso sistema de justiça.

De acordo com informações constantes no Relatório Justiça em Números 2020, publicado anualmente pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), o Poder Judiciário encerrou o ano de 2019 com 77,1 milhões de processos em tramitação, que ainda pendiam de solução definitiva. Desse montante, 14,2 milhões (18,5%) encontravam-se suspensos, sobrestados ou em arquivo provisório, aguardando situação jurídica futura. Em que pese esse número represente uma redução em relação aos valores de 2017 (79,5 milhões) e de 2018 (78,6 milhões), ainda se pode afirmar que o atual acervo representa um desafio a ser superado pelo nosso sistema de justiça¹.

Ainda de acordo com o referido relatório, o tempo médio do acervo em 2019 é de 5 anos e 2 meses, com um tempo médio da inicial até a sentença de 2 anos e 2 meses.² Tais dados atingem em cheio a eficácia do direito fundamental de acesso à justiça, tanto no que diz respeito à inafastabilidade da jurisdição prevista no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal de 1988,³ quanto sob a perspectiva externa ao processo, segundo a qual este funciona como instrumento ético de realização da justiça. Nesse sentido, assevera Horácio Wanderlei Rodrigues:⁴

“A efetividade do processo, portanto, pressupõe a existência de um sistema capaz de eliminar concretamente, com justiça, as insatisfações e os conflitos, fazendo cumprir

¹ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Justiça em Números 2020: ano-base 2019. Justiça em Números, Brasília, agosto 2020. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justiça-em-Números-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>>. Acesso em: 30 out 2020. p. 93.

² *Ibidem.*, p. 181.

³ Constituição Federal de 1988, art. 5º, XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

⁴ RODRIGUES, Horácio Wanderlei. Acesso à justiça no Estado Contemporâneo: concepção e principais entraves. In: SALES, Lília M. M.; LIMA, Martonio M. B. Estudos em homenagem a José de Albuquerque Rocha. Florianópolis: Conceito, 2008. p. 247.

o Direito. O processo apenas é realmente efetivo quando possui aptidão para alcançar os escopos sociais e políticos da jurisdição.” escopos sociais e políticos da jurisdição. (...)

“O acesso à justiça pode, portanto, ser encarado como o requisito fundamental – o mais básico dos direitos humanos – de um sistema jurídico moderno e igualitário que pretenda garantir, e não apenas proclamar os direitos de todos”.

Esse quadro tem uma particularidade: enquanto o número de processos pendentes em fase de conhecimento se mostra relativamente estável, com algumas oscilações durante os últimos dez anos, o número de processos pendentes em fase de execução saltou 43% desde 2009, encerrando 2019 com um acervo de 43,0 milhões de processos em estoque, conforme aponta o relatório anual do CNJ.⁵

A maior parcela deste acervo – e aqui reside parte do interesse do presente estudo – se compõe das execuções fiscais, que totalizam 70% do estoque em execução. Somente as execuções fiscais correspondem a 39% do total de processos pendentes em todo o Poder Judiciário, além de representarem um índice de congestionamento no contencioso de 87% em 2019 - o que significa dizer que apenas 13% das execuções fiscais não ficaram represadas, sem solução.⁶

Em que pese o Código Tributário Nacional (CTN),⁷ recepcionado com status de lei complementar, contenha as normas gerais em matéria de legislação tributária, é na própria Carta de 1988 que encontramos parte relevante das normas e princípios invocados pelos contribuintes nos litígios tributários, o que reforça o caráter constitucional das matérias essencialmente tributárias e, em consequência, a importância atribuída ao Supremo Tribunal Federal, como guardião da Constituição, na solução das controvérsias tributárias.

Como cabe à Suprema Corte, em última instância, o papel de intérprete da Constituição, há uma tendência natural de que as decisões definitivas, e as que delas sobrevenham, não sejam obtidas pelos contribuintes em um prazo que se considere razoável. Os relatórios anuais

⁵ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Justiça em Números 2020: ano-base 2019. Justiça em Números, Brasília, agosto 2020. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justiça-em-Números-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>>. Acesso em: 30 out 2020. p. 151.

⁶ *Ibidem.*, p. 155.

⁷ BRASIL. Lei nº 5.172, 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Brasília, DF, out 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 01 nov 2020.

produzidos pelo Conselho Nacional de Justiça demonstram, com clareza, a dificuldade em se alcançar uma prestação jurisdicional que seja célere e atenda aos requisitos de economicidade, em especial quando se leva em consideração o quantitativo de processos que sobrecarrega o Poder Judiciário.

Tome-se como exemplo dessa morosidade o julgamento do RE nº 574.706, no qual se discute a respeito da inclusão do ICMS na base de cálculo do Pis e da Cofins, que tramitou por 19 anos até o Supremo Tribunal Federal decidir, somente em 2017, que o imposto estadual não integra a base de cálculo das contribuições. Essa decisão reformou entendimento firmado anteriormente pelo Superior Tribunal de Justiça e tem impacto financeiro estimado em cerca de 250 bilhões de reais, conforme manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nos aludidos autos.⁸

A despeito da longa jornada, a controvérsia só veio a ter desfecho efetivo em 2021, já que a União Federal opôs embargos em face daquela decisão para, dentre outras coisas, requerer a modulação de seus efeitos em função de sua relevância econômica para o Erário, tendo o pleno do Supremo Tribunal Federal, por maioria, em sessão de 13 de maio de 2021, acolhido parcialmente o recurso da União para dispensar efeitos prospectivos a partir de 2017.⁹

Especificamente tratando-se de tributos, se os processos não têm a durabilidade razoável, além da insegurança jurídica gerada para o contribuinte, o Estado também se vê prejudicado em sua arrecadação. Não por outra razão é que a celeridade que se tem na arbitragem comercial, tão almejada pelas partes que a ela se submetem, proporciona uma "nova" fonte de recursos estatais, na medida em que os litígios são solucionados e os contribuintes cumprem com o dever jurídico de recolher os tributos.

Em situação parecida se encontra o contencioso administrativo fiscal, em especial o de âmbito federal, regido pelo Decreto nº 70.235, de 1972. O processo administrativo, assim como o processo judicial, consiste em meio de que dispõe o administrado para provocar a

⁸ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO : RE 574.706-PR. Relatora: Ministra Carmen Lucia. Dje: 02/10/2017. Pesquisa de jurisprudência - STF, 2017. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur374677/false>>. Acesso em: 23 abr. 2021.

⁹ Acórdão ainda não publicado no Diário da Justiça.

manifestação do Estado quanto a uma efetiva ou iminente violação de direito, ou ainda quanto ao reconhecimento de um direito cuja anuência é necessária para seu exercício. Dessa maneira, os processos administrativos representam os caminhos colocados à disposição de qualquer pessoa para o acesso à atuação direta e específica da Administração Pública.

A esse respeito, importa contextualizar que, em âmbito federal, compete às Delegacias de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – DRJ, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada, apreciar, em primeira instância, a impugnação ou manifestação de inconformidade apresentada pelo sujeito passivo, e, em última instância, os aludidos recursos, no caso do contencioso administrativo fiscal de pequeno valor, assim considerado aquele cujo lançamento fiscal ou controvérsia não supere sessenta salários mínimos. Já em segunda instância, compete ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado, de composição paritária, integrante da estrutura do Ministério da Economia, julgar os recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial.¹⁰

De acordo com o Relatório Dados Gerenciais do CARF de julho de 2020, o tempo médio dos processos somente no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais era de 1451 dias nas turmas ordinárias e extraordinárias e de 616 dias na Câmara Superior de Recursos Fiscais. O acervo do CARF era de 106 mil processos com 616 bilhões de reais em litígio em julho de 2020 - valor que cresceu anualmente até 2016 e vem se mostrando estável desde então - e detém uma peculiaridade: 60.837 processos (aproximadamente 60% do estoque) possuem valor inferior a 120 mil reais, totalizando 1,512 bilhão de reais, o que representa apenas 0,2% do valor total de 615,9 bilhões de reais em litígio. Fazendo o corte pelo outro lado, com processos de valor mínimo em litígio de 15 milhões de reais, temos apenas 3.589 processos no estoque do CARF, com impressionantes 525,4 bilhões de reais em discussão.¹¹

¹⁰ O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é composto por três Seções, com 4 Câmaras de Julgamento cada, contendo, por sua vez, turmas ordinárias e extraordinárias, além de uma Câmara Superior de Recursos Fiscais, responsável por julgar recursos especiais e pela uniformização de decisões divergentes, em tese, de suas turmas.

¹¹ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Dados Gerenciais do CARF. Dados Abertos, Brasília, junho 2020. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/2020/dados-abertos-202008.pdf>>. Acesso em: 31 out 2020. p. 5.

Para além desse aspecto, a soma dos valores em litígio se mostra desproporcionalmente elevada, quando comparada com outros países. Levantamento efetuado pelo Insper com dados do contencioso tributário dos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e do Brasil, relativos ao ano de 2013, mostrou que a situação brasileira é espantosa em termos de relevância da quantia em litígio no contencioso tributário em face do Produto Interno Bruto (PIB).

No caso do Brasil, se considerarmos apenas os processos tramitando nas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil (1ª instância administrativa), deixando de lado os processos judiciais, os processos administrativos tramitando nas jurisdições administrativas de cada ente federativo, bem como os processos que se encontram no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), 2ª instância em âmbito federal, chegamos à impressionante marca de 2,2% do PIB, muito acima da média dos demais países membros da OCDE, que não chega a 0,50% do PIB. Ao incluirmos apenas os processos tramitando no CARF, a estimativa para o contencioso administrativo federal salta para alarmantes 13,9% do PIB do período.¹²

Assim, tanto em âmbito judicial quanto em âmbito administrativo, o contencioso tributário vem sobrecarregando os órgãos judicantes, quer pela quantidade de demandas apresentadas em função de uma confusa legislação tributária material, quer pelas especificidades de algumas demandas envolvendo situações fáticas efetivamente mais complexas, que exigem do julgador conhecimento especializado de diferentes áreas do conhecimento, além do direito.

Não é de se estranhar, portanto, que o Poder Judiciário, sobrecarregado de processos, tenha ainda mais dificuldade para dispensar o devido esmero a tantos desses casos, que, muitas vezes, exigem análises cuidadosas de temas delicados, para os quais, em litígios comerciais, a via judicial desde há muito já foi preterida por métodos alternativos que produzam respostas mais céleres e técnicas.

¹² INSPER. Contencioso tributário no Brasil, julho 2020. Disponível em: <https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso_tributario_Relatorio2019_092020_v2.pdf>. Acesso em: 04 abr 2021. p. 4

Esse quadro certamente nos provoca a refletir a respeito da necessidade da edição de novas medidas normativas ou instrumentos jurídicos que dotem de maior eficiência e racionalidade a atuação estatal, buscando reduzir a litigiosidade e efetivar o acesso à justiça por meio de respostas estatais mais céleres e justas. A esse respeito, a ausência de uma via alternativa ao Judiciário para a resolução dos infundáveis impasses entre Fisco e contribuinte figura como uma das principais causas para essa anormalidade pela qual passa a realidade brasileira.

Diante desse contexto, ainda que embrionárias, crescem no país as discussões acerca da possibilidade de emprego da arbitragem em matéria tributária. Nesse sentido, buscando entender as barreiras legais e institucionais que precisam ser ultrapassadas e as medidas a serem implementadas a fim de que a arbitragem seja utilizada em matéria tributária, sem que haja prejuízo à segurança jurídica ou aos demais princípios que regem as relações jurídico-tributárias, será necessário o aprofundamento no tema ao longo do presente trabalho.

Para tanto, será apresentada uma breve síntese dos métodos alternativos de soluções de controvérsias para que, assim, seja possível passar ao estudo da arbitragem em sua modalidade convencional. Nesse tópico, serão abordados os preceitos que norteiam o instituto da arbitragem, dando enfoque àqueles que potencialmente podem causar conflitos com os princípios que orientam o Direito Tributário.

Uma vez que os principais componentes teóricos necessários ao presente estudo tenham sido apresentados, passar-se-á ao estudo da arbitragem tributária propriamente dita, percorrendo pela bem-sucedida experiência portuguesa com o instituto. Tal exame buscará compreender as razões pelas quais o país implementou a medida, além de entender a estratégia que fora utilizada, em especial no que se refere aos instrumentos normativos adotados e às modificações estruturais ocorridas no âmbito da administração pública.

No contexto nacional, serão apresentados os desafios materiais e formais apontados pela doutrina a serem ultrapassados para que a arbitragem tributária possa ser implementada no Brasil, fazendo um cotejo entre o princípio da indisponibilidade da receita tributária e a arbitralidade. Após, serão expostas as principais alterações legislativas também indicadas pela doutrina para adequar o atual arcabouço normativo ao uso do instituto, de modo a proporcionar um ambiente de suficiente segurança jurídica para Fisco e contribuintes. Por fim, serão

apresentadas as atuais iniciativas legislativas que versam sobre o instituto, buscando compreender suas diferenças e o quanto elas se aproximam do que vem concluindo a doutrina nacional.

Com essa digressão, objetiva-se averiguar os potenciais entraves ao uso da arbitragem em controvérsias tributárias à luz do nosso ordenamento jurídico e, dessa maneira, compreender se o caminho alternativo proposto se mostra viável e adequado para dar as respostas céleres e inequívocas que o nosso atual sistema de solução de litígios tributários não consegue produzir.

1. MÉTODOS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS

Na esteira das inovações promovidas pelo Código de Processo Civil de 2015 - que impõe o estímulo a conciliação, mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos -, a Lei nº 13.140, de 2015, foi editada com o objetivo de dispor sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública.

A referida norma já continha previsão em seu art. 32 para que os entes federativos pudessem criar câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos no âmbito dos respectivos órgãos da Advocacia Pública onde houvesse, com competência para dirimir conflitos entre órgãos e entidades da administração pública, avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de composição, no caso de controvérsia entre particular e pessoa jurídica de direito público e promover, quando coubesse, a celebração de termo de ajustamento de conduta.

No entanto, no caso de controvérsia jurídica relativa a tributos administrados pela Receita Federal do Brasil ou a créditos inscritos em dívida ativa da União, o seu art. 38 restringe a aplicabilidade dessas hipóteses tão somente a disputas com órgãos ou entidades de direito público que integrem a administração pública, tendo como consequência, inclusive, no caso de se tratar de órgão ou entidade federal, a renúncia do direito de recorrer ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Apesar de a iniciativa disposta na Lei nº 13.140, de 2015, ser louvável e representar um verdadeiro avanço em relação aos instrumentos convencionais para soluções de litígios de que dispunham Administração Pública e Poder Judiciário, verdade é que as restrições que a acompanham, pelo menos no que diz respeito aos litígios de natureza tributária, limitam sobremaneira a possibilidade de esse instrumento provocar melhoras significativas no cenário retratado, já que a grande maioria dos litígios tributários tem o particular em um dos polos.

Mais recentemente, a Medida Provisória nº 899, de 2019, posteriormente convertida na Lei nº 13.988, de 2020, introduziu no ordenamento dois importantes instrumentos que buscam dotar de maior racionalidade, economicidade e eficiência a cobrança de créditos da Fazenda Pública - de natureza tributária ou não tributária - bem como o processo administrativo de

determinação e exigência dos créditos tributários da União: (i) a transação, conforme prevista no art. 156, III, do Código Tributário Nacional,¹³ como hipótese de extinção do crédito tributário; e (ii) o contencioso administrativo de pequeno valor, assim entendido aquele cujo crédito tributário em discussão não supere 60 (sessenta) salários mínimos e que tenha como sujeito passivo pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte.

A transação é uma das modalidades de extinção do crédito tributário previstas no artigo 156 do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, vale lembrar que a extinção do crédito tributário consiste no seu desaparecimento - e, em consequência, do respectivo vínculo obrigacional - pela ocorrência de fato ou ato jurídico previsto em lei capaz de desfazer um dos elementos integrativos da relação jurídico-tributária. Sobre a questão, valiosas são as lições do professor Paulo de Barros Carvalho¹⁴:

Se a unidade irreduzível das relações jurídicas é formada por dois sujeitos (pretensor e devedor) e um objeto, presos entre si por nexos que conhecemos, parece-nos que o melhor caminho para sabermos da desintegração dessa entidade é procurarmos indagar o modo pelo qual desaparecem seus elementos integrativos, bem como as relações que os unem, posto que tais elementos e tais vínculos dão a compostura atômica dos liames jurídicos que fazem surdir direitos e deveres correlatos. (...)

Decompõe-se a figura obrigacional que reproduzimos: a) pelo desaparecimento do sujeito ativo; b) pelo desaparecimento do sujeito passivo; c) pelo desaparecimento do objeto; d) pelo desaparecimento do direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor, que equivale à desapareição do crédito; e) pelo desaparecimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo, que equivale à desapareição do débito. (...)

Depois de tudo o que dissemos, claro está que desaparecido o crédito decompõe-se a obrigação tributária, que não pode subsistir na ausência desse nexo relacional que atrela o sujeito pretensor ao objeto e que consubstancia seu direito subjetivo de exigir a prestação. O crédito tributário é apenas um dos aspectos da relação jurídica obrigacional, mas sem ele inexistente o vínculo. Nasce no exato instante em que irrompe a obrigação e desaparece juntamente com ela.

Trata-se a transação de instituto previsto no art. 840 e seguintes do Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002),¹⁵ segundo o qual o litígio é prevenido ou encerrado mediante concessões mútuas das partes. Sacha Calmon Navarro Coelho ensina que “transacionar não é pagar; é operar para possibilitar o pagar. É *modus faciendi*, tem feição processual, preparatório do

¹³ Código Tributário Nacional, Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) III - a transação;

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 418-419.

¹⁵ Código Civil de 2002, Art. 840. É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas.

pagamento”. Exige, indubitavelmente, concessões recíprocas, já que “se apenas uma parte cede, não há transação, senão que ato unilateral capaz de comover ou demover a outra parte”.¹⁶

Interessa assinalar que, diferentemente do que ocorre no Direito Privado, em que prevalece o império da vontade das partes, no Direito Tributário, em vista de sua evidente natureza pública, somente a lei pode dispor dos créditos dessa natureza, conforme inclusive restringe o art. 841 do Código Civil,¹⁷ que autoriza a transação somente para os direitos patrimoniais de caráter privado. Portanto, somente é permitida a transação em matéria tributária se autorizada por lei, nos termos do que dispõe o art. 171 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

A transação tributária, conforme atualmente prevista pelo Código Tributário Nacional, também se difere da transação civil, porquanto só comporta a modalidade terminativa, ou seja, aquela que faz encerrar o litígio já instaurado, não havendo previsão para a transação preventiva em matéria tributária, conforme restringe a parte final do *caput* do art. 171 do Código Tributário Nacional. Na linha dessa restrição, prevê o art. 1º da Lei nº 13.988, de 2020, que a transação a ser realizada pela União, suas autarquias e fundações com devedores ou partes adversas, seja resolutive de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.

De acordo com o que dispõe a Lei nº 13.988, de 2020, a transação de créditos da Fazenda Pública deverá observar os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e, resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade.

Assim, prevê a referida lei em seu texto três modalidades de transação: a transação na cobrança da dívida ativa da União das autarquias e das fundações públicas, relativa a créditos

¹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 10ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 740.

¹⁷ Código Civil de 2002, Art. 841. Só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação.

a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação; a transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, entendendo como tal aquela que trate de questões tributárias que ultrapassem os interesses subjetivos da causa; e a da transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor, assim considerado aquele cujo lançamento fiscal ou controvérsia não supere 60 (sessenta) salários mínimos.

Em que pese a sua incipiência e a conseqüente impossibilidade de se mensurar o exato impacto desses instrumentos na realidade do contencioso judicial e administrativo tributário, não há dúvidas de que buscam atacar as dificuldades por que passam os sistemas de solução de litígios de créditos fazendários. Com efeito, a transação na cobrança da dívida ativa da União das autarquias e das fundações públicas busca reduzir a litigiosidade e, assim, o alto grau de congestionamento dos processos de execução fiscal transacionando os créditos de difícil recuperação.

Da mesma maneira funciona a transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, que pretende reduzir a litigiosidade nas matérias em que, por sua própria natureza e complexidade, há dificuldade em se obter uma resolução da disputa. Note-se que, nesse caso, a controvérsia não é adstrita à fase da cobrança judicial, podendo ter ocorrido durante o processo de conhecimento ou mesmo durante o processo administrativo fiscal, nos termos do que dispõem os art. 18 e 22 da Lei nº 13.988, de 2020.¹⁸

Por fim, a transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor tem como foco o enorme estoque de processos judiciais e administrativo fiscais de baixa monta, os quais, a despeito de não deterem suficiente relevância econômica, são responsáveis por congestionar os respectivos órgãos julgadores.

¹⁸ Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, Art. 18. A transação somente será celebrada se constatada a existência, na data de publicação do edital, de inscrição em dívida ativa, de ação judicial, de embargos à execução fiscal ou de reclamação ou recurso administrativo pendente de julgamento definitivo, relativamente à tese objeto da transação. (...)

Art. 22. Compete ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, no que couber, disciplinar o disposto nesta Lei no que se refere à transação de créditos tributários não judicializados no contencioso administrativo tributário. (...)

Com efeito, trata-se o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor de recente iniciativa do Poder Público - em conjunto com a transação tributária - que objetiva conferir maior amplitude aos princípios da racionalidade, da economicidade e da eficiência no âmbito do processo administrativo fiscal e da cobrança dos créditos tributários por parte da Fazenda Pública Federal. Inicialmente previsto de forma tímida no art. 19 da Medida Provisória nº 899, de 2019, após conversão em lei, passou a ser previsto em seu art. 23 da Lei nº 13.988, de 2020, nos seguintes termos:

Art. 23. Observados os princípios da racionalidade, da economicidade e da eficiência, ato do Ministro de Estado da Economia regulamentará:

I - o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor, assim considerado aquele cujo lançamento fiscal ou controvérsia não supere 60 (sessenta) salários mínimos;

II - a adoção de métodos alternativos de solução de litígio, inclusive transação, envolvendo processos de pequeno valor.

Parágrafo único. No contencioso administrativo de pequeno valor, observados o contraditório, a ampla defesa e a vinculação aos entendimentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o julgamento será realizado em última instância por órgão colegiado da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aplicado o disposto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, apenas subsidiariamente.

O rito especial no contencioso administrativo fiscal de pequeno valor adotará julgamento teoricamente mais breve, integralmente ocorrido no âmbito da Receita Federal do Brasil, sem possibilidade de recursos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mas vinculado aos seus entendimentos, observados o contraditório e a ampla defesa. Com objetivo de disciplinar a aludida norma, o Ministério da Economia editou a Portaria ME nº 340, de 08 de outubro de 2020, que prevê a possibilidade de interposição recursos voluntários contra as decisões de 1ª instância proferidas nesse rito especial pelas turmas ordinárias das Delegacias de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil às Câmaras Recursais dessas unidades. Também determina que, no julgamento dos processos sujeitos ao rito especial no contencioso administrativo fiscal de pequeno valor, o julgador deve observar as súmulas e resoluções de uniformização de teses divergentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.¹⁹

¹⁹ BRASIL. MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Portaria ME nº 340, de 8 de outubro de 2020. Brasília, DF, out 2020. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-340-de-8-de-outubro-de-2020-282070519>>. Acesso em: 02 nov 2020.

Por fim, é importante mencionar as alterações inseridas pela Lei nº 13.129, de 2015, na Lei nº 9.307, de 1996, conhecida como Lei da Arbitragem, incluindo a possibilidade de sua utilização por parte da administração pública direta e indireta para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis. Com efeito, a despeito da restrição aos direitos patrimoniais disponíveis, a ser melhor examinada nesse estudo, há vozes defendendo que a arbitragem já poderia ser aplicada em matéria tributária²⁰ tendo em vista a equiparação da sentença arbitral à sentença judicial, nos termos do art. 31 da Lei nº 9.307, de 1996,²¹ e do art. 515, VII, do Código de Processo Civil,²² o que faria com que a sentença arbitral se amoldasse à hipótese de extinção do crédito tributário prevista no art. 156, X, do Código Tributário Nacional.²³

Ainda que não haja consenso na doutrina, essa vertente adota a proposição de que os litígios tributários versam a respeito de direitos patrimoniais disponíveis. Nesse sentido, Priscila Faricelli de Mendonça, ao tratar da conciliação em matéria tributária, faz excelente análise a respeito da disponibilidade do crédito tributário e afirma que “o que é indisponível, no atual modelo de Estado, é o dever do Estado de agir no interesse da sociedade e de acordo com os princípios constitucionais vigentes”. E arremata nos seguintes termos:²⁴

Para tanto, poderá ser necessário que se disponha de determinado bem, homenageando uma solução mais adequada e menos gravosa à sociedade para determinado conflito, com o que será atendida a eficiência elevada a princípio constitucional. (...)

O interesse público não é absolutamente indisponível na medida em que prevalece o interesse da sociedade em detrimento do interesse estatal absoluto.

Marcelo Ricardo Escobar chega à mesma conclusão ao sustentar que não há que se falar em indisponibilidade do crédito tributário antes de sua constituição definitiva, em que há apenas

²⁰ A professora Andréa Mascitto entende que o arcabouço legislativo ora existente já permitiria arbitragem tributária que resultasse na extinção do crédito baseada no artigo 156, inciso X, do Código Tributário, haja vista a equiparação das sentenças arbitral e judicial; porém, ainda assim, entende que o contexto brasileiro demanda efetiva necessidade de edição de leis: lei complementar e lei ordinária, bem como de normas infralegais para que se possa ultrapassar o desafio de instituição legítima e eficiente da arbitragem tributária no Brasil (MASCITTO, 2018, p. 82).

²¹ Lei nº 9.307, de 1996, Art. 31. A sentença arbitral produz, entre as partes e seus sucessores, os mesmos efeitos da sentença proferida pelos órgãos do Poder Judiciário e, sendo condenatória, constitui título executivo.

²² Código de Processo Civil, de 2015, Art. 515. São títulos executivos judiciais, cujo cumprimento dar-se-á de acordo com os artigos previstos neste Título: (...) VII - a sentença arbitral;

²³ Código Tributário Nacional, Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) X - a decisão judicial passada em julgado.

²⁴ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Conciliação Tributária na Justiça Federal Frente à Natureza Indisponível do Crédito Tributário. Revista Jurídica Luso-Brasileira, Lisboa, 2016. 1259-1261.

expectativa de direito por parte da administração, visto que sequer está-se diante de algo concretizado. Estende essa conclusão para os créditos inscritos em dívida ativa, os quais se sujeitaram ao longo dos anos a inúmeros programas de parcelamento especiais, que são, em verdade, prova da disponibilidade do crédito tributário, dado que por vezes deixavam a cargo do contribuinte decidir - ainda que indiretamente, em razão da duração do parcelamento - a respeito da amplitude de redução das multas impostas.²⁵

De toda forma, mesmo entre aqueles que defendem ser possível a utilização da arbitragem em matéria tributária à luz do ordenamento vigente, parece-nos ser consenso, devido às especificidades do nosso sistema jurídico e em prestígio à segurança jurídica, que seria adequado que fossem implementadas alterações nos marcos normativos de ordem legal e infralegal, com objetivo de estabelecer expressamente a possibilidade de utilização, bem como melhor delinear as hipóteses em que o instrumento poderá ser utilizado nos litígios tributários, delimitando, inclusive, questões de ordem prática, tais como a escolha dos árbitros e demais questões dessa natureza.

²⁵ ESCOBAR, Marcelo Ricardo. Arbitragem tributária no existente arcabouço legislativo brasileiro. In: PISCITELLI, Tathiane, et al. Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 228.

2. A ARBITRAGEM

A arbitragem é uma ferramenta já muito antiga de apaziguamento social, que, ao lado da jurisdição estatal, representa uma forma heterocompositiva de resolução de conflitos. Em linhas gerais, as partes capazes, diante de um litígio ou por meio de uma previsão contratual, decidem, de comum acordo, que um terceiro, ou um colegiado, será investido nos poderes para solucionar a lide, sem que para isso haja qualquer tipo de intervenção estatal, do que resultará uma sentença arbitral, revestida de mesma eficácia que a sentença judicial.

Por essa razão é que se fala em mecanismo privado de solução de litígios ou meio alternativo de solução de controvérsias. As partes, buscando uma melhor alternativa à solução da disputa, encontram no instituto o modelo mais adequado para conflitos complexos, que demandam aprofundamento em temas específicos e que exigem estrutura e tratamento mais dedicado, impossíveis de serem obtidos na jurisdição estatal. Na arbitragem, a sentença proferida pelo árbitro é adjudicada, ou seja, impõe-se às partes, e é considerada título executivo judicial, dela podendo ser exigido o cumprimento, o qual será feito perante o Poder Judiciário, conforme dispõe o art. 515, VII, do Código de Processo Civil.

Inúmeras são as vantagens apontadas pela doutrina a respeito do uso do instituto, merecendo destaque, ao lado da tecnicidade e da celeridade, a possibilidade, em certa medida, de escolha do julgador. Isso porque permite às partes entregar o litígio a um terceiro que inspire confiança, considerados o conhecimento específico sobre a matéria, a experiência, a sua conduta etc. Ou seja, alguém dotado de maior tecnicidade no tema, reconhecido pelas partes como a pessoa mais adequada para oferecer a solução para a demanda.²⁶

Outro benefício apontado para a arbitragem é a celeridade, principalmente quando comparada ao processo judicial. Com efeito, a própria Lei de Arbitragem²⁷ em seu art. 23 estabelece um prazo máximo de seis meses para que o procedimento arbitral se encerre contados de sua instituição, podendo as partes dispor de modo diverso ou prorrogar esse prazo,

²⁶ CAHALI, Francisco José. Curso de Arbitragem. Mediação. Conciliação. Tribunal Multiportas. 7ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 126.

²⁷ BRASIL. Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996. Brasília, DF, set 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19307.htm>. Acesso em: 02 nov 2020.

flexibilidade especialmente útil para os temas mais intrincados, que provocam mais incidentes processuais. Contribui também para a celeridade o fato de o julgamento arbitral ocorrer em instância única, sem possibilidade de recurso, ainda que venha a ser feito mediante apreciação por um colegiado.

Com efeito, o cumprimento espontâneo pelas partes também se revela como um benefício da arbitragem, já que o procedimento ocorre no pressuposto de que os interessados escolheram o árbitro por vontade própria, considerados os seus atributos, restando, portanto, comprometidos em aceitar a sentença arbitral encomendada.

Outro atributo positivo da arbitragem é a confidencialidade. Embora não haja uma exigência legal para que o procedimento arbitral seja sigiloso, é comum que a convenção arbitral ou mesmo o regulamento das câmaras de arbitragem contenham essa cláusula de reserva de publicidade, exceto no caso de procedimento que envolvam a Administração Pública, como exige o art. 2º da Lei nº 13.129, de 2015.²⁸

Uma outra vantagem da arbitragem é a economicidade. Em que pese inicialmente os valores necessários para se instaurar o procedimento arbitral se mostrem consideravelmente superiores àqueles demandados no Poder Judiciário, os custos gerais com o resultado final obtido acabam sendo inferiores. Isso porque, a partir de uma perspectiva de custo-benefício em que se consideram a tecnicidade, a segurança da decisão, a confidencialidade, quando exigida, e, especialmente, a celeridade, há claro benefício econômico-financeiro no uso do instituto.

Já no que se refere às suas modalidades, importante dizer que a arbitragem se desenvolve de duas maneiras distintas entre si: a arbitragem institucional e a arbitragem avulsa, ou *ad hoc*. Na arbitragem institucional há a indicação de uma instituição, a quem competirá administrar os procedimentos e os trâmites arbitrais, não se confundindo com a figura do árbitro, a quem sim compete julgar o conflito, restando para a instituição as funções de gerenciamento do procedimento, além da realização de diligências e demais atos instrumentais.

²⁸ BRASIL. Lei nº 13.129, de 26 de maio de 2015. Brasília, DF, mai 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113129.htm>. Acesso em: 02 nov 2020.

Por fim, na arbitragem avulsa, é feita a indicação do árbitro, que será totalmente desvinculado de qualquer instituição para o exercício da arbitragem para que foi designado, cabendo somente a ele – ainda que com suporte de estrutura própria - o cuidado com os aspectos instrumentais do procedimento arbitral.

2.1. A LEI GERAL DE ARBITRAGEM

Com a introdução da Lei nº 9.307, de 1996, também chamada de Lei da Arbitragem, o protagonismo do instituto se deslocou das discussões acadêmicas para ter maior relevância e frequência em cláusulas contratuais. A esse respeito, a referida lei conferiu ordem, estrutura e método ao instituto da arbitragem no Brasil e, muito embora a doutrina aponte algumas imperfeições em seu texto original, a norma deve ter seu mérito reconhecido já que, comparada a legislações mais avançadas no tema, como a espanhola – na qual inclusive a comissão de redação do projeto da nossa lei foi buscar subsídios -, não deixa a desejar.²⁹

A principal inovação em relação à normativa existente foi a independência conferida à jurisprudência arbitral, a partir do que se passou a dispensar a homologação da sentença arbitral por parte do Poder Judiciário, como antes era exigido pelo art. 1.045 do Código Civil de 1916.³⁰ No caso das sentenças arbitrais estrangeiras, somente restou necessária a homologação do laudo arbitral pelo Superior Tribunal de Justiça, dispensada a homologação por parte do Poder Judiciário de origem, conforme art. 35 da Lei de Arbitragem.³¹

Um outro avanço da Lei de Arbitragem foi a atribuição de força vinculante à cláusula compromissória, assim entendida aquela já prevista em contrato, condicionando o uso da arbitragem em eventuais litígios dele decorrentes, de maneira a impedir que qualquer das partes se recuse a se submeter ao juízo arbitral, desde que preenchidos os requisitos legais. No regramento anterior, ainda que o contrato contivesse cláusula compromissória arbitral, era necessário o arranjo das partes quando já instaurada a controvérsia. Com a nova norma, há,

²⁹ CAHALI, Francisco José. Curso de Arbitragem. Mediação. Conciliação. Tribunal Multiportas. 7ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 128.

³⁰ Código Civil de 1916, Art. 1.045. A sentença arbitral só se executará, depois de homologada, salvo se for proferida por juiz de primeira ou segunda instância, como árbitro nomeado pelas partes.

³¹ BRASIL. Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996. Brasília, DF, set 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19307.htm>. Acesso em: 02 nov 2020.

portanto, a exclusão prévia e irretratável da jurisdição estatal, consistente no efeito negativo da cláusula compromissória arbitral.

Nesse particular, interessante é o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça,³² analisando a possibilidade de homologação de sentença arbitral estrangeira, que concluiu que “a Lei de Arbitragem brasileira tem incidência imediata aos contratos que contenham cláusula arbitral, ainda que firmados anteriormente à sua edição”. Firme o posicionamento do Tribunal, foi editado o enunciado de nº 485 em idêntico sentido: “A Lei de Arbitragem aplica-se aos contratos que contenham cláusula arbitral, ainda que celebrados antes da sua edição.”

Importa mencionar que a Lei nº 9.307, de 1996, já teve a sua constitucionalidade confirmada pelo Supremo Tribunal Federal em incidente ocorrido em processo de homologação de sentença arbitral estrangeira proferida na Espanha³³ em face da garantia de acesso ao Poder Judiciário, prevista no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal de 1988.³⁴ Por maioria de votos, entendeu a Corte Suprema que a manifestação de vontade da parte na cláusula compromissória, quando da celebração do contrato, e a permissão legal dada ao juiz para que substitua a vontade da parte recalcitrante em firmar o compromisso não ofendem o artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal de 1988.

Em síntese, o Supremo Tribunal Federal, ao firmar o entendimento, se amparou no pressuposto de que, em última análise, a lei não impõe a utilização da arbitragem, mantendo inalterado o acesso à jurisdição estatal, mas permite aos interessados, no caso dos direitos patrimoniais disponíveis, valendo-se da expressão da vontade e liberdade de contratar, eleger a arbitragem como método de solução do conflito. Ainda assim, não se afasta da apreciação do Poder Judiciário lesão ao direito das partes no caso de vícios indicados na lei que venham a acometer a convenção ou o procedimento arbitral, ou mesmo a própria sentença arbitral.

³² BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. SENTENÇA ESTRANGEIRA CONTESTADA : SEC nº 894 - UY (2005/0203077-2). Relatora : Ministra Nancy Andrighi. DJ: 09/10/2008. JusBrasil, 2008. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/885396/sentenca-estrangeira-contestada-sec-894-uy-2005-0203077-2/inteiro-teor-12766582>>. Acesso em: 02 mai 2021.

³³ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AGRAVO REGIMENTAL NA SENTENÇA ESTRANGEIRA : SE-AgR 5206 EP. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Dje: 30/04/2004. JusBrasil, 2004. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/775697/agregna-sentenca-estrangeira-se-agr-5206-ep>>. Acesso em: 02 mai 2021.

³⁴ Constituição Federal de 1988, Art. 5º, XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

A convenção arbitral é a forma pela qual as partes exercem a sua opção pela jurisdição arbitral, gênero do qual são espécies a cláusula compromissória e o compromisso arbitral. Com efeito, consiste a cláusula compromissória em previsão contratual submetendo eventuais conflitos dele decorrentes ao procedimento arbitral. Tem, portanto, atributo preventivo e, nos termos do que dispõe o art. 4º da Lei de Arbitragem, “a cláusula compromissória é a convenção através da qual as partes em um contrato comprometem-se a submeter à arbitragem os litígios que possam vir a surgir, relativamente a tal contrato”. Deve ser estipulada por escrito, podendo estar inserta no próprio contrato ou em documento apartado que a ele se refira.

Por seu turno, o compromisso arbitral é a convenção através da qual as partes submetem um litígio já existente à arbitragem de uma ou mais pessoas, podendo ser judicial ou extrajudicial, nos termos do art. 9º da Lei de Arbitragem. O compromisso arbitral judicial celebrar-se-á por termo nos autos, perante o juízo ou tribunal, onde tem curso a demanda. Já o compromisso arbitral extrajudicial será celebrado por escrito particular, assinado por duas testemunhas, ou por instrumento público.

Em outras palavras, a diferença elementar entre as modalidades de instituição do procedimento arbitral reside no fato de que a cláusula compromissória consiste em submissão ao procedimento arbitral de questões futuras, indeterminadas e incertas, ao passo que o compromisso arbitral direciona para o instituto uma controvérsia concreta já existente.

2.2. A NATUREZA JURÍDICA DA ARBITRAGEM

Existem basicamente quatro teorias que buscam elucidar a natureza jurídica da arbitragem. A primeira delas, a privatista, também conhecida como contratualista, enxerga na arbitragem apenas um negócio jurídico, ou seja, entende que a arbitragem consiste apenas em extensão do acordo firmado entre as partes. O poder decisório conferido ao árbitro seria meramente contratual e uma decorrência da necessidade de se definir a forma como o contrato seria cumprido, sendo-lhe excluídos os poderes de execução e imposição do decidido.

Com o advento da Lei nº 9.307, de 1996, Lei da Arbitragem, dotando a sentença arbitral de eficácia de título executivo judicial, além de previsão equiparando a figura do árbitro à do juiz, os elementos da teoria privatista perderam espaço para os fundamentos da teoria

jurisdicional - ou publicista - da arbitragem, segundo a qual o instituto terá natureza jurisdicional, assim considerado por entender que o Estado outorga, mediante disposições legais, poderes ao juiz e ao árbitro para resolver controvérsias instauradas, aplicado a norma ao caso concreto e, assim, emitindo decisão obrigatória e vinculativa.³⁵

Já a teoria intermediária adota elementos das duas teorias anteriores, concluindo que a arbitragem é pautada no negócio jurídico firmado entre as partes e, nesse sentido, dele decorrente, sendo, contudo, inafastável a concepção de que é realizada no âmbito de um sistema jurídico determinado, já que se submete à ordem legal existente.

A teoria autônoma tem especial relevância para a arbitragem internacional, nas quais há uma multiplicidade de ordens legais tangenciando a demanda e, assim, uma certa independência em relação ao sistema jurídico local das partes. Por esse prisma, figura a arbitragem no ápice da autonomia da vontade, como um sistema de solução de conflitos totalmente desvinculado dos sistemas jurídicos existentes, em espécie de jurisdição própria.

Por fim, importa dizer que a jurisdição arbitral é outorgada em abstrato por lei e atribuída pelas partes no caso concreto ao árbitro. No momento em que as partes contratualmente convencionam o uso da arbitragem já se desperta a jurisdição arbitral, conforme abstratamente prevista na Lei nº 9.307, de 1996, a ser provocada em concreto quando da instauração do litígio. Por essas razões, acompanhando a massiva doutrina, entende Francisco José Cahali que a arbitragem detém em nosso ordenamento natureza jurisdicional.³⁶

2.3. OS PRINCÍPIOS APLICÁVEIS À ARBITRAGEM

A arbitralidade é prevista logo no art. 1º da Lei de Arbitragem segundo o que “as pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis”, configurando-se, assim, como requisito essencial para que determinada controvérsia se submeta ao procedimento arbitral.

³⁵ CAHALI, Francisco José. Curso de Arbitragem. Mediação. Conciliação. Tribunal Multiportas. 7ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 134.

³⁶ *Ibidem.*, p. 139.

Nesse sentido, fala-se em arbitralidade subjetiva quando se faz referência aos sujeitos do conflito, os quais, conforme preconiza a norma acima disposta, devem ser capazes, ou seja, aptos à titularidade de um direito, ainda que para seu exercício a lei estabeleça restrições, conforme as hipóteses do art. 3º e 4º do Código Civil de 2002.³⁷

Importante dizer que, nas hipóteses em que o exercício da titularidade do direito é limitado ou mesmo nas hipóteses de entes despersonalizados, a restrição ao uso do juízo arbitral não reside na capacidade de firmar a convenção arbitral - já que podem ser assistidos ou representados -, mas decorre da própria indisponibilidade do direito nessas situações, para o que - no caso dos entes despersonalizados - a autorização prévia é requisito essencial para firmar a convenção arbitral.

Por outro lado, a arbitralidade objetiva se refere à exigência legal de que o objeto do litígio arbitral consista em direito patrimonial disponível, do que se pode concluir que direitos não patrimoniais, tais como os direitos de personalidade e os estados da pessoa, restam excluídos do juízo arbitral, ainda que eventuais efeitos patrimoniais decorrentes desses direitos sejam arbitráveis. Exige-se também que os aludidos direitos sejam disponíveis, consistindo na possibilidade de cessão por parte de seu titular, a título gratuito ou não, irrestritamente.

2.3.1. A autonomia da vontade

É seguro dizer que o princípio da autonomia da vontade juntamente com a arbitralidade formam a espinha dorsal que sustenta o instituto da arbitragem, com base no que as partes podem estabelecer livremente as cláusulas contratuais às quais desejam se submeter, incluindo a própria cláusula arbitral. O referido princípio concede aos contratantes o poder de pactuar livremente de acordo com o sistema normativo, mediante declaração da vontade, a maneira como se dará a disciplina de seus interesses, com efeitos reconhecidos e resguardados no ordenamento jurídico.

³⁷ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. Brasília, DF, jan 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>. Acesso em: 02 nov 2020.

Nesse sentido, desde que preenchidos os pressupostos legais - a capacidade de contratar relativamente a direito patrimonial disponível -, é valorizada a vontade das partes, podendo ser estabelecido desde o próprio procedimento arbitral à indicação do árbitro, o local da arbitragem, a opção pela arbitragem institucional ou *ad hoc*, a escolha a respeito das regras a serem empregadas no caso, inclusive se a arbitragem será de direito ou de equidade etc, podendo, inclusive, modificar o que foi estabelecido, desde que com mútuo consentimento.

Importa destacar, todavia, que o poder conferido ao árbitro emana da lei, e não da vontade das partes, muito embora as partes possam, em determinados casos, limitar os seus poderes. Em suma, “a autonomia aqui confirma o poder das partes de modelar, em conjunto, toda a arbitragem, desde sua eleição e seu início, até a sua conclusão, passando pelo seu conteúdo”, sendo este princípio a essência da arbitragem. Nos ensinamentos de Carlos Roberto Gonçalves³⁸:

“O princípio da autonomia da vontade se alicerça exatamente na ampla liberdade contratual, no poder dos contratantes de disciplinar os seus interesses mediante acordo de vontades, suscitando efeitos tutelados pela ordem jurídica. Têm as partes a faculdade de celebrar ou não contratos, sem qualquer interferência do Estado. (...)”

O princípio da autonomia da vontade é, dessa maneira, de suma importância para a própria existência da arbitragem, pois é somente a vontade consensual das partes que se figura como apta a afastar expressamente a incidência da jurisdição estatal insculpida na garantia de inafastabilidade do Poder Judiciário, no artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal de 1988.

2.3.2. Demais princípios

A arbitragem, na condição de instrumento jurídico previsto em lei, ainda que possa ser uma opção a ser adotada pelas partes, submete-se às mesmas exigências e garantias do devido processo legal, como aquelas impostas pelos princípios da ampla defesa e do contraditório, da isonomia, do livre convencimento, da igualdade e da imparcialidade dos tribunais, dispostos ao longo dos incisos do art. 5º da Carta Magna.

³⁸ GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil brasileiro: Contratos e atos unilaterais. 6ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 20.

Como ocorre nos processos levados ao Poder Judiciário, no procedimento arbitral, o árbitro - juiz da causa - deve dar plena ciência às partes de todos os atos relevantes praticados, oportunizando as manifestações em contradita e a produção de provas. É dessa forma que se encontram resguardados os princípios do contraditório e da ampla defesa. Deve também o árbitro atuar com equidistância e imparcialidade com relação às partes, impedindo a concessão de vantagens procedimentais a qualquer uma delas, de forma a manter intacta a isonomia de seus atos e de suas decisões, sob pena de se tornarem nulas, nos termos dos art. 13 a 15 da Lei de Arbitragem.³⁹

Nesse sentido, deverá a sentença arbitral ser motivada, bem como todas as decisões que a precedem, pois, como ocorre com o juiz natural, o árbitro também deve ser guiado pelo princípio do livre convencimento. A esse respeito, a não observância dos referidos princípios constitucionais é causa de nulidade da sentença arbitral, nos termos do art. 32, inciso VIII, da Lei nº 9.307, de 1996.

Destaque-se, ainda, o princípio da “competência-competência” (*kompetenz-kompetenz*), conceito oriundo da doutrina alemã, reafirmado em nosso ordenamento no parágrafo único do art. 8º da Lei de Arbitragem, que determina que caberá ao árbitro decidir de ofício, ou por provocação das partes, as questões acerca da existência, validade e eficácia da convenção de arbitragem e do contrato que contenha a cláusula compromissória.

Em outras palavras, trata-se da competência conferida ao árbitro condutor do procedimento arbitral para avaliar a sua própria competência para julgar o conflito e para fazer a análise de juridicidade relativa ao contrato em questão e da cláusula compromissória nele inserida, além de eventuais alegações de suspeição ou de impedimento em relação à sua figura. O princípio da *kompetenz-kompetenz*, na prática, consolida, a própria jurisdição arbitral, dando ao árbitro a competência inicial para apreciar a viabilidade do procedimento arbitral e da sua própria atuação, a partir do que, após proferida a sentença arbitral, poderá a questão ser

³⁹ BRASIL. Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996. Brasília, DF, set 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19307.htm>. Acesso em: 02 nov 2020.

submetida ao Poder Judiciário, acaso incorra em algum dos vícios previstos no art. 32 da Lei de Arbitragem, conforme prevê o parágrafo 2º do art. 20 do mesmo diploma.⁴⁰

Ainda no art. 8º da Lei nº 9.307, de 1996, em seu *caput*, é prevista a autonomia da cláusula compromissória, expressa no sentido de que ela “é autônoma em relação ao contrato em que estiver inserta, de tal sorte que a nulidade deste não implica, necessariamente, a nulidade da cláusula compromissória.” Em outros termos, há uma independência da cláusula em relação ao contrato no qual se encontra inserida. Ainda que o contrato seja nulo, a cláusula arbitral permanece válida, de forma a garantir e sustentar a competência do árbitro para decidir se é dele ou não a jurisdição para conduzir o procedimento que solucionará eventual demanda.

2.4. A ARBITRAGEM NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A utilização da arbitragem pela Administração Pública não contava com previsão expressa na redação original da Lei de Arbitragem, o que provocava certa discórdia doutrinária quanto à juridicidade do instituto no âmbito dos contratos da Administração. Com o advento da Lei nº 13.129, de 2015, passou a ser possível que a Administração Pública Direta ou Indireta se utilize da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis, desde que se trate de arbitragem de direito (não por equidade) e que se atenda ao princípio da publicidade, nos termos dos art. 1º a 3º da Lei de Arbitragem, em sua nova redação.⁴¹ De acordo com a lei, a autoridade ou o órgão competente da administração pública direta para a celebração de convenção de arbitragem é a mesma para a realização de acordos ou transações, conforme dispõe a legislação de cada ente sobre a matéria.

⁴⁰ Lei nº 9.307, de 1996, Art. 20, § 2º Não sendo acolhida a arguição, terá normal prosseguimento a arbitragem, sem prejuízo de vir a ser examinada a decisão pelo órgão do Poder Judiciário competente, quando da eventual propositura da demanda de que trata o art. 33 desta Lei.

⁴¹ Lei nº 9.307, de 1996, Art. 1º (...) § 1º A administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis.

§ 2º A autoridade ou o órgão competente da administração pública direta para a celebração de convenção de arbitragem é a mesma para a realização de acordos ou transações.

Art. 2º (...) § 3º A arbitragem que envolva a administração pública será sempre de direito e respeitará o princípio da publicidade.

Muito embora tenha o Supremo Tribunal Federal validado a constitucionalidade da Lei de Arbitragem nos autos do Agravo Regimental na Sentença Estrangeira nº 5.206/ES,⁴² por ausência de violação ao art. 5º, XXXV, da Constituição Federal de 1988, permanece o debate sobre a amplitude de sua viabilidade nas relações jurídico-administrativas. Nesse contexto, aponta Rafael Carvalho Rezende de Oliveira que há ao menos três obstáculos tradicionais à arbitragem nos contratos da Administração Pública: o princípio da legalidade, a indisponibilidade do interesse público e conflito entre publicidade e confidencialidade, este último típico dos procedimentos arbitrais.⁴³

Segundo o professor, o princípio da legalidade precisa ser reinterpretado a partir do fenômeno da constitucionalização do direito administrativo, com a relativização da vinculação positiva do administrador à lei. Isso porque a atuação do administrador deve ser pautada não só pelo cumprimento da lei, mas pelo respeito aos princípios constitucionais, objetivando efetivar os direitos fundamentais constantes na Constituição Federal. Assim, a legalidade não deve ser o único parâmetro da atuação estatal, já que resta inserida no denominado princípio da juridicidade, que exige submissão não só à lei mas principalmente ao direito. Em outras palavras, deve a Administração adequar a sua atuação não a uma lei em especial e sim ao chamado “bloco de legalidade”.⁴⁴

Não por outra razão é que a ausência de previsão expressa nunca se mostrou como verdadeira barreira contra o uso da arbitragem na Administração Pública, em especial pelo fato de o instituto melhor efetivar o princípio da eficiência. No âmbito das contratações estatais em que não há predominância do interesse público, tais como os contratos celebrados por estatais ou em contratos em que a Administração figure como locatária, a arbitragem sempre contou com maior receptividade, principalmente pela preponderância do regime jurídico de direito privado nessas relações e pela ausência, no geral, das cláusulas exorbitantes.

⁴² BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AGRAVO REGIMENTAL NA SENTENÇA ESTRANGEIRA : SE-AgR 5206 EP. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Dje: 30/04/2004. JusBrasil, 2004. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/775697/agregna-sentenca-estrangeira-se-agr-5206-ep>>. Acesso em: 02 mai 2021.

⁴³ OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. Arbitragem nos contratos da Administração Pública. Revista Brasileira de Alternative Dispute Resolution, Belo Horizonte, jan-jun 2019. p. 104.

⁴⁴ *Ibidem.*, p. 105.

Ainda assim, nos contratos administrativos a arbitragem se mostra como excelente instrumento de solução de controvérsias que versem a respeito de questões eminentemente técnicas e patrimoniais. A esse respeito, a Lei nº 11.196, de 2005, introduziu o art. 23-A na Lei nº 8.987, de 1995, para autorizar o emprego de mecanismos privados para resolução de conflitos relacionados a contratos de concessão de serviços públicos, inclusive com o emprego da arbitragem, nos termos da Lei nº 9.307, de 1996. Já a Lei nº 11.079, de 2004, previu expressamente em seu art. 11, inciso III, a possibilidade de instituir arbitragem nos contratos de contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública.

Previsões nesse sentido também estão presentes no art. 93, inciso XV, da Lei nº 9.472, de 1997 (Lei Geral de Telecomunicações), no art. 43, inciso X da Lei nº 9.478, de 1997 (Lei de Petróleo e Gás), no art. 35, inciso XVI, da Lei nº 10.233, de 2001 (Lei de Transportes Aquaviários e Terrestres), no art. 4º, inciso V, da Lei nº 10.438, de 2002 (Lei do Setor Elétrico), art. 31, parágrafo 5º, da Lei nº 14.134 de 2021 (Lei de Transporte de Gás Natural), entre outras.

Já em relação ao suposto obstáculo que a indisponibilidade do interesse público opõe ao uso da arbitragem nos contratos administrativos, importa dizer que a própria celebração de acordos pela Administração envolve, em certa medida, a disposição de interesses públicos secundários, com a definição do meio mais adequado para a satisfação do interesse público primário mediante cláusulas pactuadas.

Nesse sentido, ainda que a arbitragem contemple a submissão do conflito à decisão arbitral, emitida por terceiro imparcial às partes contratantes, é inconteste a existência de uma base consensual no acordo que destina a controvérsia ao procedimento arbitral e, assim, na própria decisão que dele emerge. Com efeito, nessa situação, não dispõe o árbitro sobre o interesse público, mas sobre o cumprimento do contrato pelas partes, de maneira que o instituto da arbitragem não se opõe ao interesse público, pelo contrário, reforça-o, ao assegurar a solução de base consensual e eficiente.⁴⁵

⁴⁵ OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. Arbitragem nos contratos da Administração Pública. Revista Brasileira de Alternative Dispute Resolution, Belo Horizonte, jan-jun 2019. p. 109.

Por fim, no que se refere ao aparente conflito entre confidencialidade, típico das disputas arbitrais, e a publicidade, princípio que emana das relações administrativas, é importante lembrar que a confidencialidade, a despeito de ser comum em procedimentos arbitrais, não constitui uma obrigatoriedade, uma característica impositiva do instituto. Do mesmo modo, a publicidade não impede que em casos excepcionais determinados documentos ou procedimentos sejam cobertos pelo sigilo, como ocorre, por exemplo, em processos judiciais submetidos ao segredo de justiça, bem como com as exceções previstas na Lei nº 15.257, de 2011, Lei de Acesso à Informação.

3. A ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A instituição da arbitragem tributária tem sido amplamente debatida pela comunidade jurídica nacional nos últimos anos e tal fato advém da inquestionável constatação de que algo precisa ser mudado para reduzir o excessivo grau de sobrecarga que as demandas tributárias impõem sobre os tribunais judiciais e administrativos. Conforme já introduzido, somente as execuções fiscais correspondem a 39% do total de processos pendentes em todo o Poder Judiciário, além de representarem um índice de congestionamento no contencioso de 87% em 2019 - o que significa dizer que apenas 13% das execuções fiscais não ficaram represadas, sem solução.⁴⁶

Apesar de verdadeiramente não existir uma vedação no ordenamento ao uso da arbitragem em matéria tributária, a doutrina brasileira oscila quando examina a viabilidade do instituto, especialmente porque a Lei Geral de Arbitragem restringe o seu uso para discussões acerca de direitos patrimoniais disponíveis, o que, em análise preambular, não se mostraria compatível com o princípio da indisponibilidade da receita tributária.

Sobre a questão, Hugo de Brito Machado adota posição cautelosa para rejeitar a possibilidade de uso da arbitragem tributária e afirma que, embora se possa considerar que o direito do contribuinte de somente ser compelido a pagar o tributo legalmente devido é um direito disponível e de natureza patrimonial, o direito da Fazenda de arrecadar o tributo é um direito indisponível.⁴⁷

Já Heleno Torres entende que pode a lei dar os contornos do que se tem por direito indisponível, desde que respeitados os ditames constitucionais, concluindo que a indisponibilidade absoluta é atributo da competência tributária e não do crédito em si.⁴⁸

⁴⁶ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Justiça em Números 2020: ano-base 2019. Justiça em Números, Brasília, agosto 2020. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justiça-em-Números-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>>. Acesso em: 30 outubro 2020. p. 155.

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: FILHO, O. O. D. P. S.; GUIMARÃES, V. B. Estudos em homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 130.

⁴⁸ TORRES, Heleno Taveira. Conciliação, Transação e Arbitragem em Matéria Tributária. In: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane. Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/15: contributos práticos para Ressignificar o Processo Administrativo e Judicial Tributário. São Paulo: Almedina, 2017. p. 318.

Andréa Mascitto e Tathiane Piscitelli afirmam que "o ordenamento brasileiro contempla diversas hipóteses em que o *quantum* objeto da relação jurídica tributária é objeto de disposição"⁴⁹, tal como ocorre nas hipóteses previstas no art. 150, parágrafo 6º, da Constituição Federal de 1988, que autoriza a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a instituir subsídio, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativos a impostos, taxas ou contribuições, desde que mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias supracitadas.

Fica claro, portanto, que a resposta que esse breve estudo pretende encontrar não é imediata. Para tanto, é necessário entender como os preceitos fundamentais do Direito Tributário funcionam e se conflitam com as características inerentes ao instituto arbitragem.

3.1. O DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário tem como objeto disciplinar a relação jurídica estabelecida entre o Estado e os contribuintes naquilo que se refere à instituição, à imposição, à escrituração, à fiscalização e à arrecadação dos tributos. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, "o direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos".⁵⁰

O professor Hugo de Brito Machado explica também que a relação tributária é jurídica, do que se conclui que pagamos tributo em cumprimento a um dever jurídico e não em obediência a um dever moral de solidariedade social. O dever de solidariedade social atuaria em momento anterior, pré-jurídico, nos levando a acatar a existência de um poder de tributar. A partir desse momento, o dever de recolher os tributos devidos é estritamente jurídico, a partir do que há duas consequências: a imputação de responsabilidade ao devedor tributário e a possibilidade de quantificar a prestação devida.⁵¹

⁴⁹ MASCITTO, Andrea.; PISCITELLI, Tathiane. Desafios e Limites da Arbitragem Tributária no Direito Brasileiro. Revista da Arbitragem Tributária, Lisboa, Janeiro 2018. p. 8.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 44.

⁵¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 55.

A relação, portanto, jurídico-tributária, é aquela que se verifica entre o Fisco, assim entendido como o ente tributante, e a pessoa direta obrigada ao pagamento do tributo, tendo o Direito Tributário a finalidade de limitar o poder de tributar e proteger o cidadão contra os abusos desse poder. Assim, o professor Hugo de Brito Machado define Direito Tributário como “o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas às imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder”.⁵²

Em que pese a divisão do Direito em público e privado careça de sustentação científica, é certo que esta fragmentação tem utilidade didática. Nesse sentido, tendo o Direito Tributário como objeto regular uma relação jurídica que decorre exclusivamente da lei e que contém em um dos polos o Estado, manifesto é que se trata de um ramo do direito público, que tem como protegido justamente o interesse da coletividade e como principal característica a imperatividade de suas normas.

Deslocando-se para o campo do Direito Administrativo, impende lembrar que se encontram – ainda - dispostos os conceitos da supremacia do interesse público e do princípio da indisponibilidade do interesse público. O primeiro é uma diretriz implícita que exalta a superioridade dos interesses coletivos sobre os dos indivíduos, funcionando com instrumento essencial para coordenar as atividades sociais. Por seu turno, a indisponibilidade do interesse público implica na vedação da administração para dispor de bens e de patrimônio que não a pertencem, mas sim ao Estado, cabendo a ela e seus agentes apenas a tarefa de administrar e proteger esse patrimônio. O Estado sim é que retém essa disponibilidade, manejada tão somente por meio da função legislativa.

No que interessa ao Direito Tributário, é a premência absoluta da lei, em absolutamente todas as hipóteses em que a administração tributária precisa lidar, de algum modo, com o patrimônio do Erário. A indisponibilidade das obrigações tributárias e dos créditos tributários

⁵² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 56.

tem vínculo direto com o dever de obediência estrita ao princípio da legalidade e com os limites da discricionariedade atribuída aos atos administrativos inerentes à tributação.⁵³

O vínculo obrigacional tributário é instaurado a partir da concretização do fato previsto no descritor da regra de incidência, nascendo, assim, uma relação jurídica de cunho patrimonial, cujo objeto é a prestação pecuniária a que tem o direito subjetivo o sujeito ativo e cujo cumprimento é dever do sujeito passivo. O Código Tributário Nacional, em seu art. 139, afirma que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

O professor Paulo de Barros Carvalho tece críticas à concepção adotada pelo legislador de que seria possível separar obrigação e crédito, no sentido de que somente a obrigação nasceria com a ocorrência do evento descrito na norma de incidência ao passo que o crédito seria constituído posteriormente, pelo lançamento, “pois, se o crédito decorre da obrigação, é possível supor que haja obrigação sem crédito, o que a Teoria Geral do Direito não concebe”.⁵⁴

Quanto ao crédito tributário, o Código Tributário Nacional elenca em cada um dos incisos do art. 156 as hipóteses em que se vê extinto, consistentes em fatos jurídicos que provocam desaparecimento de algum dos elementos que formam a relação jurídico-tributária – o sujeito ativo, o sujeito passivo, o direito subjetivo (o próprio crédito), o dever jurídico (o débito) ou o objeto estritamente considerado –, decompondo-se, assim, o próprio vínculo obrigacional.

A esse respeito, extinguem o crédito tributário o pagamento, a compensação, a transação, a remissão, a prescrição e a decadência, a conversão de depósito em renda, o pagamento antecipado e a homologação do lançamento, no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a consignação em pagamento, a decisão administrativa irreformável, a decisão judicial transitada em julgado e a dação em pagamento em bens imóveis, na forma da lei.

Em que pese a inegável importância das demais hipóteses extintivas do crédito tributário, interessa-nos para o presente estudo fazer breves considerações a respeito da decisão judicial

⁵³ BRANDÃO, Luiz Mathias Rocha; FONSE, Melanie Claire. Desafios contemporâneos para a prática da transação tributária: da discricionariedade compartilhada e da cooperação do contribuinte. XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI. Brasília - DF: CONPEDI. 2016. p. 69

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 350.

passada em julgado. A decisão judicial consubstancia a prestação jurisdicional do Estado em seu ápice e considera-se transitada em julgado quando dela não couber mais recursos ao Poder Judiciário. Como forma extintiva, a decisão de cunho jurisdicional prevalece sobre a de natureza administrativa, porquanto a jurisdição é definitiva, de maneira que, anulado o lançamento, por vício material ou formal, extinto é o crédito tributário respectivo, ressalvando-se que, no último caso, subsiste a obrigação tributária, podendo a Fazenda efetuar novo lançamento, se ainda não extinto o prazo decadencial.

Sobre o ponto, importa, por fim, consignar as disposições contidas no art. 18 e 31 da Lei nº 9.307, de 1996, Lei de Arbitragem, segundo as quais 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 e produz, entre as partes e seus sucessores, os mesmos efeitos da sentença proferida pelos órgãos do Poder Judiciário, pelo que, não por acaso, parte da doutrina entende, como veremos, que a sentença arbitral, nessa condição, pode ser causa extintiva do crédito tributário.

3.2. LIMITES MATERIAIS AO USO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

Aponta a doutrina que a solução de controvérsias mediante arbitragem costuma se sobressair em relação às disputas em ações judiciais em função da qualidade técnica e da celeridade da decisão. Além disso, de acordo com recente levantamento feito pelo Comitê Temático de Arbitragem do Centro de Estudos das Sociedades de Advogados (CESA)⁵⁵, a maioria das disputas submetidas a procedimento arbitral é resolvida à unanimidade, ainda que normalmente cada parte indique um árbitro, o que evidencia a concepção de que os árbitros se convencem de maneira uniforme sobre a solução da controvérsia.

É bom lembrar que as disputas tributárias normalmente envolvem complexas questões técnicas, que, em grande parte das vezes, demandam diligências e perícias com o objetivo de produzir laudos das diversas áreas do conhecimento para subsidiar o julgador. Nesse sentido,

⁵⁵ COMITÊ TEMÁTICO DE ARBITRAGEM DO CENTRO DE ESTUDOS DAS SOCIEDADES DE ADVOGADOS - CESA. Anuário da Arbitragem no Brasil 2016, 2016. Disponível em: <<https://images.jota.info/wp-content/uploads/2020/09/anuario-de-arbitragem-no-brasil-2016-comite-tematico-de-arbitragem-cesa.pdf>>. Acesso em: 03 mai 2021. p. 17.

há no aspecto fático uma seara favorável à adoção da arbitragem para controvérsias tributárias que envolvam questões técnicas.

Um ponto a ser destacado é o fato de as discussões fáticas envolverem na maior parte das vezes exames de cunho interpretativo das normas que permeiam a disputa entre as partes. Questiona-se, portanto, se a arbitragem tributária ficaria restrita a questões meramente fáticas e, antes disso, se, de fato, existem questões dessa natureza, puramente fáticas, que prescindem de análise de leis ou atos normativos.

Priscilla Faricelli de Mendonça afirma que, “ainda que a controvérsia pendente se remeta a questão fática, é inafastável que haja questão legal permeando o debate”.⁵⁶ Para endossar seu ponto de vista, arrola como exemplo a necessidade de qualificação jurídica de determinado fato, durante o exame de validade de lançamento tributário, com o fim de determinar a forma como deve este estar constando nos demonstrativos contábeis da pessoa jurídica.

A autora também apresenta como exemplo o exame de essencialidade e relevância de determinado dispêndio da pessoa jurídica com o fim de determinar se a aludida despesa pode figurar como insumo frente à sua atividade e, assim, gerar direito a crédito do Pis e da Cofins. Em que pese o direito creditório seja, ao fim, determinado pela subsunção ao respectivo dispositivo legal, é a qualificação jurídica de determinado fato que determinará a tomada de créditos.⁵⁷

Outro ponto passível de determinação mediante procedimento arbitral seria a correta classificação fiscal de mercadorias, na medida em que esse processo depende de análise fática que compreende, entre outros aspectos, o exame da qualidade física do bem e o seu enquadramento na posição que melhor refletir a realidade fática. Sobre a questão, Priscilla Faricelli de Mendonça faz as seguintes considerações:⁵⁸

⁵⁶ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Questões tributárias arbitráveis. In: PISCITELLI, Tathiane, et al. Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 167-168.

⁵⁷ *Ibidem.*, p. 168.

⁵⁸ *Ibidem.*

A dependência das decisões das conclusões técnicas é tamanha que nos casos de disputas sobre classificação fiscal, os tribunais superiores deixam de julgar as causas por entenderem que o julgamento da lide depende de análise do contorno fático, o que não é realizado por tribunais superiores conforme enunciados de Súmula 7 do STJ e 279 do STF.

A arbitragem também se mostraria útil na determinação do *quantum* a ser recuperado por contribuintes que tiveram reconhecido em juízo determinado direito creditório decorrente de pagamento indevido em função de ilegalidade ou inconstitucionalidade de norma tributária.⁵⁹ A esse respeito, importa mencionar que o Projeto de Lei nº 4.468, de 2020, a ser melhor explorado mais adiante, já prevê o uso da arbitragem nessa hipótese, permitindo inclusive que não só a quantificação do direito reconhecido em favor do sujeito passivo mas que o próprio procedimento compensatório seja realizado no âmbito do procedimento arbitral.

Por outro lado, é importante reconhecer que a Constituição Federal prevê tipicidade fechada para fins de determinação das hipóteses de incidência e dos demais contornos da relação jurídico-tributária. Nesse sentido, o texto constitucional dispensa ao Superior Tribunal de Justiça a função de barrar ilegalidades decorrentes de provimentos judiciais e ao Supremo Tribunal Federal a missão de guardião da Constituição, de maneira que é exclusiva desses tribunais a competência para decretar ilegalidades e inconstitucionalidades.

Contudo, entende Priscila Faricelli de Mendonça que não há qualquer impedimento para que tribunais privados ou centros de mediação ou conciliação avaliem a validade de atos normativos em face de dispositivos legais e constitucionais. Tanto é verdade que a própria Lei de Arbitragem foi considerada constitucional pelo STF e o próprio Código de Processo Civil prevê o uso do instituto da arbitragem em seu texto.⁶⁰

Ainda assim, aponta a autora que a necessidade de a tributação se operar de forma isonômica e as distorções ainda existentes no nosso sistema judicial mesmo havendo uma sistemática de precedentes vinculantes afastam a possibilidade de que tribunais arbitrais possam

⁵⁹ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Questões tributárias arbitráveis. In: PISCITELLI, Tathiane, et al. Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 169.

⁶⁰ *Ibidem*.

livremente dispor a respeito de legalidade ou de constitucionalidade de normas, na medida em que tal fato poderia acarretar tratamento fiscal diferenciado de contribuintes.⁶¹

No mesmo sentido, Heleno Torres ensina que as dúvidas acerca da aplicação da legislação tributária também devem ficar fora do campo da arbitragem, devendo ser resolvidas mediante consultas fiscais. O professor também afirma que matérias relativas ao direito material, como o controle de constitucionalidade ou de legalidade, bem como a aplicação de sanções pecuniárias, devem ficar fora do procedimento arbitral.⁶²

Como visto, muito já se questionou na doutrina a respeito da constitucionalidade da arbitragem, tendo como paradigma a figura do monopólio estatal da jurisdição, fixado no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição da República de 1988. Sobre o ponto, Marcelo Ricardo Escobar afirma que “defender uma suposta inafastabilidade do controle jurisdicional do Estado não encontra atualmente qualquer sorte de sustentação”, pois se extrai do texto constitucional apenas uma “faculdade – permissão –, para que o cidadão recorra ao Judiciário, não uma obrigação, configurando uma proibição constitucional ao legislador vedar esse direito”.⁶³

Nesse contexto, Priscila Faricelli e Andrea Mascitto vão além e afirmam que “a escolha pelo processo arbitral deve resultar na renúncia das outras possíveis vias de resolução de disputa em matéria tributária e a decisão dela resultante é definitiva e irrecurável para ambas as partes”. Para as autoras, não faria sentido evitar a demora nos tribunais e ao mesmo tempo propor uma solução que terminasse por levar a este as mesmas questões anteriores.⁶⁴

Frise-se, por fim, que renunciar a uma controvérsia específica não impede o Judiciário de conhecer e atuar nas demais questões incidentes da demanda, a exemplo do que comumente

⁶¹ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Questões tributárias arbitráveis. In: PISCITELLI, Tathiane, et al. Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 171.

⁶² TORRES, Heleno Taveira. Conciliação, Transação e Arbitragem em Matéria Tributária. In: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane. Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/15: contributos práticos para Ressignificar o Processo Administrativo e Judicial Tributário. São Paulo: Almedina, 2017. p. 323.

⁶³ ESCOBAR, Marcelo Ricardo. Arbitragem na Administração Pública como pressuposto da arbitrabilidade tributária. São Paulo: Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2016. p. 46.

⁶⁴ MASCITTO, Andrea.; PISCITELLI, Tathiane. Desafios e Limites da Arbitragem Tributária no Direito Brasileiro. Revista da Arbitragem Tributária, Lisboa, Janeiro 2018. p. 6-11.

ocorre no âmbito do Direito Administrativo, não havendo que se falar em uma renúncia absoluta da jurisdição estatal.⁶⁵

3.2.1. O respeito à indisponibilidade da receita tributária

O mais relevante conceito abordado nos questionamentos quanto à aplicabilidade da arbitragem tributária no ordenamento brasileiro é o da supremacia do interesse público, do qual decorre a alegação de suposta indisponibilidade do crédito tributário. Sob a rigidez desse prisma, a princípio, não haveria alternativa de renovação dos processos tributários como nas demais áreas do direito que já encampam a conciliação judicial, a mediação, a transação e a arbitragem.

Nesse sentido, a indisponibilidade do interesse público e do crédito tributário é, sem dúvidas, o maior entrave aos Projetos de Lei que hoje tramitam no Congresso Nacional e objeto de inúmeros outros estudos a respeito da aplicação da arbitragem no âmbito do Direito Tributário. O princípio da indisponibilidade da obrigação tributária e do produto da arrecadação (créditos tributário) deve orientar toda a atividade realizada pela Administração Tributária. Tal fato tem relação direta com o dever de obediência estrita à legalidade e com os reduzidos limites de discricionariedade atribuídos aos atos administrativos tributários.

Não há um consenso na doutrina a respeito do que se entende como indisponibilidade do patrimônio público relacionado à competência tributária de fiscalizar e arrecadar. Os obstáculos para que a doutrina se oriente adequadamente no debate da questão derivam também da própria determinação conceitual do que se entende por tributo.⁶⁶ A definição do conceito de tributo é essencial quando se vislumbra a determinação expressa no art. 1º da Lei de Arbitragem, quanto à possibilidade da via arbitral para resolução de conflitos em que estejam interligados direitos

⁶⁵ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Arbitragem e transação tributárias. Brasília. DF: Gazeta Jurídica, 2014. p. 87.

⁶⁶ TORRES, Heleno Taveira. Conciliação, Transação e Arbitragem em Matéria Tributária. In: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane. Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/15: contributos práticos para Resignificar o Processo Administrativo e Judicial Tributário. São Paulo: Almedina, 2017. p. 38.

patrimoniais disponíveis. "É incontroverso que o objeto da relação jurídica tributária revela conteúdo patrimonial", restando questionar se esse objeto seria disponível.⁶⁷

Em análise breve, o leitor está condicionado a compreender que a indisponibilidade do crédito tributário tem força absoluta e inderrogável no ordenamento ante o regime jurídico de direito público que orienta a relação jurídico-tributária. A esse respeito, interessante é o que consta no artigo 18 da Ley General Tributaria da Espanha advertindo expressamente que "o crédito é indisponível, salvo quando a lei estabelecer de outro modo", veja-se:

Artículo 18. Indisponibilidad del crédito tributario.

El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa.

Dessa maneira, não obstante a inelutável importância do aludido princípio tributário como barreira de proteção do patrimônio coletivo, é evidente que pode a própria lei, desde que alicerçada nas regras constitucionais, disciplinar as hipóteses em que a regra geral da indisponibilidade tributária deva ser compatibilizada com novos mecanismos de resolução de conflitos tributários visando à eficiência de todo o Sistema Tributário Nacional. Nesse sentido, Heleno Torres afirma que a indisponibilidade deve ser compreendida como a limitação até onde a Lei alcança, preservado o interesse coletivo⁶⁸:

"(...) no campo da aplicação, nada impede que a lei possa qualificar, dentro de limites e no atendimento do interesse coletivo, os melhores critérios para constituição, modificação ou extinção do crédito tributário, inclusive os meios de resolução de conflitos, vinculativamente e com espaço para discricionariedade, no que couber, visando a atender a economicidade, celeridade e eficiência da administração tributária."

Com efeito, no atual arcabouço normativo já encontramos hipóteses em que a própria lei pode relativizar a magnitude do princípio da indisponibilidade, como é o caso da autorização constitucional para a concessão de benefícios fiscais pelo Poder Público mediante lei específica. O texto constitucional dispõe em seu parágrafo 6º do art. 150 que a União, os Estados, o Distrito

⁶⁷ MASCITTO, Andrea.; PISCITELLI, Tathiane. Desafios e Limites da Arbitragem Tributária no Direito Brasileiro. Revista da Arbitragem Tributária, Lisboa, Janeiro 2018. p. 8.

⁶⁸ TORRES, Heleno Taveira. Conciliação, Transação e Arbitragem em Matéria Tributária. In: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane. Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/15: contributos práticos para Ressignificar o Processo Administrativo e Judicial Tributário. São Paulo: Almedina, 2017. p. 318.

Federal e os Municípios poderão instituir qualquer subsídio, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativos a impostos, taxas ou contribuições, desde que estes sejam concedidos mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias supracitadas. Nessas situações, faculta-se o não exercício da competência tributária, acarretando renúncia fiscal por parte do ente tributante.

Nessa esteira, o próprio Código Tributário Nacional já prevê as hipóteses de concessão de parcelamentos ou mesmo de remissões e anistias tributárias. Dessa forma, não faria sentido afirmar que o Estado pode "renunciar ao recebimento do crédito tributário em determinadas situações e, em contrapartida, determinar tratar-se de instituto indisponível."⁶⁹

Assim, entende-se que, havendo conformidade com as demandas orçamentárias do ente fiscalizador e respeitadas as determinações estipuladas em Lei, nada impede que legislação superveniente institua procedimento em que a administração pública se submeta a um tribunal arbitral sem que fira o interesse coletivo, principalmente se o fim colimado se mostrar em pleno consonância com as normas e princípios constitucionais.

Nesse particular, o legislador português afastou a alegação de indisponibilidade do interesse público estabelecendo que as decisões proferidas pelos árbitros estariam circunscritas à lei vigente, sendo-lhes defeso inovar ou ir além do que a lei determina. Assim, para realizar tal função é exigido que o árbitro tenha experiência e grande capacidade técnica não só na área do conhecimento em que é considerado especialista, mas também em matéria tributária.

A experiência portuguesa nesse sentido é esclarecedora ao apresentar os benefícios obtidos com uma mudança legislativa que passou a conceber um método alternativo, mais prático e eficaz, e, acima disso, de melhor percepção quanto ao próprio fim do processo tributário, que é a arrecadação estatal de forma justa, nos termos do que a Constituição estipula, possibilitada pelo rigor técnico e legal a que o instituto está submetido.

⁶⁹ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Arbitragem e transação tributárias. Brasília. DF: Gazeta Jurídica, 2014. p. 81.

3.3. AS ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS

A implementação da arbitragem no atual sistema de solução de controvérsias tributárias encontra entraves tanto de ordem material quanto de ordem formal. Os desafios materiais tangenciam a ideia de que a indisponibilidade da receita tributária bem como a suposta renúncia de receita decorrente do uso de procedimento arbitral impedem o uso do instituto na seara tributária. Em relação a esse ponto, já vimos que há vozes consistentes da doutrina no sentido de que a indisponibilidade do crédito tributário não é absoluta e encontra limite na própria lei, a exemplo das diversas possibilidades de desonerações existentes no Código Tributário Nacional e no próprio texto constitucional.

Quanto aos aspectos formais, trata-se da definição do instrumento legal necessário para instituir, com a devida segurança jurídica, o procedimento arbitral no direito tributário. Nesse contexto, há quem entenda ser possível desde já o uso da arbitragem em matéria tributária mesmo diante do atual arcabouço legislativo. Com efeito, Marcelo Ricardo Escobar⁷⁰, após ultrapassar a barreira da indisponibilidade do crédito tributário, aponta para a leitura do art. 156, X, do Código Tributário Nacional, segundo o qual extingue o crédito tributário a sentença judicial transitada em julgado, de forma a nele identificar a sentença arbitral como forma de extinção do crédito tributário, haja vista sua equiparação à sentença judicial, nos termos do art. 31 da Lei nº 9.307, de 1996⁷¹, e do art. 515, VII, do Código de Processo Civil⁷².

O professor vai além e aponta que o suprimento da lacuna constante no parágrafo único do art. 171 do Código Tributário Nacional, que delega à lei a incumbência de indicar, em cada caso, a autoridade competente para autorizar a transação, se dá pelo disposto no parágrafo 2º do art. 1º da Lei de Arbitragem, de maneira a definir que a autoridade ou o órgão competente

⁷⁰ ESCOBAR, Marcelo Ricardo. Arbitragem tributária no existente arcabouço legislativo brasileiro. In: PISCITELLI, Tathiane, et al. Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 231.

⁷¹ Lei nº 9.307, de 1996, Art. 31. A sentença arbitral produz, entre as partes e seus sucessores, os mesmos efeitos da sentença proferida pelos órgãos do Poder Judiciário e, sendo condenatória, constitui título executivo.

⁷² Código de Processo Civil de 2015, Art. 515. São títulos executivos judiciais, cujo cumprimento dar-se-á de acordo com os artigos previstos neste Título: (...) VII - a sentença arbitral;

da administração pública direta para a celebração de convenção de arbitragem é a mesma para a realização de acordos ou transações.⁷³

Ainda assim, parece ser consenso na doutrina que o uso do instituto na seara tributária demanda alterações legislativas quer proporcionem um ambiente de segurança jurídica tanto para a Fazendas Públicas quanto para os contribuintes.

Nesse sentido, Tathiane Piscitelli, após ponderar a respeito de necessidade de lei complementar para tratar de normas gerais em direito tributário, nos termos do art. 146 da Constituição Federal, entende pela razoabilidade de alteração do art. 156 do Código Tributário Nacional, para que conste indicação expressa da sentença arbitral como modalidade de extinção do crédito tributário, além de alterações no art. 151 com o fim de instituir mecanismo de suspensão de sua exigibilidade enquanto perdurasse o processo arbitral. Com o campo das normas gerais preparado, bastaria a lei ordinária prevendo todo o procedimento arbitral.⁷⁴

A professora Andréa Mascitto entende que o arcabouço legislativo ora existente já permitiria arbitragem tributária que resultasse na extinção do crédito baseada no artigo 156, inciso X, do Código Tributário, haja vista a já mencionada equiparação das sentenças arbitral e judicial; porém, ainda assim, entende que o contexto brasileiro demanda efetiva necessidade de edição de leis: lei complementar e lei ordinária, bem como de normas infralegais para que se possa ultrapassar o desafio de instituição legítima e eficiente da arbitragem tributária no Brasil⁷⁵.

Precisa, a professora aponta não só os já mencionados art. 151 e 156 do Código Tributário Nacional como objeto de alterações, mas adiciona o art. 171, que autoriza à lei facultar transações entre Fisco e contribuintes, os art. 173 e 174, que tratam dos prazos decadenciais e

⁷³ ESCOBAR, Marcelo Ricardo. Arbitragem tributária no existente arcabouço legislativo brasileiro. In: PISCITELLI, Tathiane, et al. Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 233.

⁷⁴ PISCITELLI, Tathiane. Arbitragem no Direito Tributário: uma demanda do Estado Democrático de Direito. In: PISCITELLI, Tathiane, et al. Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 132-133.

⁷⁵ MASCITTO, Andrea. Requisitos institucionais para a arbitragem entre fisco e contribuintes no Brasil: necessidade de norma geral. In: PISCITELLI, Tathiane, et al. Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 83-84.

prescricionais, bem como os art. 168, que versa a respeito do prazo para a repetição de indébito, e 170-A, que veda a compensação de tributos contestados judicialmente antes de findo o respectivo processo. Além desses, indica necessidade de alteração do art. 38 da Lei nº 6.830, de 1980, Lei de Execuções Fiscais, para contemplar a discussão da dívida ativa mediante arbitragem, além de edição de lei ordinária nova, estabelecendo toda a normativa específica para a arbitragem em matéria tributária.

Por fim, cabe destacar que já existe iniciativa legislativa para contemplar a arbitragem durante a execução fiscal. O Projeto de Lei nº 4.257, de 2019, a ser melhor explorado nesse breve estudo, permite ao executado optar pela adoção de júízo arbitral para apreciar os embargos ofertados, caso a execução esteja garantida por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia.

3.4. A EXPERIÊNCIA PORTUGUESA

A sobrecarga dos órgãos judicantes não é exclusividade do ordenamento brasileiro. A realidade portuguesa até meados da década passada era muito similar tratando-se de contencioso tributário, eis que a sua transformação tenha se dado após a implementação da arbitragem tributária, que, como veremos adiante, possui regras muito peculiares de atuação, que permitem a resolução rápida e eficaz de inúmeros litígios tributários.

A legislação pátria já avançou sobre as barreiras para aplicação da arbitragem nas matérias de direito público, especificamente nos casos relacionados a contratos públicos. No entanto, em que pese a existência de vozes em sentido contrário e de projetos de lei tramitando no Congresso Nacional, a realidade é que a arbitragem em matéria tributária ainda não detém expressa e ampla previsão legal a ponto de proporcionar ao Fisco e aos contribuintes um ambiente juridicamente seguro para sua adoção.

Por ter vivenciado, ainda que em menor amplitude, a inconveniente realidade que atualmente assola nossos tribunais, Portugal instituiu em 2011 o Regime Jurídico de Arbitragem Tributária – RJAT. Para isso, os legisladores portugueses valeram-se de um tribunal arbitral administrativo preexistente, já especializado em solucionar demandas de casos envolvendo contratos de direito público. Com essa medida, os dois principais objetivos iniciais

- de aliviar a pressão sobre o Poder Judiciário e de aumentar a arrecadação do Estado frente à crise econômica vivida pelos portugueses no início da última década – tiveram relativo sucesso.

Nesse sentido, a experiência portuguesa nos permite que se observe na prática como foram superadas e contornadas naquele país algumas das questões que também terão lugar quando da aplicação da arbitragem tributária no Brasil. A esse respeito, Portugal tem cultura e estrutura jurídicas semelhantes às nossas, o que nos possibilita aproveitar algumas de suas soluções para instituição da arbitragem tributária, tema no qual estão na vanguarda.

A arbitragem tributária em Portugal teve início no ano de 2011, sendo seguro dizer que o país foi um dos pioneiros nessa modalidade de resolução de conflitos tributários, indo além da arbitragem geral, já consagrada no ordenamento jurídico português, e da arbitragem administrativa, que curiosamente não alcançou o mesmo grau de sucesso mesmo tendo se desenvolvido em momento anterior.

Desde 1984, na versão então vigente do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), já havia previsão normativa para o uso da arbitragem em matéria administrativa. “Porém, esta forma de resolução alternativa de litígios constituía um meio utilizado, quase que exclusivamente, por grandes empresas ou entidades, predominantemente no domínio dos contratos públicos”.⁷⁶ A necessidade de introduzir uma solução alternativa de conflitos mais célere era essencial para que o Estado português pudesse se reestruturar financeiramente, já que essa recuperação não era compatível com a morosidade com que o Poder Judiciário respondia às demandas tributárias que lhe eram apresentadas.

É por isso que a força motriz que impulsionou o Poder Público a legislar sobre a arbitragem tributária advém, sem prejuízo de outras questões, das dificuldades orçamentárias pelas quais passou o Estado português. Elas é que "deram o impulso que faltava para a implementação da arbitragem tributária." Também foram facilitadores "a introdução do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e Fiscais (CPTA) e a criação, em 2009, de um centro

⁷⁶ ANJOS, Maria do Rosario; AZEVEDO, Patricia Anjos. Arbitragem Administrativa e Tributária: a solução adotada em Portugal. Repositorio da Universidade do Porto, 2018. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/11328/2377>>. Acesso em: 05 abr 2021. p. 2.

de arbitragem institucionalizado, designado por Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), que funciona em Lisboa".⁷⁷

Nesse sentido, o legislador português delimitou os pilares do Regime Jurídico de Arbitragem Tributária (RJAT) no Decreto-Lei n.º 10/2011 da seguinte maneira: o reforço da tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, a maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo e a redução da pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais. A aprovação de um diploma próprio e específico para a arbitragem tributária teve o seguinte preâmbulo:

A introdução no ordenamento jurídico português da arbitragem em matéria tributária, como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal, visa três objectivos principais: por um lado, reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, por outro lado, imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo e, finalmente, reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais.

3.4.1. O Tribunal Arbitral

A arbitragem administrativa e tributária em Portugal tem como tribunal o Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), nos termos do art. 4º, n.2 do RJAT, entidade esta que possui competência nacional para resolver os litígios envolvendo contratos públicos da administração. A preexistência do CAAD como tribunal administrativo arbitral favoreceu e facilitou a implementação da arbitragem tributária em Portugal, dada a capacidade de seus quadros e institutos muito bem familiarizados com as questões de direito público.

O art. 124.º da Lei n.º 3-B/2010 autorizou o Governo a legislar a respeito da instituição da arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, devendo “constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria

⁷⁷ ANJOS, Maria do Rosario; AZEVEDO, Patricia Anjos. Arbitragem Administrativa e Tributária: a solução adotada em Portugal. Repositorio da Universidade do Porto, 2018. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/11328/2377>>. Acesso em: 05 abr 2021. p. 2.

tributária”.⁷⁸ O Governo contou com o auxílio do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, do Conselho Superior de Magistratura e da Ordem dos Advogados de Portugal para elaborar o RJAT, sendo inegável que essa plural colaboração enriqueceu o processo de mudança.

A utilização do CAAD determinou o carácter institucionalizado da arbitragem tributária, pois o aludido tribunal encontra-se vinculado ao Conselho Superior dos Tribunais Administrativos Fiscais, a quem cabe indicar e nomear o presidente do Conselho Deontológico. De acordo com o art. 5º do Decreto-Lei nº 10/2011, que institui o Regime Jurídico da Arbitragem em matéria tributária em Portugal, os tribunais arbitrais funcionam com árbitro singular ou com colegiado de três árbitros.

Seu funcionamento se dará com árbitro singular quando o sujeito passivo optar por não designar árbitro e desde que o valor do pedido de pronúncia não ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo, funcionando com o colegiado de três árbitros nas demais situações. Na hipótese de funcionamento singular, compete sua designação ao Conselho Deontológico, a quem cabe resguardar a idoneidade do processo.

O Governo Português vinculou a Autoridade Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais do CAAD. O art. 2º da Portaria nº 112-A/2011, que vincula vários serviços e organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa, acompanha a delimitação do âmbito de competência material dos tribunais arbitrais, prevista no art. 2º do RJAT⁷⁹.

⁷⁸ ANJOS, Maria do Rosario; AZEVEDO, Patricia Anjos. Arbitragem Administrativa e Tributária: a solução adotada em Portugal. Repositorio da Universidade do Porto, 2018. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/11328/2377>>. Acesso em: 05 abr 2021. p. 6.

⁷⁹ Decreto-Lei n.º 10, de 20 de janeiro de 2011, Artigo 2.º Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável

1 – A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais;

(...)

2 – Os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade.

Assim, a competência dos tribunais arbitrais seria a de proceder à apreciação de pretensões dos contribuintes, relativas: (i) à declaração da ilegalidade de atos tributários de liquidação, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamentos por conta (...), (ii) à declaração da ilegalidade de atos de determinação da matéria tributável, de determinação da matéria coletável e de fixação de valores patrimoniais. A arbitragem tributária em Portugal, portanto, comporta o conhecimento de questões de legalidade dos atos de liquidação de tributos, incluindo os de autoliquidação, de retenção na fonte e os pagamentos por conta, de fixação da matéria tributável.⁸⁰

A qualificação dos árbitros encontra-se disposta no art. 7º do D.L. nº 10, 2011. Sobre o ponto, ressalte-se a expressa atenção dada à experiência do árbitro, que deverá ser jurista com pelo menos 10 anos de comprovada experiência profissional na área do direito tributário, designadamente através do exercício de funções públicas, da magistratura, da advocacia, da consultoria e consultoria jurídica, da docência no ensino superior ou da investigação, de serviço na administração tributária, ou de trabalhos científicos relevantes no domínio das matérias dispostas no art. 2º, que delimita os assuntos tratados em sede arbitral.

Prevê ainda o RJAT que, de acordo com o princípio da autonomia dos árbitros na condução do processo, fica estabelecido um limite temporal de seis meses para emitir a decisão arbitral, com possibilidade de prorrogação que nunca excederá os seis meses (D.L. nº 10, 2011). A despeito de preliminarmente tal prazo se mostre exíguo, o tempo de duração médio até proferidas as decisões nos processos iniciados e encerrados entre 2011 e 2016 foi de apenas 4 meses e 20 dias.⁸¹

Constata-se, assim, uma série de avanços alcançados no contencioso tributário português com a implementação da arbitragem tributária naquele país. Houve uma redução do volume de processos entrados nos tribunais tributários, acompanhada de uma diminuição da duração média da resolução processual para os seus utilizadores, além de o instituto ter favorecido a

⁸⁰ ANJOS, Maria do Rosario; AZEVEDO, Patricia Anjos. Arbitragem Administrativa e Tributária: a solução adotada em Portugal. Repositorio da Universidade do Porto, 2018. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/11328/2377>>. Acesso em: 05 abr 2021. p. 1.

⁸¹ CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA. Estatísticas CAAD. CAAD Notícias, Março 2016. Disponível em: <https://issuu.com/caad.arbitragem/docs/newsletter_caad_n1_2016>. Acesso em: 05 abr 2021. p. 48.

antecipação na arrecadação da receita fiscal e a redução de custos financeiros para os contribuintes.⁸²

A arbitragem tributária tem sido indicada até mesmo por organismos internacionais multilaterais. Com efeito, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) estimula a utilização de meios alternativos, como a arbitragem, para a solução de litígios tributários. No mesmo sentido, a *International Fiscal Association* e Câmara de Comércio Internacional (CCI). A Organização das Nações Unidas (ONU) também recomendou a todos os Estados-Membros que levassem em conta este modelo na formulação ou revisão da sua legislação sobre arbitragem, principalmente por saber das vantagens que permeiam este meio alternativo - celeridade, publicidade imediata das decisões emitidas pelos árbitros, segurança de contar com uma equipe com competência técnica especializada em matéria fiscal, etc.⁸³

3.5. A ARBITRAGEM NA EXECUÇÃO FISCAL

A cobrança judicial dos créditos inscritos em Dívida Ativa é regulada pela Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980, conhecida como Lei de Execução Fiscal. De acordo com seu art. 2º, considera-se Dívida Ativa qualquer valor, tributário ou não tributário, cuja cobrança seja atribuída à União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios e respectivas autarquias. Assim, a Execução Fiscal engloba tanto os créditos provenientes de tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios) quanto aqueles considerados não tributários (multas, aluguéis, custas processuais, indenizações, reposições, restituições etc).

Nesse sentido, constatada a inadimplência do contribuinte, deve a Fazenda Pública ajuizar ação de execução fiscal para requerer dos contribuintes os créditos que lhe são devidos. No curso da ação de execução fiscal, poderá o executado oferecer embargos no prazo de 30 dias contados do depósito, da juntada da prova da fiança bancária ou da juntada da prova da fiança

⁸² PASINATTO, Ana Paula. Arbitragem tributária: breve análise luso-brasileira. Revista Jurídica Luso-Brasileira, Lisboa, jun. 2017. p. 1056.

⁸³ *Ibidem.*, p. 1054-1055.

bancária ou do seguro garantia, sendo inadmissíveis os embargos oferecidos antes da garantia da execução.

Assim, buscando a utilização de métodos extrajudiciais de solução de conflitos e desburocratizar o processo de cobrança dos créditos públicos, o Projeto de Lei nº 4.257, de 2019, permite ao executado optar pela adoção de juízo arbitral para apreciar os embargos ofertados, caso a execução esteja garantida por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, bem como permite à Fazenda Pública optar pela execução extrajudicial da dívida ativa de tributos e taxas que especifica, mediante notificação administrativa do devedor.

De autoria do Senador Antônio Anastasia, trata-se do primeiro projeto relevante a versar a respeito do instituto na seara tributária e vem modificar a Lei nº 6.830, de 1980, a Lei de Execuções Fiscais, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária. Atualmente, o referido projeto encontra-se aprovado na Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) e aguarda decisão final da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ).

Em seu texto, prevê que o processo arbitral será de direito (como já é previsto na Lei nº 9.037, de 1996 - Lei Geral de Arbitragem), respeitará o princípio da publicidade, será conduzido por órgão arbitral institucional ou entidade especializada previamente credenciado por cada unidade da Federação, facultada a realização de atos procedimentais de forma presencial ou eletrônica. Segundo o referido projeto, nenhum árbitro pode decidir mais de um processo do mesmo particular ou do grupo econômico do qual este faça parte o particular por ano.

Para que não haja ônus adicional à Fazenda Pública, o projeto prevê que, caso o executado opte pelo procedimento arbitral - procedimento que deverá ser autorizado por lei de cada ente federado -, ele deverá antecipar as custas. Se a Fazenda for vencida, ressarcirá tais despesas na forma da legislação local e arcará com honorários advocatícios arbitrados consoante previsão do Código de Processo Civil, os quais serão, após definição, reduzidos pela metade. Os custos com o procedimento arbitral não poderão exceder esse valor. Tem-se, assim, critério que não implica ônus adicional para a Fazenda, caso opte pelo procedimento arbitral e fique vencida.

Em consonância com os preceitos dispostos no Código de Processo Civil e em especial com o disposto no art. 31 da Lei Geral de Arbitragem, que equipara a sentença arbitral à sentença judicial, o referido projeto contém dispositivo análogo, determinando que a sentença

produz para o executado optante e para Fazenda Pública os mesmos efeitos da sentença proferida pelos órgãos do Poder Judiciário.

Cabe observar, por fim, que o referido projeto não afasta em absoluto o procedimento arbitral da apreciação do Poder Judiciário. Isso porque qualquer das partes pode pleitear ao órgão do Poder Judiciário competente a declaração de nulidade caso a sentença arbitral contrarie enunciado de súmula vinculante, decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade ou acórdão proferido em julgamento de incidente de resolução de demandas repetitivas, incidente de assunção de competência, recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida e recursos extraordinário ou especial repetidos, desde que anteriores ao recebimento da notificação arbitral ou da decisão do pedido de esclarecimentos, além das hipóteses previstas nos art. 32 e 33 da Lei nº 9.037, de 1996.

3.6. A ARBITRAGEM NA FORMAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Ainda incipiente, o Projeto de Lei nº 4.468/2020, de autoria da Senadora Daniella Ribeiro, permite a instauração de arbitragem especial tributária, com a finalidade de solucionar preventivamente controvérsias sobre matérias de fato no curso de fiscalização ou de quantificar crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado. A exposição de motivos da referida proposição legislativa nos dá maiores detalhes das medidas propostas:

O espaço da arbitragem, como medida de decisão de conflitos preventiva do lançamento tributário, é de expressivo alcance. (...) 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.

Formas alternativas para resolução de conflitos em matéria tributária podem ser desenvolvidas e aplicadas tanto de um modo preventivo, para aquelas situações antecedentes a contenciosos formalmente qualificados. O que importa é que, ao final, tenha-se um ato administrativo, unilateral, constitutivo de certeza jurídica para a Fazenda Pública e contribuintes. (...)

O êxito de Portugal com a arbitragem fiscal, que já soma mais de 4 mil processos julgados, é uma importante inspiração internacional para este Projeto. E, na Diretiva da União Europeia sobre resolução de litígios relativos a dupla tributação entre Estados-Membros (Diretiva UE 2017/1852, de 10.10.2017), surgiu a arbitragem como substitutiva da decisão administrativa. Logo, se o litígio não for decidido em 2 anos: o contribuinte pode solicitar a criação de uma Comissão Consultiva e ingressar em juízo para determinar a criação dessa Comissão. A Comissão Consultiva, composta por 3 membros independentes, designadas pelos Estados-Membros, tem o prazo de 6 meses para emitir um parecer sobre o caso, que deve ser seguido pelos Estados-Membros. (...)

Nesse contexto e como forma de introduzir a arbitragem especial tributária,² sem que haja questionamento de sua legitimidade por falta de previsão do instituto no CTN, o presente anteprojeto traz possibilidade de adoção da arbitragem especial na solução de controvérsias fiscais, não abrangendo crédito fiscal constituído e, portanto, sem conflitar com a legislação vigente.

Tendo em vista que arbitragem se apresenta como uma forma da solução dos conflitos e não de procedimentos prévios onde ainda sequer existe conflito (como ocorre durante o procedimento fiscalizatório que pode redundar no lançamento tributário), o referido projeto inova ao prever, logo em seu art. 1º, que a arbitragem especial tributária poderá ser instaurada no curso da fiscalização, mediante solicitação do contribuinte ou provocação da Administração Tributária, para prevenir conflitos mediante solução de controvérsias sobre matérias de fato, sendo vedada a sua instauração nos casos de crédito tributário que já tenha sido constituído mediante lançamento tributário ou auto de infração e imposição de multa.

O projeto também prevê que as consultas tributárias que envolvam questões fáticas e sua qualificação jurídica poderão ser solucionadas por arbitragem especial tributária. Do mesmo modo, dispõe que o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado não liquidado judicialmente poderá ser quantificado por meio de arbitragem especial tributária, sendo vedada a sua instauração no caso de decisão judicial não transitada em julgado ou versando sobre crédito não passível de restituição, ressarcimento ou compensação.

Segundo o seu texto, as controvérsias tributárias que podem ser objeto da arbitragem tributária são aquelas relativas a matérias fáticas, sendo vedadas a discussão sobre constitucionalidade de normas jurídicas ou sobre lei em tese, bem como a produção de decisão contrária aos precedentes judiciais previstos no art. 927 do Código de Processo Civil ou a julgamentos em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal.

Além disso, a arbitragem especial tributária será sempre mediante compromisso arbitral e exclusivamente de direito, sendo vedada a arbitragem por equidade, obedecerá as regras de direito brasileiro, será realizada no Brasil e em língua portuguesa e será necessariamente institucional, podendo o ato de regulamentação credenciar as instituições ou câmaras arbitrais competentes para processar as controvérsias tributárias.

Em relação às custas relativas ao uso da via arbitral, o texto prevê que as despesas relativas a honorários de peritos e árbitros poderão ser antecipadas pelo contribuinte quando da

instauração do procedimento arbitral e as despesas envolvendo a câmara de arbitragem devem ser assumidas integral e definitivamente pelo contribuinte. No entanto, cada parte deve arcar com os honorários de seus próprios advogados e eventuais assistentes técnicos ou outros profissionais indicados, independentemente do resultado final.

No que se refere ao tribunal arbitral, determina que a instituição que processar a arbitragem especial tributária deve estar situada no Brasil, regularmente constituída há pelo menos oito anos, em regular funcionamento como instituição ou câmara arbitral e ter reconhecidas idoneidade, competência e experiência na administração de procedimentos arbitrais.

A composição do tribunal arbitral, fator muito determinante para o sucesso do instrumento em Portugal, encontra-se disposta no art. 4º do aludido projeto de lei,⁸⁴ que estabelece que o tribunal arbitral será necessariamente formado por três árbitros, sendo um indicado pela Autoridade Tributária, um indicado pelo contribuinte e um eleito pelos outros dois, em comum acordo, que presidirá o tribunal arbitral. Caso não haja acordo entre os árbitros indicados pelas partes para a escolha do terceiro árbitro, a instituição ou câmara arbitral o indicará.

O projeto de lei também inova com a figura do árbitro desempataador, que não existe na arbitragem geral comercial, para a situação em que a decisão proferida pelo tribunal arbitral não for unânime, e desde que previsto pelas partes no compromisso arbitral, hipótese em que competirá ao presidente da instituição arbitral efetuar a designação respectiva. Veja-se o que dispõe o seu artigo 9º:

Art. 9º Na hipótese de decisão não unânime entre os três árbitros, será designado árbitro desempataador no prazo de 30 dias, se assim estiver previsto pelas partes no compromisso arbitral.

Parágrafo único. O árbitro desempataador analisará toda a documentação do processo e emitirá decisão adotando uma das posições anteriores, justificando-as, sendo vedada a reabertura da instrução processual para determinar a realização de novas provas e diligências.

⁸⁴ BRASIL. SENADO FEDERAL. Projeto de Lei do Senado Federal nº 4468, de 2020. Brasília, DF, 2020. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8886181&ts=1601920498113&disposition=inline>>. Acesso em: 03 nov 2020.

Em relação à quantificação mediante procedimento arbitral de crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado não liquidado judicialmente, tal hipótese ganha relevância na medida em que, atualmente, os créditos contra a Fazenda decorrentes de decisões judiciais são quantificadas pela própria Administração Tributária mediante procedimento administrativo específico, a partir do qual poderá o contribuinte utilizar o referido montante mediante compensação com os demais tributos administrados pela Fazenda. Nesse sentido, a referida norma prevê a possibilidade de quantificação em sede arbitral e, ainda, que a liquidação, mediante compensação ou restituição, também ocorra no âmbito do procedimento arbitral.

Vale destacar, por fim, que o aludido projeto e o Projeto de Lei nº 4.257, de 2019, não são excludentes entre si, uma vez que a proposição de 2019 cria a possibilidade de utilização da arbitragem durante o curso da execução fiscal ao passo que a proposição mais recente permite a utilização do instituto no curso do procedimento administrativo destinado à constituição do crédito tributário, além de possibilitar seu uso no curso de consultas tributárias ou com o fim de quantificar crédito contra a Fazenda reconhecido judicialmente.

CONCLUSÃO

No que se refere à proposta desse estudo, qual seja, o uso da arbitragem para a solução de controvérsias em matéria tributária, apesar dos enormes desafios de ordem dogmática apresentados, inerentes aos pilares do Direito Público, parece-nos que o uso do instituto da arbitragem pela Administração Pública desde há muito já encontra amparo no nosso ordenamento, tendo se assentado em definitivo com as recentes alterações legislativas sobre o tema.

O aparente conflito entre os princípios de Direito Público, que visam, em última análise, resguardar o interesse público primário, e os preceitos elementares que norteiam e sustentam o instituto da arbitragem, não se mostrou suficiente para refutar o uso dessa modalidade de solução de conflitos nas relações em que é parte a Administração Pública - quer naquelas estabelecidas mediante contratos em que predomina o regime jurídico de Direito Privado, quer naquelas estabelecidas pela lei, em que predomina o regime jurídico de Direito Público, como é o caso da relação jurídico-tributária.

Nesse sentido, a indisponibilidade do interesse público, facetada na seara fiscal como a indisponibilidade do próprio crédito tributário, não se vê comprometida pelo procedimento arbitral, na medida em que o instituto permite que se obtenha o meio mais adequado para a satisfação do interesse público primário, por meio de uma solução consensual e eficiente, que favorece a própria arrecadação estatal e, ao mesmo tempo, se mostra rigorosamente atenta aos requisitos de juridicidade.

Mesmo no que se refere à relação jurídico-tributária, manifestamente permeada pelas normas e princípios constitucionais, restou evidente o caráter patrimonial e, na medida em que for o interesse público, disponível de seu objeto - o próprio crédito tributário -, como já inclusive é previsto em diversas hipóteses no texto constitucional e no Código Tributário Nacional, a exemplo da remissão e da anistia. De toda forma, se mostra mais adequado sob o ponto de vista da segurança jurídica a edição de novos marcos legais que assegurem um ambiente sólido tanto para o Fisco quanto para os contribuintes.

A experiência portuguesa com o instituto nos mostrou que as ressalvas quanto ao uso da arbitragem tributária, apesar de fundadas em razoáveis argumentos que tangenciam temas como

a preocupação com os princípios constitucionais tributários e mesmo com o excesso de flexibilização do procedimento arbitral, não se mostram satisfatórias para demover o uso de um mecanismo de solução de conflitos que atenda com excelência a demanda do contencioso tributário em temas que exigem maior técnica e especialização da decisão.

Em suma, resta evidente que a adoção da arbitragem em matéria tributária se mostra possível e conveniente, em especial por permitir uma verdadeira efetivação dos direitos fundamentais constantes no texto constitucional, já que, por meio de uma nova relação entre Fisco e contribuintes que maximiza o princípio da eficiência, quebra os paradigmas dos atuais mecanismos de acesso à justiça.

REFERÊNCIAS

- ANJOS, Maria do Rosario; AZEVEDO, Patricia Anjos. Arbitragem Administrativa e Tributária: a solução adotada em Portugal. **Repositorio da Universidade do Porto**, 2018. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/11328/2377>>. Acesso em: 05 abr 2021.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- BRANDÃO, Luiz Mathias Rocha; FONSE, Melanie Claire. **Desafios contemporâneos para a prática da transação tributária**: da discricionariedade compartilhada e da cooperação do contribuinte. XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI. Brasília - DF: CONPEDI. 2016. p. 60-77.
- BRASIL. Lei nº 5.172, 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 01 nov 2020.
- _____. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, 06 março 1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCiVil_03/decreto/D70235cons.htm>. Acesso em: 02 nov 2020.
- _____. Lei nº 6.830, de 22 setembro de 1980, 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm>. Acesso em: 20 mar 2020.
- _____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, 05 outubro 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 30 out 2020.
- _____. Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19307.htm>. Acesso em: 02 nov 2020.
- _____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>. Acesso em: 02 nov 2020.
- _____. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>. Acesso em: 02 nov 2020.
- _____. Lei nº 13.129, de 26 de maio de 2015, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113129.htm>. Acesso em: 02 nov 2020.
- _____. Lei nº 13.140, de 26 de junho de 2015, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113140.htm>. Acesso em: 02 nov 2020.
- _____. Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019, 2019. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm>. Acesso em: 02 nov 2020.

_____. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, 2020. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm>. Acesso em: 02 nov 2020.

_____. MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Portaria ME nº 340, de 8 de outubro de 2020, 2020. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-340-de-8-de-outubro-de-2020-282070519>>. Acesso em: 02 nov 2020.

_____. SENADO FEDERAL. Projeto de Lei do Senado Federal nº 4257, de 2019, 2019. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8886181&ts=1601920498113&disposition=inline>>. Acesso em: 03 nov 2020.

_____. Projeto de Lei do Senado Federal nº 4468, de 2020, 2020. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8886181&ts=1601920498113&disposition=inline>>. Acesso em: 03 nov 2020.

_____. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. SENTENÇA ESTRANGEIRA CONTESTADA : SEC nº 894 - UY (2005/0203077-2). Relatora : Ministra Nancy Andri ghi. DJ: 09/10/2008. **JusBrasil**, 2008. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/885396/sentenca-estrangeira-contestada-sec-894-uy-2005-0203077-2/inteiro-teor-12766582>>. Acesso em: 02 mai 2021.

_____. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AGRAVO REGIMENTAL NA SENTENÇA ESTRANGEIRA : SE-AgR 5206 EP. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Dje: 30/04/2004. **JusBrasil**, 2004. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/775697/agregna-sentenca-estrangeira-se-agr-5206-ep>>. Acesso em: 02 mai 2021.

_____. RECURSO EXTRAORDINÁRIO : RE 574.706-PR. Relatora: Ministra Carmen Lucia. Dje: 02/10/2017. **Pesquisa de jurisprudência - STF**, 2017. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur374677/false>>. Acesso em: 23 abr. 2021.

CAHALI, Francisco José. **Curso de Arbitragem. Mediação. Conciliação. Tribunal Multiportas**. 7ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA. Estatísticas CAAD. **CAAD Notícias**, Março 2016. Disponível em: <https://issuu.com/caad.arbitragem/docs/newsletter_caad_n1_2016>. Acesso em: 05 abr 2021.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COMITÊ TEMÁTICO DE ARBITRAGEM DO CENTRO DE ESTUDOS DAS SOCIEDADES DE ADVOGADOS - CESA. **Anuário da Arbitragem no Brasil**, 2016. Disponível em: <<https://images.jota.info/wp-content/uploads/2020/09/anuario-de-arbitragem-no-brasil-2016-comite-tematico-de-arbitragem-cesa.pdf>>. Acesso em: 03 mai 2021.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Dados Gerenciais do CARF. **Dados Abertos**, Brasília, junho 2020. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/2020/dados-abertos-202008.pdf>>. Acesso em: 31 out 2020.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Justiça em Números 2020: ano-base 2019. **Justiça em Números**, Brasília, agosto 2020. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justiça-em-Números-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>>. Acesso em: 30 out 2020.

ESCOBAR, Marcelo Ricardo. **Arbitragem na Administração Pública como pressuposto da arbitrabilidade tributária**. São Paulo: Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2016.

_____. Arbitragem tributária no existente arcabouço legislativo brasileiro. In: PISCITELLI, T., et al. **Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 217-254.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil brasileiro: Contratos e atos unilaterais**. 6ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

INSPER. Contencioso tributário no Brasil, julho 2020. Disponível em: <https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso_tributario_Relatorio2019_092020_v2.pdf>. Acesso em: 04 abr 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva; GUIMARÃES, Vasco Branco. **Estudos em homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 111-131.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 31ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MASCITTO, Andrea. Requisitos institucionais para a arbitragem entre fisco e contribuintes no Brasil: necessidade de norma geral. In: PISCITELLI, Tathiane, et al. **Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 79-86.

MASCITTO, Andrea.; PISCITELLI, Tathiane. Desafios e Limites da Arbitragem Tributária no Direito Brasileiro. **Revista da Arbitragem Tributária**, Lisboa, Janeiro 2018. 6-11.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2019.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Arbitragem e transação tributárias**. Brasília. DF: Gazeta Jurídica, 2014.

_____. Conciliação Tributária na Justiça Federal Frente à Natureza Indisponível do Crédito Tributário. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, Lisboa, 2016. p.1253-1278.

_____. Questões tributárias arbitráveis. In: PISCITELLI, Tathiane, et al. **Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 163-172.

NOLASCO, Rita Dias; LIMA, Osvaldo Antônio de. Arbitragem tributária: a experiência portuguesa e os desafios para sua implementação no Brasil. In: PISCITELLI, Tathiane, et al. **Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 106-122.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. Arbitragem nos contratos da Administração Pública. **Revista Brasileira de Alternative Dispute Resolution**, Belo Horizonte, jan-jun 2019. p. 101-123.

PASINATTO, Ana Paulo. Arbitragem tributária: breve análise luso-brasileira. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, Lisboa, jun. 2017. p. 1041-1073.

PISCITELLI, Tathiane. Arbitragem no Direito Tributário: uma demanda do Estado Democrático de Direito. In: PISCITELLI, Tathiane, et al. **Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 123-134.

PORTUGAL. Decreto-Lei nº 10, de 20 de janeiro de 2011, 20 janeiro 2011. Disponível em: <<https://www.pwc.pt/pt/pwcinfisco/codigos/rjat.pdf>>. Acesso em: 28 mar 2021.

RODRIGUES, Horácio Wanderlei. Acesso à justiça no Estado Contemporâneo: concepção e principais entraves. In: SALES, Lília M. M.; LIMA, Martonio M. B. **Estudos em homenagem a José de Albuquerque Rocha**. Florianópolis: Conceito, 2008. p. 237-276.

TORRES, Heleno Taveira. Conciliação, Transação e Arbitragem em Matéria Tributária. In: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane. **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/15: contributos práticos para Ressignificar o Processo Administrativo e Judicial Tributário**. São Paulo: Almedina, 2017. p. 315-327.

TUCCI, José Rogério Cruz e. Novo CPC traz mudanças na arbitragem, conciliação e mediação. **Consultor Jurídico**, 08 dezembro 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-dez-08/paradoxo-corte-cpc-traz-mudancas-arbitragem-conciliacao-mediacao>>. Acesso em: 29 mar 2021.