

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

**INOVAÇÕES NO DIREITO PROCESSUAL CIVIL: UMA ANÁLISE SOBRE A
VIABILIDADE DA INSTITUIÇÃO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO
BRASIL**

AÍDA PARREIRAS LOPES

RIO DE JANEIRO

2022

AÍDA PARREIRAS LOPES

**INOVAÇÕES NO DIREITO PROCESSUAL CIVIL: UMA ANÁLISE SOBRE A
VIABILIDADE DA INSTITUIÇÃO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO
BRASIL**

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 orientação do Professor Dr. Luiz Cláudio Moreira Gomes.**

RIO DE JANEIRO

2022

FICHA CATALOGRÁFICA

CIP - Catalogação na Publicação

LL864i Lopes, Aida Parreiras
 Inovações no Direito Processual Civil: uma
 análise sobre a viabilidade da instituição da
 arbitragem tributária no Brasil / Aida Parreiras
 Lopes. -- Rio de Janeiro, 2022.
 78 f.

 Orientador: Luiz Cláudio Moreira Gomes.
 Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
 Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
 Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2022.

 1. Arbitragem. 2. Direito Tributário. 3. Projeto
 de lei nº 4.257/2019. 4. Projeto de lei nº
 4.468/2020. I. Gomes, Luiz Cláudio Moreira, orient.
 II. Título.

AÍDA PARREIRAS LOPES

**INOVAÇÕES NO DIREITO PROCESSUAL CIVIL: UMA ANÁLISE SOBRE A
VIABILIDADE DA INSTITUIÇÃO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO
BRASIL**

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 orientação do Professor Dr. Luiz Cláudio Moreira Gomes.**

Data da Aprovação: ___ / ___ / _____

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Luiz Cláudio Moreira Gomes - Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

RIO DE JANEIRO

2022

Você tem que agir como se fosse possível transformar radicalmente o mundo.

E você tem que fazer isso o tempo todo.

Angela Davis

AGRADECIMENTOS

Se em algum momento o processo de estudo e pesquisa pareceu-me um ato primordialmente solitário, hoje tenho este sentimento transformado em mim. Em verdade, muitas foram as mãos responsáveis pela conclusão deste trabalho.

À minha família, agradeço por toda luta, pelo amor e apoio incondicionais. Ao meu avô Mário, agradeço por ter me recebido de braços abertos neste mundo e dedico à sua memória a vitória de mais uma etapa que gostaria de poder celebrar ao seu lado. À minha mãe Marcia, agradeço por tudo que me ensinou, por ser a minha maior inspiração como advogada e por ter me apresentado ao mundo do Direito através de suas audiências. Agradeço à minha avó Cléo por ter estado sempre ao meu lado, garantindo que eu tivesse todo o suporte para enfrentar as adversidades e nunca me sentisse sozinha. À minha tia Cléo, agradeço por ter incansavelmente buscado me entender e me guiar pelo melhor caminho.

Agradeço a todos os meus professores. Ao professor Celmo Almeida, agradeço pela sensibilidade de me resgatar em um momento de muitas dúvidas e incertezas, tendo não só oferecido suporte e preparo para minha aprovação na Universidade Federal do Rio de Janeiro, como iluminado meu caminho em direção ao Direito.

Agradeço a todos os meus amigos por terem tornado tudo mais leve e pela absoluta fé que depositam em mim. Em especial, à Ana Paula Henriques e Eduardo Mello, agradeço pelo companheirismo e parceria que vivenciamos dentro e fora do prédio da Moncorvo Filho, nº 08. A amizade de vocês é, sem dúvida, uma das grandes conquistas que levo da FND. Ao meu amigo Brenno Penedo, agradeço pela troca diária e acolhimento contínuo, com os quais pude contar fielmente ao longo destes cinco anos.

Agradeço ao meu orientador, Professor Doutor Luiz Claudio Moreira Gomes, pelo suporte, pelas correções e por toda a atenção tão cordialmente dispensada na presente produção acadêmica, principalmente diante do exíguo prazo que dispusemos.

Agradeço ao advogado Henrique Corredor, por ter me aberto a primeira porta do Direito Tributário, o que representou um verdadeiro divisor de águas em minha vida.

Por fim, agradeço especialmente ao advogado Guilherme Barbosa da Rocha, pela preocupação ímpar com a minha formação. Declaro aqui minha eterna gratidão pela sua confiança e dedicação permanentes, pelo compartilhamento de seu conhecimento e tempo, pelas correções, incentivos e orientações, que contribuíram de maneira única para a elaboração deste trabalho.

RESUMO

A presente pesquisa tem por objetivo a análise da viabilidade da instituição da arbitragem tributária no ordenamento jurídico brasileiro. Seu escopo consiste na análise *(i)* do procedimento arbitral tal qual estabelecido pela Lei de Arbitragem e pelo Código de Processo Civil, *(ii)* das peculiaridades da aplicação do instituto na seara tributária, debatendo-se sobre as especificidades da relação jurídico-tributária estabelecida entre fisco e contribuinte e *(iii)* das propostas legislativas referentes ao Projeto de Lei nº 4.257/2019, ao Projeto de Lei nº 4.468/2020, sob à luz das diretrizes estabelecidas pela Constituição Federal, pelo Código Tributário Nacional, pela Lei de Arbitragem, pelo Código de Processo Civil e pela Lei de Execução Fiscal.

Palavras-chave: Arbitragem tributária; métodos alternativos de solução de conflitos; projeto de lei nº 4.257/2019; projeto de lei nº 4.468/2020.

ABSTRACT

The present research aims to analyze the viability of the institution of tax arbitration in the Brazilian legal system. Its scope consists of analyzing *(i)* the arbitration procedure as established by the Arbitration Law and the Civil Procedure Code, *(ii)* the peculiarities of the application of the institute in the tax area, debating on the specifics of the legal-tax relationship established between the tax authorities and the taxpayer and *(iii)* the legislative proposals referring to the Bill No. 4.257/2019, to the Bill No. 4.468/2020, in the light of the guidelines established by the Federal Constitution, by the National Tax Code, by the Arbitration Law, the Civil Procedure Code and the Tax Enforcement Law.

Keywords: Tax arbitration; Alternative Dispute Resolution; Bill No. 4.257/2019; Bill No. 4.468/2020.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	CAPÍTULO I – A ARBITRAGEM NO BRASIL	13
2.1	PRINCIPAIS ASPECTOS DO PROCEDIMENTO ARBITRAL	13
2.1.1	O objeto, a executoriedade e a vinculação às partes da arbitragem	13
2.1.2	Convenção de arbitragem	17
2.1.3	Arbitragem institucional ou <i>ad hoc</i>	19
2.1.4	Arbitragem por equidade ou de direito	21
2.1.5	O sigilo na arbitragem.....	21
2.1.6	O tribunal arbitral.....	26
2.1.7	A sentença arbitral	29
3	CAPÍTULO II – AS PARTICULARIDADES NA INSTITUIÇÃO DE UMA ARBITRAGEM ESPECIAL TRIBUTÁRIA	33
3.1	A ARBITRAGEM EM CONFLITOS ENVOLVENDO A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	33
3.2	A (IN)DISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	35
3.3	O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE - NECESSIDADE DE LEI AUTORIZADORA	41
3.4	CARACTERÍSTICAS INTERESSANTES QUE A ARBITRAGEM PODE OFERECER EM CONTRAPONTO AO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO.....	44
4	CAPÍTULO III – UMA ANÁLISE COMPARATIVA DOS PROJETOS DE LEI Nº 4.257/2019 E Nº 4.468/2020	48
4.1	CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTAIS DO PL Nº 4.257/2019	48
4.2	CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTAIS DO PL Nº 4.468/2020	51
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	54
6	REFÊRENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	58
	ANEXO A	62
	ANEXO B	72

1 INTRODUÇÃO

O tema objeto de investigação – qual seja, a arbitragem como método alternativo de resolução de conflitos – será abordado sob a perspectiva da instituição de um procedimento para solução de disputas na seara tributária. O escopo da pesquisa consiste na análise do procedimento arbitral na legislação brasileira em consonância com as peculiaridades da relação jurídica estabelecida entre o Fisco e os contribuintes. As propostas legislativas referentes ao Projeto de Lei nº 4.257/2019, ao Projeto de Lei nº 4.468/2020, que preveem a instituição de diferentes modelos de arbitragem tributária serão analisadas sob à luz das diretrizes já estabelecidas pela Constituição Federal de 1988, pelo Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), pela Lei de Arbitragem (Lei nº 9.307/96), pelo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015) e pela Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/1980).

A abordagem do tema possui sua relevância diretamente relacionada ao elevado custo operacional de conformidade incorrido pelo contribuinte para o cumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias e ao cenário de grande insegurança jurídica atualmente existente no Brasil. A extrema complexidade do sistema tributário, bem como a ansiedade e insegurança que a sujeição à fiscalização tributária acarreta têm como consequência a excessiva judicialização dos conflitos tributários e a criação de empecilhos na atração de investimento estrangeiro e no desenvolvimento do mercado nacional (PAULSEN, 2020).

É inegável que o judiciário se encontra sobrecarregado por demandas tributárias. De acordo com o Relatório Justiça em Números 2021, elaborado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), as execuções fiscais têm sido historicamente apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário.

Os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 36% do total de casos pendentes e 68% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 87%. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2020, apenas 13 foram baixados. Desconsiderando esses processos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário cairia em 6,1 pontos percentuais, passando de 73% para 66,9% em 2020.

Os dados analisados pelo referido órgão indicam que o tempo médio de tramitação do processo de execução fiscal até a sua baixa definitiva no Poder Judiciário é de oito anos

e um mês. De acordo com os gráficos apresentados, a tendência observada nos últimos cinco anos não é de diminuição do tempo total de solução da lide, mas de estabilização nestes parâmetros altíssimos - quase de uma década.

De certo, o Fisco volta a sua preocupação para recuperação mais célere e menos dispendiosa dos créditos tributários, adiante da crise financeira e de arrecadação vivida pela máquina pública. No outro polo, estão os contribuintes que anseiam por mais segurança jurídica em sua relação com o Fisco, e, é claro, pela celeridade na resolução de suas frequentes demandas originadas pela já mencionada complexidade do sistema tributário pátrio.

A arbitragem tributária pode ter o condão de desafogar - ao menos em parte - o judiciário com o julgamento especializado de demandas de grande complexidade e altos valores envolvidos. A opção por uma via de solução de controvérsias alternativa ao processo administrativo fiscal e ao processo judicial, embora também heterônoma, pode trazer muitos benefícios à relação jurídica entre Fisco e contribuinte, estabelecendo um novo canal de diálogo e possibilitando o proferimento de decisões de forma mais célere e eficaz por um julgador altamente especializado e imparcial.

Contudo, é primordial analisar-se sua viabilidade diante do princípio da legalidade tributária estrita e da indisponibilidade do crédito público.

O modelo de estudo desenvolvido nesta monografia é exploratório do tipo levantamento documental (RAMPAZZO, 2015) e se desenvolverá a partir da análise de textos legislativos, doutrinários, e, por último, das mídias de reportagens e notícias veiculadas através de websites brasileiros e internacionais.

A metodologia está baseada em um estudo em três etapas: (i) em primeiro lugar, a análise do panorama geral da arbitragem no Brasil, focando-se nos principais pontos legislativos que regem o procedimento arbitral e as possíveis necessárias adaptações das figuras que regem o instituto arbitragem comercial à arbitragem tributária, (ii) em segundo plano, uma análise pormenorizada das particularidades exigidas pelo Direito Público e, especificamente, pelo Direito Tributário, observando-se as premissas constitucionais a

serem perseguidas quanto às controvérsias que envolvem o crédito tributário, (iii) e, por fim, uma análise das propostas e lacunas existentes nos projetos de lei nº 4.257/2019 e nº 4.468/2020, atualmente em tramitação na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania e na Comissão de Assuntos Econômicos, respectivamente.

O objetivo da pesquisa é identificar, de acordo com a doutrina e com a legislação, a adequação sistêmica e possíveis lacunas existentes nos referidos projetos de lei que tratam da instituição da arbitragem em matéria tributária no Brasil.

De se ressaltar que o estudo comparado da arbitragem tributária instituída em outros países, como Portugal, ou a positivação em legislação estrangeira de meios alternativos de solução de conflitos na seara tributária não fazem parte do escopo da presente pesquisa, a qual busca centrar-se nos desafios impostos pela estrutura do sistema tributário nacional.

A partir disso, pretende-se investigar quais os principais desafios para a instituição da arbitragem tributária no Brasil, quais seriam as eventuais incompatibilidades do instituto em relação à lide envolvendo a Administração Pública e a discussão sobre créditos tributários e, por derradeiro, quais os possíveis impactos da sua instituição para o Poder Judiciário e para a sociedade civil brasileira como um todo.

A justificativa da pertinência temática encontra-se justamente na necessidade de fomento das discussões que envolvam os processos legislativos, observados a partir tanto da perspectiva processual civil quanto tributária, na esperança de contribuição ao debate público na construção de normas e de um ordenamento jurídico mais sólido e coerente.

2 CAPÍTULO I – A ARBITRAGEM NO BRASIL

2.1 PRINCIPAIS ASPECTOS DO PROCEDIMENTO ARBITRAL

É inegável que durante os últimos anos os métodos alternativos de resolução de conflitos vêm apresentando um avanço significativo na legislação brasileira. A ideia de jurisdição vem superando os conceitos clássicos pautados unicamente nas instituições públicas, muito em razão do aumento da judicialização e da morosidade do Poder Judiciário. Este contexto acaba por desencadear uma onda renovatória de soluções práticas para os problemas que envolvem o amplo acesso à justiça, o que culmina num momento de afirmação do Tribunal Multiportas no ordenamento jurídico brasileiro (MACHADO; SANTOS; CATARINO, 2018).

Em primeiro plano, antes que se discuta a viabilidade da instituição da arbitragem especial tributária no Brasil, é imprescindível pontuar os conceitos e as premissas balizadoras que norteiam este método alternativo de resolução de conflitos. A contextualização se faz indispensável para posterior comparação, adaptação e verificação de (in)compatibilidades do instituto com os princípios basilares da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional, da Lei de Execução Fiscal e do Código de Processo Civil.

2.1.1 O objeto, a executoriedade e a vinculação às partes da arbitragem

Quando se discute um novo procedimento de resolução de controvérsias, alternativo ao poder judiciário, é necessário delimitar que tipo de questões podem - ou não - ser decididas através dele, as formas de executoriedade e a de vinculação das decisões ali proferidas aos entes públicos e partes envolvidas.

A partir do próprio conceito de arbitragem pode-se extrair o que, *a priori*, constituiria-se seu objeto. Para que se possa aplicar o procedimento arbitral como método alternativo de resolução de conflitos, o objeto da controvérsia deve consubstanciar-se em um direito patrimonial e disponível. De acordo com Carmona (2009, p. 38), “não basta a capacidade para submeter aos árbitros um litígio: é necessário ainda que a desavença diga respeito a direito patrimonial disponível”.

Nas palavras de Scavone Junior (2014, n.p):

A arbitragem pode ser definida, assim, como o meio privado e alternativo de solução de conflitos decorrentes de direitos patrimoniais e disponíveis por meio do árbitro, normalmente um especialista na matéria controvertida, que apresentará uma sentença arbitral que constitui título executivo judicial.

Os direitos de cunho patrimonial são aqueles que possuem expressão econômica e podem ser avaliados pecuniariamente. Em outras palavras, são aqueles que recaem sobre um bem jurídico passível de ser analisado monetariamente. Eles se contrapõem aos direitos da personalidade como a vida, a honra e a liberdade, que não podem ser renunciados ou transmitidos por estarem intimamente ligados ao princípio da dignidade da pessoa humana. Neste sentido dispõe Gagliano (2018, n.p):

Conceituam-se os direitos da personalidade como aqueles que têm por objeto os atributos físicos, psíquicos e morais da pessoa em si e em suas projeções sociais.

A ideia a nortear a disciplina dos direitos da personalidade é a de uma esfera extrapatrimonial do indivíduo, em que o sujeito tem reconhecidamente tutelada pela ordem jurídica uma série indeterminada de valores não redutíveis pecuniariamente, como a vida, a integridade física, a intimidade, a honra, entre outros.

O caráter disponível relaciona-se justamente à possibilidade de alienação ou transação acerca deste direito. É indubitável a indisponibilidade dos direitos da personalidade, não estando, portanto, afetos à arbitragem. Contudo, é importante pontuar que existem direitos patrimoniais indisponíveis, como é o caso da pessoa que possui herdeiros necessários e não pode dispor da totalidade de seus bens. Tais direitos também não poderão ser submetidos ao instituto da arbitragem.

Atualmente, não há autorização legal para que a arbitragem solucione questões fora do âmbito comercial, como questões de Estado - ou propriamente questões tributárias. De acordo com Scavone Junior (2014, n.p):

Em resumo, questões que não envolverem direito que admita transação (patrimoniais disponíveis) não são passíveis de arbitragem e, entre esses direitos, podemos mencionar questões penais, referentes ao estado das pessoas, tributárias e pessoais concernentes ao direito de família, como, por exemplo, filiação e poder familiar.

No que concerne à executoriedade da decisão arbitral, Scavone (2014) esclarece que, assim como as judiciais, as sentenças arbitrais podem ser definitivas, reconhecendo o direito de uma das partes de forma condenatória, constitutiva ou declaratória. De acordo com Humberto Theodoro Júnior (apud SCAVONE, 2014, n.p):

Tanto as que se dizem executivas como as mandamentais realizam a essência das condenatórias, isto é, declaram a situação jurídica dos litigantes e ordenam uma prestação de uma parte em favor da outra. A forma de realizar processualmente essa prestação, isto é, de executá-la, é que diverge. A diferença reside, pois, na execução e respectivo procedimento. Sendo assim, não há razão para atribuir uma natureza diferente a tais sentenças.

A partir disso, um grande questionamento permeia a criação de um regime de arbitragem tributária. Basicamente, em relação à necessária vinculação das partes, ele diz respeito à possibilidade, ou não, de revisão judicial das decisões arbitrais que envolvam a Fazenda Pública.

De acordo com Piscitelli, Mascitto e Fernandes (2021), o controle judicial da decisão arbitral deveria configurar hipótese excepcional, a fim de garantir maior grau de efetividade e eficácia da decisão arbitral como meio de resolução do conflito, caso contrário, o procedimento resumiria-se apenas a mais uma instância de discussão. A autora ressalta que ambos os PLs adotaram esta linha ao permitir o controle judicial apenas em duas hipóteses: (i) no caso de inobservância do sistema de precedentes vinculantes estabelecidos pelo CPC (artigo 927), uma vez ser necessário a arbitragem manter-se alinhada com uma jurisprudência estável, íntegra e coerente e (ii) no caso de nulidade da decisão arbitral, nos moldes do artigo 32 da Lei de Arbitragem, em virtude de vícios no processo arbitral em si.

Para a pesquisadora:

Esse aspecto é de fundamental importância para definir a autonomia do instituto e traçar, com precisão, os limites dentro dos quais (e apenas dentro deles) o Judiciário poderá interferir na decisão do tribunal arbitral, sob a legítima pretensão de manter a coerência do ordenamento jurídico pátrio e preservar a competência do Supremo de declarar a inconstitucionalidade de normas no controle concentrado ou abstrato, em especial na esfera tributária (PISCITELLI; MASCITTO; FERNANDES, 2021, p. 758)

Além do mais, é interessante ressaltar que esta questão não é nova na legislação brasileira. Em primeiro plano, porque a edição da Lei nº 13.129/15, que alterou a Lei nº

9.307/96, permitiu expressamente a utilização da arbitragem pela Administração Pública, como meio alternativo para a solução de suas discussões contratuais.

Tal questão já foi até mesmo apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do Conflito de Competência nº 139.519/RJ. O egrégio Tribunal decidiu que há convivência harmônica do direito patrimonial disponível da Administração Pública com o princípio do interesse público. Para os Ministros julgadores, a Administração Pública ao recorrer ao procedimento arbitral para solucionar controvérsias que possuam como objeto direitos disponíveis, atende também ao interesse público, desde que preservada a boa-fé dos atos praticados pela Administração, em homenagem ao princípio da segurança jurídica.

Vale lembrar que a impossibilidade de revisão judicial e a definitividade das decisões não é novidade no ordenamento jurídico pátrio, inclusive em matéria tributária. No âmbito dos processos administrativos fiscais, o Decreto nº 70.235/1972 estabelece em seu artigo 45 que “No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio”.

A decisão definitiva perfaz a coisa julgada administrativa. Para Vieira (2008, p. 17):

Assim, ainda que as decisões administrativas não tenham força de coisa julgada material, dada a possibilidade de revisão judicial pelo contribuinte, seus efeitos devem ser equiparados à coisa julgada formal, uma vez que são vinculantes e imutáveis para a chamada Administração Ativa, a qual seria privada de ingressar junto ao Poder Judiciário em caso de decisão desfavorável proferida por órgãos da chamada Administração Judicante, tendo em vista que ambas compõem a Administração Pública Direta.

Portanto, é possível concluir que, de uma forma semelhante, a Fazenda Pública já está sujeita a decisões definitivas proferidas fora do âmbito do Judiciário. Na hipótese de aceitação pelo Fisco a sujeitar-se à arbitragem tributária, não haveria motivo para sua não vinculação. O patamar de instância única, através de decisões arbitrais definitivas, garantiria maior eficácia, segurança jurídica e celeridade à lide tributária. Até porque, diferentemente do contencioso administrativo, na arbitragem as partes podem contar com a figura de um julgador imparcial.

2.1.2 Convenção de arbitragem

O procedimento arbitral é essencialmente regido pelo princípio da autonomia da vontade. Em outros termos, nenhum procedimento alternativo de solução de controvérsias pode ser instituído de maneira imposta. Logo, a arbitragem só poderá ser adotada em razão da vontade das partes e essa manifestação de vontade se dará a partir da convenção de arbitragem.

Conforme disciplina o artigo 3º da Lei nº 9.307/1996 (Lei de Arbitragem), a convenção de arbitragem é o gênero do que se extraem duas espécies: (i) a cláusula arbitral - ou cláusula compromissória - e (ii) o compromisso arbitral. A partir delas, as partes interessadas podem submeter a solução de seus litígios ao juízo arbitral.

A cláusula arbitral define que a arbitragem será o meio adotado para resolução de um conflito antes mesmo dele ocorrer. De acordo com Faricelli (2013), a sua origem é necessariamente contratual, pois as partes ao celebrarem um negócio, pactuam a instituição do procedimento em caso de uma futura controvérsia que o possa envolver. Nas palavras da autora:

A origem da cláusula compromissória é necessariamente contratual, na medida em que as partes ao contratarem pactuarão que *eventual e incerta* controvérsia será decidida por arbitragem. Ora, a relação jurídico-tributária *não é contratual*, decorrente de manifestação da autonomia da vontade entre as partes e, desse modo, não seria viável que a opção pela arbitragem viesse pactuada contratualmente.

Outrossim, não parece ser razoável que haja uma “carta em branco” determinando que todo e qualquer conflito entre fisco e contribuinte, havido com relação à apuração e pagamento de determinado tributo, deva ser solucionado por arbitragem, na medida em que nem sempre a natureza da controvérsia assim admitirá (FARICELLI, 2013, p. 115).

Existem dois tipos de cláusula arbitral: as chamadas cláusula arbitral cheia e cláusula arbitral vazia. No primeiro caso - cláusula cheia -, demandam-se requisitos mínimos para que seja instituído o procedimento arbitral, enquanto o segundo - cláusula vazia - não apresenta qualquer regra mínima ou requisito para instauração da arbitragem. Neste caso, apenas obrigam-se as partes, de maneira genérica, a submeter eventuais controvérsias ao juízo arbitral.

O compromisso arbitral, por outro lado, ocorre quando as partes optam solucionar pela via arbitral um conflito já existente entre elas. Elas podem convencionar pela arbitragem estando o conflito já judicializado ou extrajudicialmente, quando firmado o conflito, mas não há propositura de ação.

Nos moldes do artigo 9º, parágrafos primeiro e segundo, da Lei nº 9.307/1996, o compromisso arbitral judicial será celebrado por termo nos próprios autos do processo, enquanto o compromisso extrajudicial por escrito particular, assinado por duas testemunhas, ou por instrumento público.

Portanto, o compromisso arbitral permite a solução de outros tipos de controvérsias, para além das contratuais, sendo esta a espécie que melhor se amolda à proposta de uma arbitragem tributária.

Analisando-se exclusivamente o aspecto formal, o *compromisso arbitral judicial* poderia ser levado a termo nos autos da execução fiscal ou da ação proposta pelo contribuinte e o *compromisso arbitral extrajudicial* celebrado através de instrumento público, mediante respectiva lei autorizadora e instituições responsáveis, por exemplo, para os casos em que já houvesse a inscrição de dívida ativa, mas fosse fornecido um prazo, facultando ao contribuinte a aderir ou não ao procedimento arbitral na defesa de determinada cobrança - tal alternativa poderia evitar a judicialização e a distribuição de uma nova execução fiscal e ao mesmo tempo traria celeridade ao contribuinte na resolução de sua eventual pendência, privilegiando-se aqueles que buscam adimplir suas obrigações com o Fisco.

Segundo Piscitelli, Mascitto e Fernandes (2021, p. 759):

A utilização do primeiro instrumento [cláusula arbitral] está desde logo descartada no Direito Tributário, já que envolve situações em que a arbitragem é prevista contratualmente. Trata-se, como se lê no caput do art. 4º da Lei de Arbitragem, de “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”. Ora, sendo o princípio da legalidade a base fundamental de cobrança de tributos, não há sentido em cogitar da possibilidade de relação contratual entre Fisco e contribuinte e, conseqüentemente, de cláusula compromissória.

De outro lado, não haveria óbice para a incorporação, ao Direito Tributário, do compromisso arbitral: ele é representativo de um ato, judicial ou extrajudicial, que

revela a disposição das partes envolvidas para solucionar o conflito pela via arbitral (art. 9º da Lei de Arbitragem). Tal compromisso pode servir, nesse sentido, como marco instituidor da arbitragem tributária.

Além do fato da cláusula compromissória ser proveniente de uma relação contratual e que a relação jurídico-tributária estabelecida entre Fisco e contribuinte não se encaixa nessa premissa, é importante frisar que em razão do princípio constitucional tributário da legalidade não seria razoável a aplicação de uma cláusula que dispusesse de maneira ampla que qualquer eventual conflito em relação a um tributo devesse ser solucionado por meio arbitral.

Em sua dissertação, Faricelli (2013, p. 115) afirma também que:

Em se tratando de arbitragem tributária, entende-se que é necessário firmar compromisso arbitral, com fundamento legal, de forma que a abrangência da arbitragem e suas regras procedimentais estejam delineadas e pactuadas.

Outrossim, por força da estrita legalidade tributária, não seria razoável que a instituição da arbitragem fosse pactuada sem formalidades e prescrição escrita, sob pena de violação ao sistema constitucional tributário em vigor.

Por último, imprescindível pontuar que para que a arbitragem tributária possa ser amplamente admitida, deve ser estipulado em lei de maneira detalhada e explícita todas as formas e possibilidades que as partes terão de acesso ao juízo arbitral, uma vez que não se pode presumir a relação tributária como um acordo de vontade entre as partes (MURTA; VIANA, 2020).

2.1.3 Arbitragem institucional ou *ad hoc*

Através da convenção de arbitragem, as partes podem também transacionar se para levar a efeito a arbitragem escolherão uma instituição arbitral ou um árbitro independente.

A arbitragem institucional é aquela que será administrada por uma instituição especializada, com suas próprias regras procedimentais, sempre em consonância com a Lei de Arbitragem. A arbitragem institucional já tem de forma definida, de acordo com cada Câmara, “os prazos, forma da prática dos atos, maneira de escolha dos árbitros, custos para

a realização da arbitragem, forma de produção de provas, entre outras regras indispensáveis ao procedimento” (SCAVONE, 2014, p. 53).

Em contrapartida, a arbitragem *ad hoc*, ou arbitragem avulsa, se realiza com a simples contratação de um árbitro, sem a participação de uma instituição arbitral especializada, dispondo as próprias partes sobre o procedimento que desejam adotar. Tal escolha certamente reduz os custos da arbitragem, mas aumenta o risco de nulidade do procedimento, acarretando numa maior insegurança jurídica e discussões a respeito das regras procedimentais acordadas.

Por tal motivo, viabilizar a instituição de uma arbitragem tributária passa necessariamente pela determinação da *arbitragem institucional*. Como a controvérsia tributária compromete o interesse público, deve-se buscar evitar situações que potencialmente promovam qualquer tipo de insegurança jurídica ou dêem margem a um tratamento anti-isonômico entre os contribuintes.

Conforme aduz Faricelli (2013, p. 120), a arbitragem *ad hoc* permite tamanha informalidade que se torna incompatível com a legalidade tributária. Sem falar que ela também possibilitaria desvios por parte dos árbitros, em prejuízo do interesse público e da coletividade.

É fato que a controvérsia tributária deve ser julgada no menor tempo e custo possíveis, contudo, não se pode admitir que as partes acordem sobre procedimentos distintos e que os árbitros escolham qual adotar no caso de alguma questão restar silente no compromisso arbitral.

Em virtude das características especiais do crédito tributário, é preciso que a arbitragem tributária seja revestida de formalidade e parâmetros de aplicação bem definidos, fundamentados na lei, o que só poderia ocorrer através de uma arbitragem institucional.

Contudo, a autora ressalta que no Brasil já existem órgãos paritários administrativos, em que há uma representação equitativa do Fisco e dos contribuintes. Tal modelo não é o que se propõe através da arbitragem tributária, inclusive em virtude do princípio da

imparcialidade do árbitro, devendo o mesmo encontrar-se equidistante de ambas as partes. Para a autora, é preciso formular a composição arbitral de forma distinta, a não se constituir novo tribunal administrativo (FARICELLI, 2013).

2.1.4 Arbitragem por equidade ou de direito

Ao estabelecer o compromisso arbitral, as partes devem convencionar se optarão por uma arbitragem por equidade ou de direito. No caso da arbitragem por equidade, ao invés do procedimento ser regido pelas normas de direito, positivadas na legislação nacional e internacional, o árbitro fica autorizado a mitigá-las ou até mesmo afastá-las, adotando critérios diversos que entender mais pertinente à solução da controvérsia. Tal opção pode ocorrer quando “o caso concreto não se enquadra nos regimentos da norma abstrata, ou porque aplicar a lei ao caso concreto será fator de ‘injusto desequilíbrio entre as partes’” (OLIVEIRA; GUERRA, 2019, p. 64).

Caso as partes restem silentes quanto ao método que desejam adotar, evidentemente será aplicada a arbitragem de direito, em virtude de sua maior segurança jurídica e previsibilidade da decisão.

De acordo com Oliveira e Guerra (2019, p. 64):

O Código Tributário Nacional não permite que a equidade seja utilizada para dispensar pagamento de tributo devido, nos termos do §2º do Art. 108. Assim, na arbitragem tributária, o árbitro não poderá criar norma de exceção caso venha a considerar que a norma jurídica tributária seja injusta ou rigorosa ao caso concreto. Por outro lado, a vedação da arbitragem por equidade “não impede a aplicação, ao caso concreto, da norma jurídica extraída do Art. 112 do CTN, que permite a aplicação do princípio *in dubio pro reo* no que se refere à matéria de direito tributário sancionatório.

Em razão do exposto pelos pesquisadores, do princípio da legalidade tributária e do envolvimento da administração pública, é cediço que apenas a arbitragem de direito poderá ser aplicada quando da instituição de um meio heterônomo para resolução de conflitos tributários. Dessa forma, a decisão será fundamentada e haverá todo um conjunto de normas que resguardam o interesse das partes.

2.1.5 O sigilo na arbitragem

De acordo com as regras de processo civil, excetuando-se as hipóteses legais que decretam segredo de justiça, os atos processuais são públicos (CPC, art. 189).

Art. 189. Os atos processuais são públicos, todavia tramitam em segredo de justiça os processos:

I - em que o exija o interesse público ou social;

II - que versem sobre casamento, separação de corpos, divórcio, separação, união estável, filiação, alimentos e guarda de crianças e adolescentes;

III - em que constem dados protegidos pelo direito constitucional à intimidade;

IV - que versem sobre arbitragem, inclusive sobre cumprimento de carta arbitral, desde que a confidencialidade estipulada na arbitragem seja comprovada perante o juízo.

Destaque-se o inciso IV do artigo supracitado, uma inovação trazida no pelo novo Código Civil de 2015, o qual expressamente estipula que quando comprovada a escolha pela confidencialidade, o procedimento arbitral tramitará em segredo de justiça.

Tal dispositivo tem fundamento no fato de que a arbitragem geralmente é sigilosa. A confidencialidade é uma das grandes vantagens do procedimento arbitral para as empresas que querem discutir determinada controvérsia, sem expor publicamente assuntos que envolvam o seu *know how* em relação a segredos e estratégia de negócios.

As próprias Câmaras Arbitrais usualmente regulamentam o sigilo, sendo ele a regra para qual existirão exceções delimitadas. O trabalho realizado por Martins (2021) traz exemplos de Resoluções Administrativas do Centro de Arbitragem e Mediação da Câmara de Comércio Brasil-Canadá (CAM-CCBC) e da Câmara de Arbitragem Empresarial Brasil (CAMARB) que delimitam estes parâmetros.

A CAMARB estabelece que o procedimento arbitral é, em regra, sigiloso, devendo as partes *expressamente* pactuarem em contrário. O sigilo cederá também, evidentemente, nas hipóteses previstas em lei ou por necessidade de proteção de direito de alguma das partes.

Confira-se:

ARTIGO 14 - SIGILO

14.1 O procedimento arbitral é sigiloso, ressalvadas as hipóteses previstas em lei ou por acordo expresso das partes ou diante da necessidade de proteção de direito de parte envolvida na arbitragem.

A CAM-CCBC privilegia o interesse público e o princípio da publicidade nos procedimentos que envolvam a administração pública direta. Contudo, a efetividade da publicidade ainda é mitigada, pois o dispositivo faculta às partes que disponham sobre quais informações e documentos desejam divulgar, considerando a proteção de segredos comerciais, documentos confidenciais no geral e matérias protegidas por propriedade intelectual.

Artigo 1º – Nos procedimentos arbitrais em que são partes entes da administração pública direta, com o intuito de atender ao princípio da publicidade previsto no art. 2º, § 3º, da Lei nº 9.307/96, as partes, no Termo de Arbitragem, disporão sobre quais informações e documentos poderão ser divulgados e a forma a ser adotada para torná-los acessíveis a terceiros.

Parágrafo Único – Tal disposição deverá considerar os aspectos administrativos do CAM-CCBC e respeitar o sigilo protegido por lei, segredos comerciais, documentos de terceiros, contratos privados com cláusula de confidencialidade e matérias protegidas por direitos de propriedade intelectual.

O normativo citado pela Resolução Administrativa acima foi editado em 2015, modificando a Lei de Arbitragem para determinar que:

Art. 2º A arbitragem poderá ser de direito ou de equidade, a critério das partes.

(...)

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

Para o caso da arbitragem tributária é imprescindível pontuar a inaplicabilidade do sigilo, ressalvadas, é claro, as hipóteses previstas em lei. O princípio constitucional da publicidade, positivado no artigo 37 da Constituição Federal, é imperativo à administração pública direta - ou, em outras palavras, aos entes federativos competentes para a instituição de tributos.

Entretanto, por outro lado, também é necessário considerar o sigilo fiscal. A questão não se encontra de maneira expressa na Constituição Federal, mas está amparada pelo artigo 5º, X, da Carta Magna, que garante a inviolabilidade do direito à vida privada e à intimidade das pessoas. Além disso, dispõe o artigo 198 do CTN:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

De acordo com a própria Receita Federal do Brasil:

O sigilo fiscal, portanto, em que pese não estar expresso na Constituição Federal, fundamenta-se e surge como desdobramento dos direitos constitucionais à inviolabilidade da intimidade e da vida privada, tanto das pessoas físicas quanto das pessoas jurídicas, impedindo a Administração Tributária de divulgar informações fiscais de contribuintes e terceiros¹.

É preciso sopesar os princípios da publicidade, isonomia e sigilo na arbitragem tributária, pois é necessário atender ao interesse público e à uniformização das decisões, sem, contudo, expor dados sensíveis do contribuinte, especialmente após a vigência da Lei nº 13.709/2018 (Lei Geral de Proteção de Dados)².

A arbitragem tributária necessita ser pública e acessível, não só em atendimento ao princípio da publicidade, mas também da isonomia. O artigo 150, II, da Constituição Federal estabelece que é vedado aos entes federativos instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontram em situação equivalente. Aborda Sabbag (2017, n.p) sobre o tema:

Trata-se de postulado específico que veda o tratamento tributário desigual a contribuintes que se encontrem em situação de equivalência ou equipolência. Enquanto o art. 5º expõe a temática da igualdade de modo genérico, o art. 150, II, CF, explora-a de modo específico, fazendo-a convergir para a seara da tributação. No plano semântico, nota-se que o referido preceptivo se põe como um contraponto fiscal àquilo que se proclamou afirmativamente no art. 5º, caput, da Carta Magna. Com efeito, enquanto neste se busca afirmar, no plano positivo, uma realidade, dispendo-se que “todos são iguais perante a lei,(...)”, no comando específico, afeto à isonomia tributária (art. 150, II, CF), almeja-se negativamente inibir uma dada conduta, por meio do mandamento “é vedado instituir tratamento desigual (...)”.

Se o postulado da isonomia tributária preconiza que é defeso instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação de equipolência, mostra-se, nessa dimensão negativa, como cláusula de defesa do cidadão contra o

¹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Aspectos gerais sobre o sigilo fiscal. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/sigilo-fiscal/aspectos-gerais-sobre-o-sigilo-fiscal>>. Acesso em: 12.01.2022.

² **Art. 23.** O tratamento de dados pessoais pelas pessoas jurídicas de direito público referidas no parágrafo único do art. 1º da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação) , deverá ser realizado para o atendimento de sua finalidade pública, na persecução do interesse público, com o objetivo de executar as competências legais ou cumprir as atribuições legais do serviço público, desde que:

I - sejam informadas as hipóteses em que, no exercício de suas competências, realizam o tratamento de dados pessoais, fornecendo informações claras e atualizadas sobre a previsão legal, a finalidade, os procedimentos e as práticas utilizadas para a execução dessas atividades, em veículos de fácil acesso, preferencialmente em seus sítios eletrônicos;

arbítrio do Estado, aproximando-se da ideia da “isonomia na lei (ou através de lei)”.

Logo, analisando-se de forma análoga, não poderia uma decisão arbitral permanecer em sigilo, possibilitando que um contribuinte se valha de determinado direito enquanto outro contribuinte em igual situação não poderá nem ao menos ter conhecimento do que restou delimitado em relação à controvérsia.

Ante o exposto, em relação ao possível embate do sigilo comumente estabelecido na arbitragem e o princípio da publicidade que rege a Administração Pública, Carmona (2009, p. 51) esclarece:

Por fim, deve ser exorcizado um último fantasma que assombra a arbitragem nas relações de que participa a Administração Pública, a saber, a privacidade das decisões. Em outros termos: considerando-se que um dos princípios que deve reger a Administração é a transparência e a publicidade dos atos administrativos, como conciliar o sigilo - vantagem reconhecida da arbitragem, que torna confidencial todo o procedimento - e a publicidade que deve reger os procedimentos da Administração? Parece-me, francamente, um falso dilema, já que o sigilo é uma característica que pode - apenas pode - ser estabelecida pelas partes, nada impedindo que os litigantes, por qualquer razão, abram mão da confidencialidade que geralmente cerca o procedimento arbitral. É evidente que, diante dos diversos mecanismos de controle que o Estado estabelece para prestar contas aos cidadãos de tudo quanto foi feito para garantir o interesse público (a publicidade garante o maior de todos os controles, ou seja, o controle popular), não se pode garantir sigilo absoluto na arbitragem de que participe o Estado, sem que isso implique a impossibilidade de utilizar-se o mecanismo para resolver questões que possam interessar ao público. A solução de compromisso, neste ponto, é de rigor: o princípio da transparência deve ser respeitado, dando-se acesso aos interessados à decisão e aos atos essenciais do processo arbitral (quando necessário), preservando-se, porém, o sigilo dos debates e a confidencialidade dos documentos que instruíram o processo arbitral.

De acordo com o autor, apesar de ser uma tendência, o sigilo não é intrínseco ao procedimento arbitral, podendo os litigantes abrirem mão da confidencialidade no que tange às decisões e atos essenciais, mas preservando-a no que tange aos documentos sigilosos.

Dessa forma, seria interessante que a arbitragem tributária seguisse um modelo semelhante às Soluções de Consulta Cosit da Receita Federal do Brasil. O referido órgão publiciza todas as suas decisões sem, contudo, expor o nome da parte envolvida, nem seus dados fiscais. Tal sistemática privilegia o princípio da isonomia, mas preserva a privacidade e a identidade do contribuinte, especialmente em relação à sua situação econômica ou financeira e à natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

Poder-se-ia aplicar o mesmo procedimento à arbitragem tributária, ocultando-se as informações sensíveis sobre o contribuinte, mas tornando públicas e de acesso irrestrito todas as sentenças arbitrais. Dessa forma, se garantiria, concomitantemente, o sigilo do procedimento e a uniformização da jurisprudência.

2.1.6 O tribunal arbitral

2.1.6.1 O árbitro

Os principais temas envolvendo a figura do árbitro relacionam-se *(i)* a sua capacidade, *(ii)* poderes, *(iii)* deveres e *(iv)* equiparação aos funcionários públicos para efeitos da lei penal.

No que tange à discussão sobre quem pode ser árbitro, Scavone (2014) delimita que de acordo com o artigo 17 da Lei de Arbitragem, qualquer pessoa capaz que goze da confiança das partes poderá exercer a função. A noção de capacidade está relacionada à capacidade de exercício de direitos - capacidade de fato. Contudo, o autor critica a vertente doutrinária que limita às pessoas naturais a possibilidade de ser árbitro.

Para o autor, não há impedimento legal para que pessoas jurídicas, como um instituto especializado em engenharia, por exemplo, possam exercer o cargo, desde que representados legalmente nos moldes de seus atos constitutivos.

Já no que diz respeito aos poderes do árbitro, temos que o mesmo constitui-se em um *juiz de fato e de direito*, de acordo com o artigo 18 da Lei de Arbitragem. Tamanha é a importância desta afirmação, que a decisão arbitral não pode ser revista posteriormente pelo judiciário no que tange ao mérito da lide.

Oliveira e Guerra (2019, p. 63) discutem o ponto sob a doutrina de Francisco José Cahali:

O árbitro reconhece os fatos que lhe são apresentados, e aplica o direito. Exerce jurisdição plena quanto à cognição do conflito. E assim, desempenha suas atribuições tal qual um juiz togado.

Por sua vez, no que concerne aos deveres do árbitro, temos de maneira objetiva que se resumem a imparcialidade, independência, competência, diligência e discricção. Para a discussão abordada neste trabalho, é interessante salientar, dentre eles, o dever de competência do árbitro.

Ponto primordial e diferencial da arbitragem é que o procedimento deve ser conduzido por um árbitro com expertise no assunto relativo à controvérsia. Conhecimento técnico específico é a chave do procedimento arbitral e da sua efetividade e celeridade. De fato, o juiz togado pode deter todo o conhecimento e técnica necessários à demanda - ainda que não seja obrigado a tal - mas é inegável que não conseguirá fazê-lo no mesmo prazo e com a mesma eficiência que alguém que se dedica a um único caso, abarcando uma única matéria afeta à sua especialidade.

Esta questão é extremamente relevante para o Direito Tributário, ramo envolto em muitas particularidades e de alta complexidade relativa a aspectos contábeis e técnicos, de avaliação de produtos e categorias fiscais.

Por fim, o artigo 17 da Lei de Arbitragem estipula que o árbitro estará comparado ao funcionário público para efeitos da lei penal. De certo, já que a lei o equipara a um juiz togado em suas funções, ao árbitro também será imputada a mesma responsabilidade.

2.1.6.2 A arbitragem colegiada

Conforme já retratado neste capítulo, a eleição de um único árbitro para a solução de uma demanda complexa não se coaduna na melhor opção. A escolha de um tribunal arbitral, em que a demanda será julgada por um colegiado de árbitros, apresenta um grau muito maior de segurança jurídica e estabilidade das decisões.

Mas de acordo com Faricelli (2013), é importante que a composição deste tribunal arbitral não constitua um novo tribunal administrativo, a exemplo do CARF, um órgão paritário, com representantes do Fisco e dos contribuintes. A proposta da arbitragem é diversa dessa e requer distanciamento, independência e imparcialidade do julgador.

No caso da arbitragem institucional, os árbitros podem ser escolhidos pelo consenso entre as partes ou pelos critérios da própria entidade especializada caso as mesmas não possuam indicações. O colegiado é preferencialmente formado por número ímpar e o presidente dos trabalhos poderá ser também escolhido por consenso entre as partes ou diretamente pelos árbitros eleitos.

Conforme dispõe Xavier (2019, p. 43):

No que tange à possibilidade de seleção dos árbitros, pode-se dizer que é a característica da arbitragem que mais interessa ao direito tributário e que diferencia o instituto da conciliação e mediação, por exemplo. Aqui, além de decisões serem mais técnicas e qualificadas há um alargamento dos atores decisivos no procedimento.

No mesmo sentido discorrem Oliveira e Guerra (2019, p. 63):

Importante consideração merece a figura do árbitro, ou tribunal arbitral. Sua tarefa, na controvérsia fiscal, não é criar, majorar ou extinguir o crédito tributário, é sim a mesma atribuição do juiz, uma vez que o objetivo é, a partir da interpretação do disposto no ordenamento jurídico, a verificação da 'compatibilidade do ato administrativo de cobrança do tributo com a lei.' As causas jurídicas de criação, aumento ou extinção do crédito tributário estão determinadas na própria lei.

Ante o exposto, é imprescindível pontuar que deverá a lei instituidora da arbitragem tributária estabelecer critérios ou parâmetros que os árbitros deverão atender na composição de um grupo de trabalho, mas sem, entretanto, engessar o modelo. Por certo que o tribunal deverá contar com a presença de um jurista especializado em Direito Tributário, mas seria de grande valia que ele pudesse também abarcar engenheiros, contadores e demais profissões, que possam auxiliar na resolução do caso concreto.

A possibilidade de melhora na qualidade das decisões, decorrente da especialização dos árbitros, também pode representar economia para as partes. Uma das vantagens da arbitragem é a possibilidade de utilização de árbitros que tenham familiaridade com a matéria objeto da controvérsia. Ao contrário do juiz estatal, o árbitro pode ter formação específica em área técnica que interessa diretamente ao objeto da arbitragem. É razoável supor, por exemplo, que o árbitro com anos de experiência na indústria petrolífera possa aferir com maior precisão os termos técnicos da contratação para exploração ou transporte de petróleo, além dos usos e costumes nos negócios da indústria petrolífera. A expectativa de que os contratos sejam interpretados por especialistas diminui os custos das partes

relativos à negociação de contratos. A especialização permite, assim, a redução dos erros nas decisões arbitrais. Em tese, apesar de todos os procedimentos estarem sujeitos a erros, a probabilidade de o árbitro especializado decidir de forma equivocada, por não conhecer a matéria discutida, é menor. A redução da probabilidade de erro na decisão reduz o risco da relação contratual, tornando o contrato mais atrativo para as partes e todo o mercado (PUGLIESI; SALAMA, *apud* MARTINS, 2021, p. 41).

Além da economia processual ao evitar-se aguardar o parecer de um perito técnico - e ainda precisar debruçar-se o julgador sobre sua análise - um árbitro com formação técnica específica, por exemplo para delimitação de característica de um produto e correto enquadramento em sua classificação fiscal, tem menores chances de incorrer em erro. Tal fato representa um ganho para todo o sistema jurisdicional, pois além da promoção de maior celeridade e menor judicialização, abre-se caminho para uma discussão, envolvendo a sociedade civil como um todo, de novos parâmetros na interpretação da legislação tributária. Quanto maior o nível de esclarecimento sobre o complexo sistema tributário nacional, maior será a segurança jurídica na relação entre Fisco e contribuinte de maneira geral.

2.1.7 A sentença arbitral

Nelson Nery Junior, citado no artigo Alexandre da Silva de Oliveira e Luciane Barroso Guerra, apresenta uma excelente explicação sobre a sentença arbitral. Nas palavras do autor:

O árbitro exerce jurisdição porque aplica o direito ao caso concreto e coloca fim à lide que existe entre as partes. A arbitragem é instrumento de pacificação social. Sua decisão é exteriorizada por meio de sentença, que tem qualidade de título executivo judicial, não havendo necessidade de ser homologada pela jurisdição estatal. A execução da sentença arbitral é aparelhada por título judicial (NERY JUNIOR *apud* OLIVEIRA; GUERRA, 2019, p. 54).

Conforme o descrito, existe um aspecto de suma importância no que tange à sentença arbitral: possuir os mesmos efeitos de uma sentença judicial. Retomando o exposto no tópico anterior, o árbitro é juiz de fato e de direito e, de acordo com o artigo 31 da Lei de Arbitragem, 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”.

As partes encontram-se vinculadas à decisão proferida, o que, conforme anteriormente tratado, não seria diferente na lide entre Fisco e contribuinte. Em outras palavras, as partes devem acatar decisão tomada pelos árbitros, a qual não fica sujeita a recurso ou homologação pelo Poder Judiciário. Carmona (2009, p. 270) disciplina que:

Seria nula de pleno direito a avença no sentido de submeter a revisão pelo Poder Judiciário a decisão proferida pelos árbitros, até porque não haveria competência funcional (hierárquica) para julgar tal recurso. A vontade das partes, é sintomático, não pode vincular a competência - de natureza constitucional - dos órgãos judiciais estatais.

Contudo, a sentença arbitral possui requisitos formais e materiais que devem ser observados. Para Carmona (2009, p. 24), a sentença deve contar com um relatório, fundamentação adequada e dispositivo.

Haverá um **relatório**, onde as partes serão qualificadas e onde se fará um resumo do objeto da arbitragem e de todos os fatos relevantes ocorridos; seguir-se-lhe-á a **motivação**, onde serão esclarecidos os fundamentos da decisão; e por fim o **dispositivo**, onde os árbitros estabelecerão o preceito, resolvendo as questões que lhes foram submetidas. Além destes três requisitos, o art. 26 exigiu mais um, qual seja, a data e o lugar em que a sentença foi proferida (e já se viu a importância de estabelecer o lugar da decisão para aferir-se a nacionalidade do laudo).

Outro requisito de fundamental importância para a sentença arbitral - que a difere substancialmente da via judicial - é o prazo para sua prolação. No procedimento arbitral as partes podem convencionar sobre o prazo para julgamento da demanda e permanecendo silentes, este será de seis meses, nos moldes do artigo 23 da Lei de Arbitragem. Conforme elucidada Scavone (2014, n.p), caso “não observado (legal ou convencional), a sentença arbitral será nula nos termos do art. 32, VII e 33 da Lei de Arbitragem”. O autor ainda aduz:

Todavia, a nulidade não é automática.

Isto porque compete ao prejudicado, se quiser arguir a causa de nulidade da sentença arbitral, como condição específica da posterior ação de nulidade, notificar o árbitro, manifestando inequivocamente seu inconformismo com a demora.

No que tange ao quórum, quando do julgamento por um colegiado, temos que a sentença será proferida pela maioria sem possibilidade de oposição de embargos infringentes - exceto se convencionalmente previamente e delimitada a complementação do painel de árbitros (SCAVONE, n.p).

O artigo 24, §1º, da Lei de Arbitragem, por sua vez, estabelece que na ausência de acordo majoritário, prevalecerá o voto do presidente do tribunal. Neste ponto é interessante ressaltar que os projetos de lei que pretendem instituir a arbitragem tributária devem atentar para as normas relativas não só à composição de um tribunal arbitral, mas especialmente para as qualificações e requisitos necessários ao presidente deste. Tal questão assemelha-se em muito com a figura do “voto de qualidade”, abolido dos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e pode gerar divergências futuras.

Ante o exposto, é imprescindível pontuar também, que uma vez prolatada a sentença, de certo o mérito da causa não será reanalisado por outra instância, à exceção das hipóteses de invalidação positivadas em lei (FARICELLI, 2013, p. 125), como o artigo 32 da Lei de Arbitragem que determina os casos de nulidade da sentença arbitral. O procedimento para esta revisão consubstancia-se na ação anulatória de sentença arbitral.

Contudo, é salutar que a ação anulatória de sentença arbitral seja utilizada apenas de maneira subsidiária, empregando-se esforços para que a questão seja resolvida por impugnação ou recurso cabíveis dentro do próprio procedimento, de forma diligente e de boa-fé, garantindo maior segurança jurídica a todo o procedimento. Esta ideia é defendida por Flavio Yarshell, citado por Priscila Faricelli (2013, p. 125) em sua dissertação de mestrado. O autor infere que *“a ação anulatória prevista pelo art. 32 da Lei de Arbitragem tem caráter subsidiário, entendendo-se como tal o fato de que, enquanto cabível impugnação no âmbito da própria arbitragem contra a solução de mérito, o controle estatal fica obstado”*.

Nessa mesma linha, expõe Murta e Viana (2020, p. 117):

Por isso, a opção pelo juízo arbitral não pode ser considerada como vedação de apreciação, pelo Poder Judiciário, de lesão ou ameaça a direito. Mesmo a ausência do duplo grau de jurisdição não é óbice ao reconhecimento da arbitragem como meio legítimo de acesso à justiça, vez que muitas ações previstas em nosso ordenamento jurídico prescindem deste expediente.

Por fim, necessário pontuar como se dá o cumprimento da obrigação advinda de sentença arbitral. A partir da condenação, o árbitro determinará uma data limite para o cumprimento do disposto na sentença. Neste caso, existem duas possibilidades: *(i)* a parte pode realizar o pagamento - ou cumprimento da obrigação de maneira geral, se esta não for pecuniária - espontaneamente, dentro do prazo estabelecido, ou *(ii)* o adimplemento será forçado perante o juízo estatal.

A execução da sentença arbitral necessitará tramitar perante o poder judiciário, uma vez que somente ele é detentor do Poder de Império. Em outras palavras, é legitimado para empregar meios coercitivos para fazer cumprir determinada obrigação.

Ao citar Gilberto Giusti, Priscila Faricelli (2013, p. 123) ressalta a necessidade de cooperação entre as figuras do árbitro e do juiz togado, na medida em que o interessa a todos é a efetividade da tutela dos direitos das partes envolvidas, independentemente de se tratar de processo judicial ou proveniente de um meio alternativo de solução de controvérsias.

3 CAPÍTULO II – AS PARTICULARIDADES NA INSTITUIÇÃO DE UMA ARBITRAGEM ESPECIAL TRIBUTÁRIA

3.1 A ARBITRAGEM EM CONFLITOS ENVOLVENDO A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Para Guimarães (2018, p. 27), “a solução de controvérsias pela via arbitral é a técnica encontrada por diversos Estados, para dirimir os mais diversos conflitos de natureza contratual, privada e pública, inclusive questões territoriais ou de Direito Internacional”.

Contudo, o autor ressalta que após a promulgação da Constituição da República de 1988 e a publicação da Lei de Arbitragem em 1996, o tema da arbitrabilidade em direito público foi alvo de muitas controvérsias, principalmente em razão da ausência de um dispositivo legal que expressamente estabelecesse a possibilidade do envolvimento de entes da administração pública brasileira.

De acordo com o pesquisador, tal questão começa a ser superada a partir da publicação da Lei nº 13.129/2015.

A divergência encontrou solução com o advento da Lei nº 13.129/2015, que, ao inserir os parágrafos 1º e 2º ao art. nº 1 da Lei de Arbitragem Brasileira, conferiu arbitrabilidade subjetiva aos entes público,⁶ bem como aclarou a controvérsia atinente ao sigilo, ao estabelecer a obrigatoriedade da publicidade dos procedimentos arbitrais em que figure como parte a administração pública brasileira. Por fim, tendo em vista o princípio da legalidade, a solução impressa pela lei também harmonizou a controvérsia, ao vedar a solução arbitral por equidade (GUIMARÃES, 2018, p. 29)

Além disso, aborda um tema central na discussão acerca da arbitragem envolvendo o Estado: o *interesse público*. O princípio da supremacia do interesse público sobre o privado permeia todas as discussões envolvendo o poder público. Contudo, ele não representa necessariamente um obstáculo para a instituição da arbitragem. Em verdade, a depender do caso concreto a ser solucionado, o procedimento arbitral pode ser um meio para o alcance do melhor interesse público.

Nesse sentido, discorre Guimarães (2018, p. 31):

Assim sendo, possibilitar ao ente público valer-se de procedimento mais célere e adequado para o deslinde de controvérsias cada vez mais complexas, que, ao seu turno, demandam soluções especializadas, torna-se importante para que o administrador público possa atuar efetivamente com vistas ao interesse público. Contrário sensu, imputar a este a obrigação de submeter-se à morosa solução judiciária de conflitos envolvendo direito público seria o mesmo que optar por solução que não atendesse ao princípio da eficiência na administração pública, em prejuízo, afinal, da própria consecução do interesse público que legitima sua atuação. Ressalte-se que a morosidade ainda gera insegurança jurídica, com impacto negativo na economia brasileira, afastando investimentos nacionais e estrangeiros.

Seguindo-se esta mesma linha, Scavone (2014) utiliza o Acórdão paradigmático do Supremo Tribunal Federal, proferido em sede do Agravo Regimental de nº 11.308/DF, sob relatoria do Ministro Luiz Fux, em defesa da viabilidade da arbitragem com relação à administração pública.

Determinado trecho do julgado afirma que a legalidade do juízo arbitral sempre foi admitida e consagrada no ordenamento jurídico brasileiro, até mesmo nas causas contra a Fazenda. E mais, afirma que “não só o uso da arbitragem não é defeso aos agentes da administração, como, antes é recomendável, posto que privilegia o interesse público”.

Martins (2021) endossa a referida linha de pensamento. Para o autor, a contratação da arbitragem precisa ser motivada e a agilidade do procedimento arbitral, por si só, é um grande fator para dar maior eficiência à solução de conflitos que a Administração Tributária possui. Em suas palavras:

É certo que o interesse público limita a liberdade de contratar do Estado. A contratação da arbitragem está relacionada à necessidade de motivação dessa escolha, oportunidade na qual serão expostos os motivos pelos quais esse método seria mais adequado à solução de determinado litígio em detrimento da via judicial (MARTINS, 2021, p. 39)

E ainda defende:

Em razão do passivo tributário muito elevado, não é razoável que a Administração Pública consiga com agilidade, tratando com a presteza que o crédito público reclama, lidar com o excesso de demandas relacionadas à matéria tributária, dando soluções céleres e eficientes. Nesse niterim, a arbitragem tributária mostra-se tão importante, justamente pelo fato de ser um instrumento alternativo para que sejam dadas soluções ágeis as demandas dessa natureza (MARTINS, 2021, p. 41).

Da mesma forma, Faricelli (2013) dispõe:

A administração pública, na busca do seu fim precípua, a saber, bem estar dos administrados e a adequada administração dos bens públicos, deve ser eficiente, respeitar a moralidade e não poderá jamais se afastar da legalidade. Tais aspectos não são descartados na atividade contratual do Estado e igualmente não os abandona na hipótese de se optar pela solução arbitral das controvérsias que envolvem o Estado, sobretudo diante da celeridade e especialidade do julgamento.

Além disso, é de suma relevância ressaltar as diretrizes estabelecidas jurisprudencialmente através do histórico “Caso Lage”. Nele, o Supremo Tribunal Federal julgou ser impossível impedir a União Federal de submeter ao juízo arbitral questão que possa ser objeto de transação.

Para Carmona (2009, p. 45), a decisão baseou-se em dois pontos principais: em primeiro lugar, no fato de que, tradicionalmente, a arbitragem sempre teria sido admitida no ordenamento jurídico brasileiro - inclusive nas causas envolvendo a Fazenda Pública - e em segundo plano na autonomia contratual do Estado, “que só poderia ser negada se este agisse como Poder Público (hipótese em que não haveria margem para a disponibilidade do direito)”.

E é justamente por esta questão, que perpassa inclusive o conceito de arbitragem, que se faz fundamental analisar a disponibilidade, ou indisponibilidade, do crédito tributário para verificar a legalidade e viabilidade de propostas legislativas que buscam instituir a arbitragem tributária no Brasil.

3.2 A (IN)DISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Conforme salientado no capítulo anterior, a análise acerca da disponibilidade ou não do crédito tributário é tema central e de fundamental importância para a presente tese, uma vez que sua resposta pode ser capaz de inviabilizar completamente a instituição da arbitragem em direito tributário.

Em primeiro plano, é imprescindível pontuar que o legislador deixou claro, através do artigo 1º da Lei de Arbitragem, que o direito envolvido no litúgio arbitral deverá ser patrimonial e disponível. Contudo, de acordo com Xavier (2019), a disponibilidade do direito não deve ser analisada de uma maneira formalista, mas contextual com o conflito. O

interesse público, por sua vez, deverá ser analisado de maneira principiológica, uma vez que a disponibilidade do crédito tributário apenas ocorrerá na forma disposta em lei e não por livre decisão da Administração Pública.

Para Castilho (2019, n.p), a indisponibilidade de forma alguma acarreta na impossibilidade de transação quanto ao crédito tributário, posto que nenhum direito ou interesse é absolutamente predominante. Para o autor “há que se mitigar essa indisponibilidade quando conflitante com outro interesse (público ou privado) à luz da ponderação”.

Não há que se falar em interesse ou direito absoluto (este pressupõe aquele). O que justifica a possibilidade de arbitragem tributária é o dever de ponderação e de razoabilidade do gestor público. É razoável que o atual sistema, como demonstrado na introdução, permita que haja maior quantidade de valores em debate no judiciário do que propriamente arrecadado no exercício financeiro?

A partir disso, deve-se ressaltar a diferença entre competência tributária - esta sim indisponível nos termos em que rege a Constituição Federal - e o crédito tributário. A competência tributária delegada a cada ente federativo pela Carta Magna é indiscutivelmente indisponível e indelegável. Em outras palavras, o poder de legislar para instituir tributos deve ser exercido exclusivamente por cada ente federativo nos limites impostos pela Constituição, sendo-lhes vedado dispor ou delegar esta função a outro ente federativo ou pessoa jurídica.

Contudo, Castilho (2019, n. p) ao citar Yurgel defende que, de outra feita, o crédito tributário pode ser disponível para a administração, desde que dentro dos limites da lei. Para o pesquisador a indisponibilidade pode ser mitigada frente aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Confira-se:

Assiste razão a autora quando afirma que o crédito tributário é disponível (sic) para administração dentro dos limites da lei. Isto porque se não fosse possível dispor de alguma forma do crédito tributário, líquido ou ilíquido, seria impossível os institutos da remissão, anistia, isenção ou imunidade. Estes institutos tratam-se da ponderação entre um interesse público (crédito tributário) e outro, seja econômico, político ou social. Ocorre que direito disponível é aquele que está à livre disposição do detentor, o que não ocorre com o crédito tributário. É tecnicamente mais correto considerar tal interesse como ponderável à luz da razoabilidade e da proporcionalidade.

Para analisar-se melhor a questão da mitigação da indisponibilidade, seria interessante ressaltar a diferença entre os interesses públicos primários e secundários. O administrativista Celso Antônio Bandeira de Mello (defende que se engana quem acredita que o interesse público é exclusivamente o interesse do Estado. Para Mello (2015, p. 64-65), essa concepção é simplista e perigosa, pois o interesse público não representa “quaisquer interesses da entidade que representa o todo (isto é, o Estado e demais pessoas de Direito Público interno)”.

Em sua visão, os interesses primários, são aqueles que representam a dimensão pública dos interesses individuais. Em outras palavras, os interesses dos indivíduos enquanto partícipes da sociedade. Já os interesses secundários são compostos pelos interesses individuais do Estado (como pessoa jurídica, sujeito de direitos como qualquer outro). Os interesses secundários são *instrumentais* ao interesse público, como a arrecadação de tributos na consecução de políticas públicas para a sociedade.

Nesse plano, o autor aduz que o Estado “só poderá defender seus próprios interesses privados quando, sobre não se chocarem com os interesses públicos propriamente ditos, coincidam com a realização deles” (MELLO, 2015, p. 66).

Ao discorrer sobre a doutrina de Renato Alessi, Celso Antônio Bandeira de Mello (2015, p. 33) expõe:

“O autor exemplifica anotando que, enquanto mera subjetivação de interesses, à moda de qualquer sujeito, o Estado poderia ter interesse em tributar desmesuradamente os administrados, que assim enriqueceria o Erário, conquanto empobrecesse a Sociedade; que, sob igual ótica, poderia ter interesse em pagar valores ínfimos aos seus servidores, reduzindo-os ao nível de mera subsistência, com o quê refrearia ao extremo seus dispêndios na matéria; sem embargo, tais interesses não são interesses públicos, pois estes, que lhe assiste prover, são os de favorecer o bem-estar da Sociedade e de retribuir condignamente os que lhe prestam serviços”.

Da mesma forma que os princípios da limitação ao poder de tributar existem para atender ao interesse público primário, em detrimento da simples arrecadação do Estado, há de se questionar por que a arbitragem tributária constituiria-se uma afronta ao princípio da supremacia do interesse público sobre o privado.

Para Castilho (2019, n.p), “se vivemos hoje a fase da Justiça Fiscal como já visto, se os princípios hoje postos são limitações ao poder abusivo do Estado e o tributo tem por sua finalidade a prestação de serviços públicos, é demasiadamente incoerente a defesa destes outros ‘princípios’ altamente autoritários”.

Em verdade, um procedimento mais célere e eficaz na resolução de litígios tributários, uma terceira via, honraria muito mais o interesse público primário, no que tange à maior segurança jurídica proporcionada aos indivíduos enquanto contribuintes. Nesse diapasão, esclarece Camilla Siqueira Xavier (2019, p. 33):

Assim, propiciar uma terceira via de impugnação do crédito tributário em um contexto de ineficiência dos métodos convencionais (administrativo e judicial), de forma facultativa e dialógica, seria uma forma legitimada de propiciar o acesso à justiça e, possibilitar a segurança jurídica tão maculada na seara fiscal, visto que a sentença arbitral além de qualificada é vinculativa, o que tornaria a rediscussão de mérito algo desnecessário.

Ainda no que tange à mitigação da indisponibilidade do crédito tributário, Araújo e Franco (2021) abordam relevante lição de Eduardo Talamini sobre a relação jurisdicional com a Administração Pública. Os autores argumentam que:

A indisponibilidade do direito material não corresponde à “*indisponibilidade da pretensão à tutela jurisdicional estatal*”. Dito de outro modo, os direitos e deveres atinentes à Administração Pública “*podem e devem ser cumpridos independentemente da instauração de um processo judicial*”, tendo em vista que “*a ação judicial e a intervenção jurisdicional, em princípio, não são necessárias no âmbito das relações de direito público*”.

Neste diapasão, Machado, Santos e Catarino (2018, p. 79) esclarecem:

A arbitragem é, portanto, um procedimento heterocompositivo formal, previsto e disciplinado em legislação própria, que exige o cumprimento de requisitos formais. Não se trata de uma aposta, nem tampouco de uma aventura. Por meio da arbitragem tributária, o Estado não está a dispor do crédito tributário, mas a encarregar os próprios cidadãos da solução dos conflitos, munidos de idêntica responsabilidade para produzir uma decisão final, de acordo com os cânones do sistema tributário, nos mesmos moldes que qualquer juiz ou tribunal estatal.

Além disso, é fundamental pontuar que a adoção do procedimento arbitral não implicaria em renúncia de receita (não demandando, portanto, observância à Lei de Responsabilidade Fiscal³), nem necessariamente em redução da arrecadação.

Oliveira e Guerra (2019, p. 63) relembram acerca da figura do árbitro:

Sua tarefa, na controvérsia fiscal, não é criar, majorar ou extinguir o crédito tributário, é sim a mesma atribuição do juiz, uma vez que o objetivo é, a partir da interpretação do disposto no ordenamento jurídico, a verificação da compatibilidade do ato administrativo de cobrança do tributo com a lei.

E mais, elucidam sobre a ideia que poderia pairar sobre eventual renúncia.

Diante do estudo sobre a renúncia e pontos do instituto da arbitragem, vale considerar que, na esfera tributária, a utilização desse método de solução de litígio é uma faculdade das partes que não implica na renúncia do crédito tributário e nem na desconsideração da defesa do interesse público, implica sim em julgamento de acordo com as normas postas, da mesma forma utilizada nos tribunais judiciais.

Por fim, imprescindível trazer à discussão o fato de que os institutos da transação, remissão e anistia já corroboram a interpretação de que o crédito tributário *per se* é

³ A Lei Complementar nº 101/2000 trouxe normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Em seu Capítulo III, a previsão e a efetiva arrecadação dos tributos são classificadas como requisitos essenciais para fins de responsabilização do administrador público. Desta forma, é importante que se tenha em mente que o instituto da arbitragem deve conter previsões expressas em Lei Complementar para afastar eventual configuração de incentivo ou benefício, evitando a violação ao art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal que assim prevê:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

disponível, respeitado sempre o princípio da legalidade tributária com a prévia edição de lei autorizadora.

Na interpretação de Xavier (2019, p. 32):

A transação e remissão são arroladas como hipóteses de extinção do crédito tributário e, a anistia, como hipótese de exclusão do crédito tributário. Dessa forma, o fundamento de que o crédito tributário é absolutamente indisponível sustentado por Hugo de Brito Machado para explicar a inviabilidade da arbitragem em seara tributária cai por terra. Ora, se o próprio CTN legitima esses institutos, como seria o crédito tributário absolutamente indisponível?

Na mesma linha, Faricelli (2013, p. 72) argumenta:

Muito pelo contrário, o próprio CTN traz a possibilidade de o crédito tributário ser anistiado, transacionado, remido ou mesmo parcelado, consoante permissão expressa dos artigos 151, 156, 171 e 180. Ou seja, a possibilidade de dispor-se do crédito tributário se encontra prevista no CTN. O que se entende por requisito essencial, de fato, é a plena vinculação das hipóteses de renúncia/disposição ao crédito a criteriosos requisitos e critérios legais.

Não faria sentido a letra da lei viabilizar, nos termos em que prevê, que o Estado renuncie ao recebimento do crédito tributário em determinadas situações e, em contrapartida, determinar tratar-se de instituto indisponível, ainda que nos termos da lei. Tal conclusão decorre da própria natureza pecuniária do tributo.

Pinho, Stratz e Rodrigues (2020) também defendem de forma categórica que o crédito tributário não é indisponível. Tal assertiva, para os autores, é corroborada pela Medida Provisória de nº 899/2019, que regulamenta a transação do crédito tributário e prevê uma figura que se assemelha a um programa de incentivo à regularização de débitos permanente.

A MP n.º 899/2019 chega ao ordenamento brasileiro com a pretensão de lei geral sobre transação tributária. Dando cumprimento ao art. 10 dessa MP, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou a Portaria 11.956, de 27 de novembro de 2019, que regulamenta a transação na cobrança da dívida ativa da União, para disciplinar a resolução de conflitos entre a administração tributária federal e os contribuintes com débitos junto à União que não cometeram fraudes e que se enquadrem nas modalidades ali previstas (PINHO; STRATZ; RODRIGUES, 2020, p. 278-279).

Os autores argumentam que é evidente a disposição do crédito tributário para dirimir litígios pela via arbitral, uma vez que a transação tributária representa em essência uma disposição muito mais drástica, em que restam implicadas concessões mútuas sobre o

próprio direito material. Mais uma vez, a ideia que se propaga é a de aquele que “pode mais”, também “pode menos”.

Assim, considerando-se cristalizada a mitigação da indisponibilidade do crédito tributário, mas ainda a necessidade de sua vinculação por meio de lei autorizadora, uma vez que o administrador não pode dispor da receita pública de maneira discricionária, necessário analisar os requisitos que a lei pretendente a instituir a arbitragem tributária deve possuir, considerando todo o sistema de normas (constitucionais, legais e infralegais) que compõem o sistema tributário nacional.

3.3 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE - NECESSIDADE DE LEI AUTORIZADORA

Em respeito ao princípio da legalidade tributária estrita, positivado no artigo 150, I, da Constituição Federal, é imprescindível investigar quais os requisitos necessários e qual o melhor instrumento legislativo para que a arbitrabilidade das controvérsias tributárias não tenha a sua constitucionalidade e legalidade contestadas.

De certo, poderia-se discutir que a equivalência da sentença ou laudo arbitral à sentença judicial, nos moldes do artigo 31 da Lei de Arbitragem, já seria suficiente para autorizar o processamento da controvérsia e eventual extinção do crédito tributário via arbitragem. Contudo, alinhando-se ao pensamento de Martins (2021), é preciso considerar que diante do formalismo que permeia todo o sistema tributário nacional e da preocupação constante dos juristas com o atendimento do princípio da legalidade, torna-se inegável que o sistema carece de norma específica que institua a arbitragem tributária.

Considerando o disposto por Xavier (2019, p. 48), pode-se concluir que a equivalência proposta pelo artigo 31 da Lei de Arbitragem é deveras simplista para a aplicação na seara tributária:

Ainda, a decisão judicial passada em julgado, a que se menciona o inciso X do art. 156 do CTN, não é suficiente para atribuir à sentença arbitral que resolve a lide entre o Fisco e o sujeito passivo a prerrogativa da extinção de crédito tributário. Por mais que o art. 31 da Lei 9.307/96 confira à sentença arbitral o status de título executivo judicial, em termos equiparativos quanto aos seus efeitos, de forma a prescindir de homologação junto ao judiciário, é evidente a intenção do legislador de se referir no art. X apenas à decisão proferida pelo Poder Judiciário.

Assim, o art. 156, X, do CTN prevê que o crédito tributário será extinto por meio de decisão “judicial” (e não apenas jurisdicional) e “passada em julgado” (e não simplesmente definitiva), razão pela qual o inciso X não faz referência à sentença ou o laudo arbitral definitivo.

A grande discussão doutrinária debruça-se sobre qual instrumento legislativo seria mais apropriado e capaz de garantir maior segurança jurídica sobre a utilização do instituto. Piscitelli, Mascitto e Fernandes esclarecem que existem três principais correntes sobre o assunto.

Em primeiro plano, segundo os autores, parte dos doutrinadores entende que a criação da arbitragem tributária deve estar condicionada à lei complementar, pois seria imprescindível a alteração do Código Tributário Nacional, nos seus artigos que disciplinam a suspensão da exigibilidade e extinção do crédito tributário (arts. 151 e 156). Atualmente a sentença arbitral não está contemplada no CTN como título capaz de extinguir ou suspender o crédito tributário, o que poderia abrir margem para discussão.

A segunda corrente defende que a arbitragem tributária pode ser positivada por lei ordinária nacional específica. Tal perspectiva tem fundamento no artigo 22, I, da Constituição Federal, em que é delegada a competência para a União disciplinar matérias de Direito Processual. A desnecessidade de lei complementar defendida pelos doutrinadores encontra-se também baseada num precedente estabelecido pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da ADI nº 2.405/RS. Os pesquisadores citam o voto do Relator Alexandre de Moraes no trecho em que ressalta que a Constituição Federal não reservou à lei complementar o tratamento de extinção e suspensão do crédito tributário, mas somente da prescrição e decadência (PISCITELLI; MASCITTO; FERNANDES, 2021).

Além disso, Xavier (2019, p. 49) traz um importante ponto à discussão, ao citar o doutrinador Luciano Amaro. O jurista defende que “o rol do artigo 156 do CTN não é taxativo, mas sim exemplificativo, haja vista que se a lei pode mais (cita-se o perdão da dívida tributária), também pode menos (regular novas formas de extinção do crédito tributário)”.

Conforme será melhor pormenorizado no próximo capítulo, os Projetos de Lei nº 4.257/2019 e 4.468/2020 encontram-se vinculados a esta corrente, tendo apostado na sua independência de lei complementar para validade.

A terceira corrente, de acordo com Piscitelli, Mascitto e Fernandes (2021), sustenta que não seria necessária lei específica, afirmando que a arbitragem tributária poderia ser regulada de maneira infralegal, fundamentando-se apenas na Lei de Arbitragem.

De maneira geral, os autores sustentam que é legalmente viável a escolha pela via da lei ordinária, contudo, salientam a importância da alteração ou complementação do CTN em nome de uma maior segurança jurídica e da prevenção de novas controvérsias que dependam de analogias e interpretações extensivas. Confira-se:

De nossa perspectiva, a escolha pela lei ordinária é acertada, ainda que seja possível e adequado defender a necessidade de alteração do CTN. Em verdade, a inserção do instituto da arbitragem em dispositivos do Código resultaria em maior segurança jurídica aos contribuintes e à Fazenda Pública, que não teriam de se valer de interpretações extensivas ou por analogia para ver contemplado o citado mecanismo de solução de disputa dentre as formas de suspensão da exigibilidade ou de extinção do crédito tributário” (PISCITELLI, MASCITTO, FERNANDES, 2021, p. 747).

Em que pese o entendimento acima possuir fundamentação axiológica, entendemos ser imprescindível a edição de lei complementar para legitimar a extinção do crédito tributário por meio de sentença ou laudo arbitral favorável ao sujeito passivo, haja vista que o art. 146, III é categórico ao dispor que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. A legitimação por meio de lei ordinária poderia trazer insegurança jurídica ao instituto, haja vista que a referida lei seria inconstitucional, por violação expressa do dispositivo legal” (XAVIER, 2019, p. 50).

Nessa mesma esteira, Priscila Faricelli (2013, p. 91) ressalta que para que a sentença arbitral possa extinguir ou suspender o crédito tributário, é “imprescindível a edição de legislação com *status* de lei complementar”.

A autora ainda chama atenção para o fato de que um método para solução de controvérsias que não tenha respaldo legal para extinguir ou suspender o crédito tributário não seria plenamente eficaz, limitando-se apenas aos conflitos em que ainda não tenha ocorrido o lançamento e conseqüentemente o crédito tributário ainda não tenha sido constituído.

Conclui, então, pela necessidade de lei complementar que disponha sobre a possibilidade de:

“(i) a sentença arbitral extinguir o crédito tributário, (ii) o processo arbitral suspender a exigibilidade do crédito tributário ou mesmo (iii) haver interrupção do prazo prescricional com a instauração do processo arbitral, sob pena de não ser adequada adoção do método de tal natureza para solução para controvérsias (FARICELLI, 2013, p. 91).

3.4 CARACTERÍSTICAS INTERESSANTES QUE A ARBITRAGEM PODE OFERECER EM CONTRAPONTO AO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

Conforme ressaltado anteriormente, de acordo com os dados coletados pelo Conselho Nacional de Justiça, conforme esclarece o relatório Justiça em Números 2021, o tempo médio de tramitação do processo de execução fiscal no Poder Judiciário é de 8 anos e 1 mês e a taxa de congestionamento corresponde à 87%⁴.

É indubitável que uma das grandes vantagens do procedimento arbitral na seara tributária está na sua *celeridade*. O prazo de seis meses estabelecido pela Lei de Arbitragem - caso as partes não convencionarem de maneira diversa - encontra-se muito distante da realidade do processo judicial, o qual, na maioria das vezes, ainda é precedido por um longo processo administrativo.

Para Faricelli (2013), desde a antiguidade, os indivíduos buscam formas ágeis de solução de litígios, tecnicamente hábeis e justas. Mesmo não tendo certeza quanto à prevalência de seu direito, as partes em geral buscam um tratamento adequado e uma decisão proferida com a maior rapidez possível.

Neste diapasão, vale ressaltar que a celeridade do procedimento não se dá apenas pelo prazo estabelecido entre as partes, ou por força de lei, mas também em virtude de outras duas vantagens da arbitragem: a *especialidade* e a *irrecorribilidade*. Tendo em vista que as decisões serão proferidas por árbitros altamente especializados em matéria tributária e com

⁴ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2021**. Brasília: CNJ, 2021, p. 176.

grande conhecimento técnico no nicho especificamente discutido, é fato que as decisões tendem a ser não apenas mais acertadas e eficazes, como também mais céleres. O conhecimento específico sobre a questão auxilia no processo de solucionar pontos controversos, o que, conforme exposto acima, demora quase uma década através da via judicial.

A *irrecorribilidade* também influencia na redução do tempo para uma solução definitiva da lide, uma vez que as partes da relação jurídico-tributária possuem duas instâncias na esfera administrativa e ainda a possibilidade de ingressar judicialmente após decisão final. Para Kallyd da Silva Martins (2021, p. 64), “tal vantagem coaduna com o princípio da razoável duração do processo que está constitucionalmente estampado e garantido pela Carta Magna Brasileira, configurando-se, portanto, como uma garantia às partes”.

Mas este não é o único aspecto que esta característica tem a oferecer na seara tributária. A irrecorribilidade está estritamente ligada à segurança jurídica de que tanto carece o sistema tributário nacional atualmente. Não havendo vícios intrínsecos ao procedimento, as partes, em consequência a sua autonomia da vontade, vinculam-se à sentença proferida. A impossibilidade de revisão judicial quanto ao mérito certamente reforça a segurança jurídica, a validade e a autonomia do instituto.

Inobstante a regra acerca do procedimento arbitral que envolva a Administração Pública ser a publicidade, não se pode deixar de ressaltar a possibilidade da *confidencialidade* em relação a determinados documentos como uma vantagem procedimental, salvaguardando a privacidade do contribuinte.

O último aspecto do procedimento arbitral abordado nesta seção, mas de suma importância para as partes que o desejarem adotar, consubstancia-se na *neutralidade*. Diferentemente do procedimento administrativo, em que o colegiado é composto por representação paritária, a arbitragem oferece uma via mais célere que a judicial, mas também imparcial. O árbitro está sujeito, inclusive, às hipóteses de suspeição e impedimento. É inegável que o julgamento de um terceiro desinteressado e equidistante de ambas as partes

tende a proferir decisões mais justas, que conseqüentemente tendem a se cristalizar ao longo do tempo e contribuir na pacificação de determinados litígios.

Ainda que o colegiado do Conselho de Administração de Recursos Fiscais (CARF) seja composto de maneira paritária, é impossível afastar os julgadores do viés intrínseco que carregam nas suas convicções. Tal fato adquire ainda maior relevância especialmente no Brasil, em que se observa uma relação de desconfiança palpável entre Fisco e contribuinte.

Nas palavras do pesquisador Sérgio André Rocha (2018, p. 508):

A este fato soma-se, no contexto brasileiro atual, a completa desconfiança do contribuinte em relação ao Poder Público. Embora faltem testes empíricos, é intuitivo que há muito tempo não se percebem índices tão baixos de confiança no Estado por parte do cidadão. Do outro lado da mesa a situação não é diferente. A percepção da autoridade fiscal em relação ao contribuinte é de caráter policialesco. Em certa medida, ela reflete o ambiente que se desenvolveu no Brasil nos últimos anos, em que se separam virtuosos de imorais, colocando-se os contribuintes neste último grupo.

A questão que se percebe é que, considerando a situação brevemente exposta acima, a arrecadação tributária se realiza em um ambiente de constante litigiosidade e animosidade.

De certo, a arbitragem pode representar a incrementação de um meio para conferir segurança às práticas tributárias ao fornecer uma nova via de diálogo entre contribuinte e Fisco - o qual geralmente ocorre por meio de uma comunicação unilateral da Administração Tributária -, mediada por um terceiro altamente especializado e imparcial.

Entretanto, é essencial pontuar que ela não se trata de uma vantagem *per se*, ao contribuinte. Ela apresenta fatores vantajosos que, a depender do caso concreto - inclusive em relação ao seu custo e valores envolvidos -, a tornarão uma melhor opção frente aos demais meios de solução de controvérsias.

Nas exatas palavras de Faricelli (2013, p. 98):

Vale, ademais, destacar que a solução arbitral do conflito não representa qualquer vantagem ao contribuinte envolvido na medida em que, tal como na solução judicial, a decisão será exarada por terceiro imparcial não envolvido no conflito e, desse modo, não haverá prevalência de um ou de outro ponto de vista em discussão. As vantagens são aquelas decorrentes do método escolhido, como

especialidade do julgamento e celeridade, mas não representam qualquer favor fiscal ao contribuinte envolvido.

Em verdade, a arbitragem tributária não será para todos os contribuintes. O perfil do procedimento atende especialmente às características de empresas de grande porte, com demandas complexas - muitas vezes relacionadas à tributação pelo lucro real - e com alto valor envolvido.

É importante frisar que pensar em um efetivo combate à sobrecarga do sistema judiciário envolve certamente a arbitragem tributária, mas apenas ela não será suficiente. É preciso pensar em demais meios alternativos de solução de controvérsias voltados para casos de baixo valor, associados ou não ao Poder Judiciário, tais como as mediações extrajudiciais, a criação e ampliação de varas especializadas e a instituição de juizados especiais fazendários.

4 CAPÍTULO III – UMA ANÁLISE COMPARATIVA DOS PROJETOS DE LEI Nº 4.257/2019 E Nº 4.468/2020

4.1 CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTAIS DO PL Nº 4.257/2019

O projeto de lei nº 4.257/2019, apresentado pelo Senador Antônio Anastasia (PSDB - MG), pretende a instituição da arbitragem tributária e também da execução fiscal administrativa. O objetivo do projeto é trazer soluções que tornem menos burocrático o procedimento de cobrança da Dívida Ativa. Esta análise será exclusivamente focada na instituição da arbitragem tributária, ideia proposta através da inserção dos artigos 16-A a 16-F à Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais).

Conforme observam Araújo e Franco (2021), diante do congestionamento do judiciário, percebe-se “uma tendência de se buscar medidas voltadas à *desjudicialização da execução fiscal*, com a ampliação das possibilidades de cobrança de créditos fiscais pela Fazenda Pública mediante o emprego de técnicas e medidas executivas extrajudiciais”.

Em resumo, o referido projeto de lei permite ao executado, ao apresentar os embargos à execução, optar pelo julgamento via arbitral, caso a execução esteja garantida por depósito, fiança bancária ou seguro garantia (Art. 16-A).

Paro, Kochem e Stanton (2020) ressaltam três importantes aspectos do projeto legislativo que merecem atenção e lapidação. Para os advogados, a primeira lacuna diz respeito à qualificação dos árbitros e a delimitação da composição do tribunal arbitral. Fora a determinação de que um mesmo árbitro não pode decidir mais de um processo do mesmo contribuinte/grupo econômico por ano (Art. 16-B), nada mais é disposto em relação aos pré-requisitos que um árbitro deve possuir na condução de um procedimento arbitral tributário.

Além disso, é de suma importância delimitar se o tribunal poderá ser composto por representantes da Fazenda, deverá ter uma representação paritária, ou deve ser vedada a participação de tais representantes em respeito aos princípios da impessoalidade e imparcialidade.

Em segundo plano, os autores destacam que não houve uma normatização específica acerca da escolha das câmaras de arbitragem que decidirão as controvérsias tributárias e que tal critério é de suma relevância, pois a aplicação das regras processuais pode ser distinta entre as câmaras. Nesta mesma seara, um ponto importante, que o legislador atentou-se a determinar através do Art. 16-C foi a vinculação da arbitragem tributária a um *órgão arbitral institucional*, com o *procedimento arbitral público*. Tais características, conforme ressaltado no primeiro capítulo do presente trabalho, são imprescindíveis para garantir que o instituto esteja revestido por uma maior segurança jurídica, em prestígio ao princípio da não surpresa.

O terceiro ponto de relevância está associado à vinculação da sentença arbitral aos precedentes judiciais. Especificamente: às súmulas vinculantes, decisões do STF em controle concentrado de constitucionalidade, ou acórdãos proferidos em julgamento de incidentes de demandas repetitivas e repercussão geral. Conforme anteriormente abordado, o dispositivo (Art. 16-F) busca garantir a segurança jurídica e a uniformização das decisões, garantindo a isonomia entre os contribuintes.

Contudo, Pinho, Stratz e Rodrigues (2020, p. 289) fazem uma interessante observação sobre a ausência de menção aos precedentes judiciais estabelecidos pelo Superior Tribunal de Justiça:

Cabe aqui apontar uma imprecisão, uma vez que, para se manter fiel à lógica do artigo 927 do Código de Processo Civil, que contempla os pronunciamentos jurisdicionais qualificados – comumente chamados de precedentes judiciais vinculantes –, seria imprescindível a menção expressa também aos enunciados de súmulas do Superior Tribunal de Justiça, vinculantes ou não, bem como aos acórdãos proferidos sob o rito dos julgamentos dos recursos especiais no referido Tribunal.

Dito isso, Kochem e Stanton (2020) destacam o caráter altamente restrito da proposta, uma vez que só seria possível a instituição da arbitragem tributária quando do oferecimento de garantia e após o ajuizamento de Execução Fiscal. Todo o debate anterior ao ajuizamento da demanda e até mesmo da constituição do crédito tributário ficaria afastado do método alternativo de solução de controvérsias.

De acordo com Piscitelli, Mascitto e Fernandes (2021, p. 751) tal fato poderia gerar:

“eventuais arguições de inconstitucionalidade dessas normas, fundadas no prejuízo ao direito de defesa dos contribuintes, na ofensa ao princípio da isonomia e no argumento de conflito com o sistema da LEF, que tem um rol mais extenso de garantias passíveis de serem ofertadas na instância judicial”.

Toda a discussão empregada em ações declaratórias de (in)existência de relação jurídico-tributária, as quais, em sua grande maioria são revestidas de alta complexidade e poderiam se utilizar da especialização ofertada pelo procedimento arbitral, não se encontram contempladas pelo referido PL.

O projeto estabelece também parâmetros em relação aos honorários advocatícios e as despesas do procedimento. Neste ponto não traz grandes inovações, mas estabelece que a fixação dos honorários obedecerá aos critérios dispostos pelo artigo 85 do Código de Processo Civil e que as custas processuais serão adiantadas pelo contribuinte, não podendo exceder o montante fixado a título de honorários advocatícios.

Outro critério importante diz respeito ao momento em que a arbitragem deverá ser instituída. O PL nº 4.257/2019 prevê que a arbitragem seja instaurada quando da apresentação de embargos à execução, ou seja, quando o crédito tributário já se encontra constituído e a relação jurídico-tributária entre Fisco e contribuinte já está estabelecida. E além disso, como requisito de acesso ao procedimento, a garantia dos valores em debate, realizada no contexto de ação judicial em curso – Execução Fiscal, Ação Consignatória de Pagamento ou Ação Anulatória do Ato Declarativo da Dívida.

Neste caso, sendo um projeto de lei ordinária, o normativo está sujeito à contestação no que tange à necessidade de alteração do CTN para albergar as hipóteses de suspensão da exigibilidade e extinção do crédito tributário.

Neste diapasão, Piscitelli, Mascitto e Fernandes (2021, p. 749) apresentam uma relevante crítica ao projeto. Os autores defendem que:

[A] exigência de acesso prévio ao Poder Judiciário como requisito para submissão do litígio tributário à via arbitral atenta contra a economia processual, a eficiência e a própria natureza desse método alternativo (enquanto opção aos métodos tradicionais) de solução de controvérsia.

Além disso, ressaltam os autores que deve ser preenchida a lacuna referente à hipótese de suspensão processual - especialmente da Execução Fiscal - enquanto estiver em curso o procedimento arbitral. Tal normatização é primordial para o bom andamento do procedimento e para a segurança jurídica do contribuinte em relação a atos de constrição ao seu patrimônio. Inclusive, porque o próprio Código de Processo Civil, por meio de seu artigo 919, *caput*, estabelece que, via de regra, os embargos à execução não terão efeito suspensivo.

Também é fundamental pontuar que não houve uma imposição de parâmetros quanto ao tempo de duração do procedimento arbitral (e possíveis prorrogações). Propondo-se o projeto a ser uma lei de cunho nacional, seria interessante que este ponto restasse positivado para padronização do instituto e garantia de sua celeridade.

4.2 CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTAIS DO PL Nº 4.468/2020

Em contrapartida ao projeto analisado anteriormente, o projeto de lei nº 4.468/2020, de iniciativa da Senadora Daniella Ribeiro (PP/PB), prevê a instituição da arbitragem especial tributária e estabelece de forma expressa no parágrafo único do artigo 1º que a arbitragem tributária não poderá ser instituída nos casos em que o crédito tributário já tenha se constituído, seja mediante lançamento ou auto de infração e imposição de multa.

O momento de instauração do procedimento é diametralmente oposto do sugerido pelo PL nº 4.257/2019. O escopo da nova proposta, de acordo com a própria ementa da lei é permitir:

A instauração de arbitragem especial tributária, com a finalidade de solucionar controvérsias sobre matérias de fato no curso de fiscalização ou de quantificar crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, estabelece condições para o seu processamento e dispõe sobre o tribunal arbitral, o compromisso e o laudo arbitral e a ação de anulação de laudo arbitral.

A proposta contempla os procedimentos de consulta fiscal e de “quantificação de crédito do sujeito passivo da obrigação tributária decorrente de decisão judicial transitada em julgado e não liquidado judicialmente (FERNANDES; MASCITTO, 2020).

Um ponto de suma importância é que seu artigo 2º delimita especificamente que controvérsias tributárias podem ser objeto da arbitragem tributária, excluindo-se *(i)* a discussão sobre a constitucionalidade de normas jurídicas, *(ii)* a discussão sobre lei em tese e *(iii)* as decisões contrárias ao entendimento consolidado do Poder Judiciário nas hipóteses do artigo 927 do CPC e dos julgamentos em sede de repercussão geral no STF. Desta feita, o instituto encontra-se voltado para a discussão de matérias fáticas - o que tira grande proveito da expertise e tecnicidade dos árbitros.

Contudo, é primordial ressaltar que “uma disputa nunca envolverá apenas questões de fato, já que a subsunção do fato à norma tributária demanda, necessariamente, interpretação desta, de modo que aspectos qualificados como ‘de direito’ necessariamente virão à tona” (PISCITELLI, MASCITTO, FERNANDES, 2021, p. 754). O caso da classificação fiscal de mercadorias é um exemplo clássico, em que a conclusão ocorre não apenas fundamentada na análise técnica (natureza físico-química dos produtos envolvidos), mas na sua qualificação jurídica à luz dos patamares dispostos em lei - como é o caso da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que delimita as categorias de mercadorias, adotada pelo Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai desde 1995.

Em relação à escolha dos árbitros, o PL preenche uma importante lacuna ao determinar em seu artigo 4º que o tribunal arbitral será necessariamente formado por três árbitros, sendo *(i)* um deles indicado pela Autoridade Tributária, *(ii)* um indicado pelo contribuinte e *(iii)* o último indicado em comum acordo pelas partes, devendo ser necessariamente bacharel em direito - ou, caso não haja acordo, ficará à escolha da instituição ou Câmara arbitral.

Além disso, o projeto inova trazendo uma figura inexistente na Lei de Arbitragem: o §7º do artigo 4º do PL institui a figura do árbitro desempataador. Diante de um laudo não unânime ele poderá ser indicado pelo presidente da instituição para proferir “o voto de minerva”. Sua decisão será terminativa e a que prevalecerá.

Outro ponto interessante em relação à figura do árbitro é que o presente PL estipula os requisitos que devem ser atendidos por ele (artigo 4º, §9º), sendo eles *(i)* o gozo de plena capacidade civil e *(ii)* a detenção de conhecimento técnico compatível com a natureza do

litígio a ser dirimido, jurídico ou não. Dentro deste requisito, delimita ao árbitro que é essencial ter, no mínimo, dez anos de comprovada experiência profissional na área de atuação, assim como (a) duas graduações em nível técnico ou superior ou (b) uma graduação e uma pós-graduação em instituições de ensino nacionais ou estrangeiras cuja titulação tenha sido reconhecida no Brasil.

Ademais, em seu artigo 7º, delimita a assinatura do compromisso arbitral, que impedirá a instauração de processo administrativo ou qualquer medida de fiscalização, afasta a figura da denúncia espontânea e na hipótese de posterior lavratura de auto de infração para exigência de tributos lançados com fundamento na questão submetida à arbitragem especial, afasta o lançamento de multa de ofício e sobresta o julgamento do processo administrativo até decisão final do procedimento arbitral.

Por fim, quanto ao prazo, o PL positiva em seu artigo 6º, IX, o prazo de até 12 meses para o proferimento de sentença e conclusão da arbitragem. Tal prazo pode ser prorrogado por até duas vezes, não se ultrapassando o período total de 24 meses.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Inicialmente a busca acerca da possibilidade da instituição da arbitragem em matéria tributária no Brasil, de maneira abrangente, foi tarefa um tanto complexa para a pesquisadora, principalmente em função das diferentes possibilidades de arbitragem tributária, tanto em relação ao momento de sua instituição, quanto em relação à matéria a ser abordada. Cuidou a pesquisadora no sentido de acautelar-se diante de posicionamentos distintos tanto de autores que advogam em favor do instituto, quanto de outros que desconfiam da sua viabilidade e aplicabilidade à seara tributária.

Compartilhando de um campo teórico comum entre a maioria dos autores, restou sedimentado que a arbitragem tributária deve ser implementada através de compromisso arbitral - vide-se a inexistência de relação contratual que possibilite cláusula compromissória -, de maneira institucional, sendo uma arbitragem de direito. Dessa forma, é possível garantir a observância a todos os princípios que regem a Administração Pública.

No que tange ao princípio da publicidade especificamente, foi preciso desmistificar a obrigatoriedade do sigilo quando da utilização do procedimento arbitral. Em verdade, esta é uma opção e não uma obrigatoriedade. Por outro lado, também observou-se a mitigação da teoria da supremacia do interesse público sobre o privado e do atendimento ao princípio da publicidade de maneira rígida. A privacidade do contribuinte e o sigilo fiscal puderam ser sopesados com os princípios da publicidade e isonomia, sugerindo-se a divulgação das sentenças e laudos arbitrais, sem necessariamente a disponibilização de todos os documentos fiscais do contribuinte, capazes de expor sobre sua saúde financeira e sobre seus negócios.

A vinculação das partes à sentença arbitral, com a impossibilidade de posterior revisão judicial de mérito é reconhecida pela jurisprudência e pela doutrina nacional e é plenamente aplicável no âmbito dos conflitos que englobam a Administração Pública.

Inclusive, a definitividade das decisões contribui para uma maior celeridade, efetividade e segurança jurídica do instituto.

Aproveitando-se a abordagem da participação do Poder Público na arbitragem, também é interessante pontuar que para os administrativistas a solução de controvérsias pela via arbitral já é técnica utilizada por muitos Estados há tempos, sendo reconhecidamente válida. A questão problema volta-se apenas para o paradigma de que, diferentemente da realidade dos contratos administrativos, o crédito tributário não envolve uma relação contratual e o Estado age na sua função de Poder Público, o que, teoricamente diminuiria a margem da disponibilidade do direito a ser objeto da arbitragem.

Contudo, a questão da indisponibilidade do crédito tributário passou a ser superada pela doutrina. Em parte, porque a própria legislação já autoriza a transação sobre créditos tributários, mitigando de forma expressa a sua indisponibilidade e, em segundo lugar, porque na função de mero arrecadador, o Estado está atendendo aos seus interesses secundários, instrumentais à consecução dos seus interesses primários. A inteligência e efetividade do sistema tributário nacional e uma tributação justa e transparente devem prevalecer sobre o intuito da simples arrecadação. Até porque, a arbitragem tributária não implicará em renúncia de receita, mas poderá representar um meio de possibilitar, de maneira mais célere e menos custosa, o ingresso / recuperação dos valores controvertidos nos cofres públicos.

E não só a celeridade se apresenta como uma vantagem do procedimento arbitral sobre o contencioso judicial e administrativo que é observado hoje no país. O instituto tem a oferecer a especialidade e tecnicidade dos julgadores, a irrecorribilidade da sentença, o que soluciona a controvérsia e traz estabilidade e segurança jurídica, a confidencialidade e a neutralidade dos árbitros, que se encontram, assim como um juiz togado, de maneira imparcial e equidistante das partes.

Por fim, os modelos de arbitragem tributária apresentados pelo PL n° 4.257/19 e pelo PL n° 4.468/20 são delimitados a hipóteses restritas e distintas. Em ambos os casos, é necessária cautela relacionada à possibilidade de edição lei complementar para alteração do Código Tributário Nacional com o intuito de cristalizar e garantir a legitimidade e legalidade do instituto, embora juridicamente não exista óbice à sua regulamentação por meio de lei ordinária.

Os projetos abrangem da constituição à extinção do crédito tributário, porém, em momentos diametralmente opostos: o primeiro e mais antigo busca oferecer uma via alternativa para a discussão de um crédito tributário já constituído e ajuizado, desde que seja promovida a garantia do juízo; enquanto o mais recente encontra-se está voltado à prevenção de controvérsias tributárias, antes mesmo da sua constituição, voltando-se exclusivamente para discussões de matéria fática.

Ainda que restem lacunas a serem preenchidas, tanto por meio de lei complementar, quanto por normatização infralegal, os referidos projetos apresentam um caminho juridicamente viável para a instituição inicial da arbitragem tributária no Brasil.

Por certo, a arbitragem tributária sozinha não irá resolver o problema do congestionamento do Poder Judiciário e do amplo acesso à justiça. Entretanto, pode representar um verdadeiro avanço na solução de controvérsias de alta complexidade, desafogando o judiciário nos casos que demandam prova pericial, análises altamente técnicas e, conseqüentemente, muito tempo de prestação jurisdicional.

É preciso que a instituição da arbitragem tributária seja posteriormente acompanhada da implementação de outras medidas alternativas, como a ampliação das varas especializadas e dos juizados especiais fazendários e possibilidade de conciliação para

causas de baixo valor, que em conjunto podem combater o problema da morosidade e da baixa efetividade na solução de controvérsias tributárias e na recuperação de créditos.

Entretanto, a arbitragem é uma realidade que já se mostra oportuna no âmbito das controvérsias que envolvem a Administração Pública e a sua instituição pode oferecer aos contribuintes e ao Fisco uma solução mais rápida e eficaz, com julgadores capacitados. A aprovação dos supracitados projetos de lei, ainda que com necessários ajustes, pode representar o pontapé inicial para a diminuição da judicialização das controvérsias tributárias, o que, por certo ainda merece lapidação, mas já representa um grande avanço.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, José Henrique Mouta; FRANCO, Marcelo Veiga. **A desjudicialização da execução fiscal: reflexões sobre o PL nº 4.257/2019**. CONJUR, 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-abr-09/araujo-franco-reflexoes-projeto-lei-42572019>>. Acesso em: 12/01/2022.

BRASIL. **Código de Processo Civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em: 06/01/2022.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 06/01/2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 06/01/2022.

BRASIL. **Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm>. Acesso em: 06/01/2022.

BRASIL. **Lei nº 9.307/1996 (Lei de Arbitragem)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19307.htm>. Acesso em: 06/01/2022.

BRASIL. **PL nº 4.257/2019**. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>>. Acesso em: 06/01/2022.

BRASIL. **PL nº 4.468/2020**. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/144536>>. Acesso em: 06/01/2022.

CARMONA, C. A. **Arbitragem e Processo: um comentário à Lei nº 9.307/96**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2009.

CASTILHO, Ian Fernandes de. **Arbitragem tributária: aspectos teóricos e possibilidade jurídica**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento; Vol. 7, nº 9, 2019. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/39257>>. Acesso em: 12.01.2022.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2021**. Brasília: CNJ, 2021. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/09/relatorio-justica-em-numeros2021-12.pdf>>. Acesso em: 31/01/2022.

FARICELLI, Priscila. **Transação e Arbitragem nas controvérsias tributárias**. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013.

FERNANDES, André Luiz Fonseca; MASCITTO, Andréa. **Primeiras considerações sobre a arbitragem especial tributária do projeto de lei 4.468/20**. Portal Migalhas, 2020. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/335156/primeiras-consideracoes-sobre-a-arbitragem-especial-tributaria-do-projeto-de-lei-4-468-20>>. Acesso em: 06.01.2022.

GAGLIANO, P. S.; PAMPLONA, R. **Manual de direito civil; volume único**. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

GUIMARÃES, Marcio de Souza. **Apresentação da arbitragem em direito público no Brasil**. In: Arbitragem em direito público. Fundação Getúlio Vargas. FGV Projetos, 2018.

MACHADO, C. H; SANTOS, R. S. S; CATARINO, J. R. **A arbitrabilidade objetiva dos conflitos envolvendo o poder público e as perspectivas da arbitragem tributária no Brasil**. Revista do Direito. Vol. 1, nº 54, p. 59-85. Santa Cruz do Sul: 2018.

MARTINS, Kallyd. **Arbitragem tributária: um modelo eficiente na resolução de conflitos fiscais**. Dissertação (Mestrado em Direito). Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP-SP. São Paulo, 2021.

MELLO, C. A. B. **Curso de Direito Administrativo**. 32ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

MURTA, A. C. D.; VIANA, P. R. N. **Notas sobre a arbitragem tributária e sua adoção no Brasil sob uma perspectiva pós-moderna**. In: Empresa, tributação e processualidade democrática. Belo Horizonte: Universidade FUMEC, 2020.

OLIVEIRA, Alexandre; GUERRA, Liciane. **Arbitragem e a justiça em conflitos de ordem tributária**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, Edição nº 143, 2019. Disponível em: <<https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/223>>. Acesso em: 12/01/2022.

PARO, Giácomo; KOCHER, Ronaldo; STANTON, Gabriel. **Arbitragem tributária - Uma alternativa necessária - Algumas reflexões sobre o PL 4257/19**. Portal Migalhas. 2020. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/328677/arbitragem-tributaria---uma-alternativa-necessaria---algumas-reflexoes-sobre-o-pl-4257-19>>. Acesso em: 09.01.2022.

PAULSEN, L. **Curso de direito tributário completo**. 11ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PINHO, H. D. B.; STRATZ, M.; RODRIGUES, R. A. R. **Arbitragem tributária: perspectivas para o direito brasileiro**. Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP, vol. 21, nº 3, p. 270-295. Rio de Janeiro: 2020.

PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andrea; FERNANDES, André Luiz Fonseca. **Um Olhar para a Arbitragem Tributária: Comparativo das Propostas no Senado Federal, Provocações e Sugestões**. Revista Direito Tributário Atual, n.48. p. 743-767. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2021. Quadrimestral. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2021/08/Tathiane-andrea-e-andre.pdf>>. Acesso em: 19/11/2021.

RAMPAZZO, L. **Metodologia Científica**. São Paulo: Loyola, 2015.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Aspectos gerais sobre o sigilo fiscal**. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/sigilo-fiscal/aspectos-gerais-sobre-o-sigilo-fiscal>>. Acesso em: 12/01/2022.

ROCHA, Sérgio André. **Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte**. Revista Direito Tributário Atual, n.39, p. 507-527 - 2018. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2018/06/Sergio-Andr%C3%A9-Rocha.pdf>>. Acesso em: 08.01.2022.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCAVONE JUNIOR, L. A. **Manual de arbitragem**. 5ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

VIEIRA, Rodrigo. **A impossibilidade de questionamento judicial, pela Administração Pública, da decisão final proferida no âmbito do processo administrativo fiscal**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. 2008.1. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Rodrigo-de-Carvalho-Vieira-A-impossibilidade-de-questionamento-judicial-pela-administra%C3%A7%C3%A3o-p%C3%BAblica-da-decis%C3%A3o-final-proferida-no-%C3%A2mbito-do-processo-administrativo-fiscal.pdf>>. Acesso em: 06/01/2022.

XAVIER, Camila Siqueira. **A arbitragem em matéria tributária no brasil: avanços e desafios**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 7, n. 8, janeiro/junho, 2019, p. 21-57. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/36609>>. Acesso em: 12/01/2022.

ANEXO A



PROJETO DE LEI Nº _____, DE 2019

Modifica a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica.

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

Art. 1º A Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“CAPÍTULO I

DA EXECUÇÃO JUDICIAL DA DÍVIDA ATIVA

Art. 1º

“**Art. 16-A.** Se o executado garantir a execução por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, pode optar pela adoção de juízo arbitral para julgar os embargos ofertados, respeitados os requisitos da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, e os a seguir definidos, na forma do regulamento de cada entidade da Federação.”

“**Art. 16-B.** Nenhum árbitro pode decidir mais de um processo do mesmo particular ou do grupo econômico do qual este faça parte o particular por ano.”

“**Art. 16-C.** O processo arbitral é público, de direito, e conduzido por órgão arbitral institucional, de reconhecida idoneidade, competência e experiência na administração de procedimentos arbitrais.”



SF/19373.99917-29

“Art. 16-D. A fixação dos honorários advocatícios no processo arbitral obedece aos critérios do art. 85 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 – Código de Processo Civil.

Parágrafo único. O valor final dos honorários advocatícios não pode ser superior à metade do que seria arbitrado no processo judicial.”

“Art. 16-E. As despesas do processo arbitral devem ser adiantadas pelo executado e não podem exceder o montante fixado a título de honorários advocatícios.”

“Art. 16-F. 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 ou de repercussão geral.

.....”

“CAPÍTULO II

DA EXECUÇÃO EXTRAJUDICIAL DA DÍVIDA ATIVA

Art. 41-A. Para proceder à cobrança da dívida ativa de tributos instituídos com fundamento nos arts. 145, III, 153, VI, 155, III, e 156, I, da Constituição Federal, além taxas devidas em função da propriedade, do usufruto ou da posse de bem imóvel passível de alienação ou em razão da propriedade de veículo, a Fazenda Pública pode optar pela execução extrajudicial, na forma dos arts. 31 a 38 do Decreto-Lei nº 70, de 21 de novembro de 1966, observadas as regras específicas definidas nesta Lei.”



“**Art. 41-B.** A Fazenda Pública deve formalizar administrativamente a execução da dívida mediante notificação do executado, instruindo-a com a Certidão da Dívida Ativa, que dela faz parte integrante, como se estivesse transcrita, e deve indicar o total da dívida com o principal, os juros, a multa de mora e os encargos, se aplicáveis.

§ 1º A notificação administrativa e a Certidão de Dívida Ativa podem constituir um único documento.

246 do Código de Processo Civil, ou por intermédio de Cartório de Títulos e Documentos.

§ 3º A notificação deve ser feita no endereço constante da matrícula do imóvel ou do registro do veículo, sendo considerada

aperfeiçoada inclusive se, registrado o comparecimento ao endereço,

for recusada.

§ 4º Se a notificação for devolvida com a informação de que o notificado não reside no local, aperfeiçoa-se por edital publicado no _____ diário oficial ou no sítio oficial da Fazenda Pública credora, pelo prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da divulgação ou publicação.”

“**Art. 41-C.** Recebida a notificação, o devedor dispõe de trinta dias para pagar o valor total indicado na notificação administrativa, além, se for o caso, da despesa de cartório.”

“**Art. 41-D.** Não ocorrendo o pagamento, a Fazenda Pública deve lavrar termo de penhora, com o número da Certidão da Dívida Ativa e o valor integral do débito devidamente atualizado, e requerer ao Cartório de Registro de Imóveis ou ao Departamento de Trânsito a averbação da penhora na matrícula do imóvel ou no registro do veículo, respectivamente.”



“Art. 41-E. A Fazenda Pública deve promover a notificação do devedor do termo de penhora, indicando a avaliação do bem penhorado e conceder novo prazo de 30 (trinta) dias para quitação da dívida, contado da data do recebimento da notificação.

§ 1º A avaliação do bem imóvel penhorado pode corresponder ao valor indicado na escritura registrada na matrícula do imóvel, devidamente atualizado pelo índice oficial de atualização de tributos adotado pelo ente federativo.

§ 2º A avaliação do veículo pode corresponder à estimativa apresentada pela Tabela da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas – FIPE ou qualquer outra Tabela que, de credibilidade notória, seja indicada em ato específico do órgão fazendário do ente federativo.

§ 3º A notificação da penhora deve seguir as regras e critérios dos §§ 2º a 4º do art. 41-B.”

pode ajuizar embargos à penhora, impugnando a validade da dívida

ou aduzindo que a avaliação do bem não corresponde ao valor de mercado, devendo alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas

e juntar aos autos os documentos e rol de até três testemunhas.

§ 1º O imóvel ou o veículo penhorado serve de garantia para os embargos.

§ 2º O ajuizamento dos embargos suspende a contagem do

prazo prescricional de que trata o art. 41-S, que é retomado com o trânsito em julgado de decisão favorável à Fazenda na ação.”

“Art. 41-G. Não efetuando o devedor o pagamento ou o parcelamento do valor integral da dívida, nem



ajuizando os embargos à penhora, a Fazenda Pública está autorizada a efetuar imediatamente o primeiro leilão do imóvel ou do veículo penhorado.

§ 1º O leilão do imóvel será feito por agente fiduciário que

seja:

- instituição financeira, inclusive sociedade de crédito

imobiliário, qualificada nos termos do art. 30, II, do Decreto-Lei nº 70, de 21 de novembro de 1966, selecionada por meio de concurso simplificado regido por critérios objetivos e previamente definidos;

- órgão ou entidade da Administração Pública com competência para a execução de atividades imobiliárias.

§ 2º O ente federativo que não possuir em sua estrutura administrativa órgão ou entidade que detenha competência para a execução das atividades imobiliárias pode celebrar convênio com órgão ou entidade de outro ente federativo.

§ 3º O leilão de veículo deve ser feito por agente fiduciário, nos termos do § 1º, I, deste artigo ou por órgão executivo de trânsito da Administração Pública à qual faz parte a Fazenda Pública credora.

§ 4º O órgão ou entidade referidos nos §§ 1º a 3º deste artigo exerce a função de agente fiduciário, com os deveres e responsabilidades a ela inerentes, na forma dos arts. 40 e 41 do Decreto-Lei nº 70, de 21 de novembro de 1966.

§ 5º Os leilões devem ser preferencialmente feitos de forma eletrônica, e os editais devem ser divulgados com antecedência mínima de 5 (cinco) dias no sítio eletrônico do agente fiduciário, em

sítio eletrônico da Fazenda Pública credora.

§ 6º O agente fiduciário tem direito a receber o maior percentual fixado pelo Conselho Regional de Corretores de

Imóveis local para operações de comercialização de imóveis, desde que não

ultrapasse 5% do valor do bem, ou, no caso de alienação de veículo, 5% do valor do bem.”

“**Art. 41-H.** Se, no primeiro leilão público, o maior lance obtido for inferior ao valor atualizado da dívida e das despesas indicadas no artigo 41-B, acrescido da despesa prevista no § 6º do art. 41-G, deve ser realizado o segundo leilão público, no qual deve ser aceito o maior lance apurado, ainda que inferior à soma das aludidas quantias.”

“**Art. 41-I.** Se o maior lance do segundo leilão público for inferior ao valor referido no art. 41-H, deve ser paga inicialmente a remuneração do agente fiduciário e a diferença deve ser entregue à Fazenda Pública, que pode cobrar do devedor, por via executiva, o valor remanescente de seu crédito, sem direito de retenção ou indenização sobre o imóvel alienado.”

“**Art. 41-J.** Se o lance de alienação do imóvel, em qualquer dos dois leilões públicos, for superior ao total das importâncias referidas no art. 41-H deste artigo, a diferença final apurada deve ser entregue ao devedor.”

“**Art. 41-L.** Antes de expirado o prazo do art. 41-E, o devedor pode alienar o imóvel ou o veículo cuja penhora tenha sido averbada, ficando o registro da alienação condicionado à comprovação de quitação dos tributos e despesas que incidem sobre o bem.”

“**Art. 41-M.** É lícito ao devedor, a qualquer momento, entre a data de efetivação da penhora até a assinatura da carta de arrematação, pagar o valor atualizado da dívida, acrescido da despesa estipulada no § 6º do art. 41-G.”



“**Art. 41-N.** O agente fiduciário é autorizado, independentemente de mandato do credor ou do devedor, a receber as quantias que resultarem da purgação da dívida ou do primeiro ou

segundo leilões públicos, devendo entregá-las ao credor ou ao devedor, conforme o caso, deduzida a sua própria remuneração.

§ 1º A entrega a que se refere o *caput* será feita até 5 (cinco) dias após o recebimento da quantia pelo agente fiduciário, sob pena de cobrança, contra este último, pela parte que tiver direito à quantia, por ação executiva.

§ 2º Em caso de falência ou recuperação judicial do agente

fiduciário, os créditos previstos neste artigo que não forem repassados ao credor ou ao devedor devem ser considerados privilegiados.”

“**Art. 41-O.** Uma vez efetivada a alienação do imóvel, de acordo com os artigos 41-G a 41-J, deve ser emitida a respectiva carta de arrematação, assinada pelo agente fiduciário e por cinco pessoas físicas idôneas e capazes, como testemunhas.

§ 1º A carta de arrematação serve como título de propriedade para a transcrição no Cartório de Registro de Imóveis ou no Departamento de Trânsito.

§ 2º Averbada a carta de arrematação no Cartório de Registro de Imóveis ou no órgão do Departamento de Trânsito, o adquirente pode requerer ao Juízo competente a imissão na posse do imóvel ou do veículo, que lhe deve ser concedida liminarmente, após o prazo do § 3º, sem prejuízo de se prosseguir no feito, em rito ordinário, para o debate das alegações que o devedor porventura aduzir em contestação.



§ 3º A concessão da medida liminar prevista no § 2º só deve ser negada se o devedor, citado, comprovar, no prazo de 48 (quarenta e oito) horas, que resgatou ou consignou judicialmente o valor de sua dívida, nos moldes previstos no art. 41-M.”

“**Art. 41-P.** Se, após iniciado o procedimento a que se refere este capítulo, for constatado que a propriedade, a posse ou o usufruto do imóvel ou do veículo foi transferido sem comunicação ao Cartório de Registro de Imóveis ou ao Departamento de Trânsito, ou que o devedor faleceu antes de ser notificado, a Fazenda Pública pode, com fundamento nos arts. 130 e 131 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, emendar a Certidão de Dívida Ativa e incluir o adquirente, o novo possuidor, o novo usufrutuário, o espólio ou os sucessores como corresponsáveis da dívida, retomando a cobrança integral da dívida a partir da fase prevista no art. 41-B, notificando o novo proprietário, possuidor, usufrutuário, o espólio ou os sucessores.”

“**Art. 41-Q.** A morte, falência, recuperação judicial ou dissolução do devedor não impedem a aplicação do procedimento previsto neste capítulo.”

“**Art. 41-R.** Aplicam-se as regras constantes do art. 174 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, quanto ao prazo de exercício do direito de cobrança da Fazenda Pública por meio do procedimento previsto neste Capítulo II.”

“CAPÍTULO III

DAS DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS



Art. 41-S. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem desistir de processos de execução fiscal em tramitação e que visem à cobrança da dívida ativa dos tributos referidos no art. 41-A e executar os créditos cobrados nestas ações por meio do procedimento regulado no Capítulo II, no prazo de cinco anos contados da publicação da Lei que inseriu esse dispositivo.”

“**Art. 41-T.** O executado pode optar pelo procedimento arbitral previsto nos arts. 16-A a 16-F caso, ao ajuizar a ação prevista no art. 164 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, ou a ação anulatória do ato declarativo da dívida, prevista no art. 38 desta lei, garanta o juízo por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia.

.....”

Art. 2º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

ANEXO B



SENADO FEDERAL
GABINETE DA SENADORA DANIELLA RIBEIRO

PROJETO DE LEI Nº , DE 2020

Institui a arbitragem especial tributária e dá
outras providências

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

Art. 1º 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, observando o disposto nesta lei.

Parágrafo único. Este procedimento não poderá ser instaurado nos casos de crédito tributário que já tenha sido constituído mediante lançamento tributário ou auto de infração e imposição de multa.

Art. 2º As controvérsias tributárias que podem ser objeto da arbitragem tributária de que trata esta Lei são aquelas relativas a matérias fáticas, sendo vedado:

- I - discussão sobre constitucionalidade de normas jurídicas;
- II - discussão sobre lei em tese;
- III - decisão contrária a entendimento consolidado pelo Poder Judiciário nas hipóteses de que trata o art. 927 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), bem como julgamentos em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal.

Art. 3º A arbitragem especial de que trata esta lei observará as seguintes condições:





SENADO FEDERAL
GABINETE DA SENADORA DANIELLA RIBEIRO

I - será admitida exclusivamente a arbitragem de direito, sendo vedada a arbitragem por equidade;

II – obedecerá as regras de direito brasileiro;

III - será realizada no Brasil e em língua portuguesa;

IV - serão sempre respeitados no procedimento arbitral o contraditório, a ampla defesa e os meios inerentes, a igualdade das partes, a imparcialidade dos árbitros e seu livre convencimento;

V - a sentença arbitral será integralmente divulgada no site da instituição arbitral que administrou a arbitragem;

VI – o laudo arbitral produzirá efeitos somente entre as partes, salvo hipótese de participação de entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito estadual ou nacional, hipótese em que todos os associados que não tenham expressamente feito opção em sentido contrário estarão vinculados;

VII - as despesas relativas a honorários de peritos e árbitros poderão ser antecipadas pelo contribuinte quando da instauração do procedimento arbitral;

VIII - as despesas envolvendo a câmara de arbitragem serão assumidas integral e definitivamente pelo contribuinte;

IX – cada parte arcará com os honorários de seus próprios advogados e eventuais assistentes técnicos ou outros profissionais indicados pelas partes para auxiliar em sua defesa perante o juízo arbitral, independentemente do resultado final;

X – no caso de sucumbência recíproca, as partes arcarão proporcionalmente com os custos da arbitragem, observado o disposto no inciso VIII.

XI – os valores decorrentes das decisões condenatórias serão corrigidos pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) ou outro índice que venha substituí-la na atualização dos créditos tributários;

XII - a arbitragem especial será necessariamente institucional, podendo o ato de regulamentação credenciar as instituições ou câmaras arbitrais competentes para processar as controvérsias tributárias reguladas nesta Lei.





tributária:

SENADO FEDERAL
GABINETE DA SENADORA DANIELLA RIBEIRO

I - estar situada no Brasil;

Parágrafo único. São requisitos da instituição que processará a arbitragem especial

II - estar regularmente constituída há pelo menos oito anos;

III - estar em regular funcionamento como instituição ou câmara arbitral; e

IV - ter reconhecidas idoneidade, competência e experiência na
administração

de _ procedimentos arbitrais.

Art. 4º O tribunal arbitral será necessariamente formado por três
árbitros da forma que segue:

I – um árbitro indicado pela

Autoridade Tributária; II - um árbitro

indicado pelo contribuinte; e

III – um árbitro indicado na forma dos §§5º e 6º.

§1º Aplicam-se aos árbitros os motivos de impedimento e suspeição de que tratam os artigos 144 e 145 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil);

§2º A pessoa indicada para funcionar como árbitro tem o dever de revelar, antes da aceitação da função, qualquer fato que seja de seu conhecimento, que possa ocasionar dúvida justificada quanto sua independência e imparcialidade.

§3º O árbitro é juiz de fato e de direito e do laudo arbitral proferido não cabe homologação ou recurso ao Poder Judiciário.

§4º O arbitro deve ser e permanecer independente e imparcial durante todo o procedimento arbitral.

§5º Os árbitros indicados pela Autoridade Tributária e pelo contribuinte elegerão, em comum acordo, o terceiro árbitro, que presidirá o Tribunal Arbitral e necessariamente deverá ser bacharel em Direito, observando-se o disposto no § 2º.



SF/20374.43177-93



SENADO FEDERAL
GABINETE DA SENADORA DANIELLA RIBEIRO

§6º Caso não haja acordo entre os árbitros indicados pelas partes para a escolha do terceiro árbitro, a instituição ou Câmara arbitral o indicará, atendendo aos requisitos previstos neste artigo.

§7º Poderá ser indicado um árbitro desempatador se a decisão proferida pelo Tribunal Arbitral não for unânime, competindo ao presidente da instituição arbitral efetuar a designação respectiva.

§8º As partes poderão impugnar a indicação de árbitro da parte contrária no prazo de 15 dias, por falta de conhecimento técnico na matéria controversa ou por não atender ao disposto nos §§ 1º, 5º e 9º deste artigo, cabendo à instituição ou Câmara Arbitral decidir tal incidente.

§9º São requisitos para o exercício da função de árbitro:

I - estar no gozo de plena capacidade civil;

II - deter conhecimento técnico compatível com a natureza do litígio a ser dirimido, jurídico ou não, sendo essencial, no mínimo, dez anos de comprovada experiência profissional na área de atuação, bem como duas graduações em nível técnico ou superior ou uma graduação e uma pós-graduação em instituições de ensino nacionais ou estrangeiras cuja titulação tenha sido reconhecida no Brasil;

Art. 5º Formalizada a opção pela utilização da arbitragem especial, será designada audiência para assinatura do compromisso arbitral, que será firmado por:

I - autoridade administrativa a ser designada pelo Ministério da Fazenda ou Advocacia Geral da União;

II - procurador devidamente constituído pelo contribuinte;

Art. 6º São cláusulas obrigatórias do compromisso arbitral estabelecido para o procedimento de arbitragem especial:

I - o local onde se desenvolverá a arbitragem;

II - a obrigatoriedade de que o árbitro ou os árbitros decidam a questão de fato segundo regras jurídicas brasileiras;



SF/20374.43177-93



SENADO FEDERAL
GABINETE DA SENADORA DANIELLA RIBEIRO

III - o nome, profissão, estado civil e domicílio das partes e representantes privados, assim como dados e cargo dos representantes jurídicos da pessoa jurídica de direito público;

IV - o nome, profissão e domicílio dos árbitros ;

V - a possibilidade de indicar um árbitro desempataador, no caso do laudo arbitral não ser unânime;

VI - a matéria que será objeto da arbitragem;

VII - o lugar em que será proferido o laudo arbitral.

VIII - a obrigatoriedade de cumprimento das normas desta lei;

IX - o prazo para a apresentação do laudo arbitral, será de até 12 meses, podendo ser prorrogado por acordo entre as partes por até duas vezes, desde que não ultrapasse prazo total de 24 meses;

X - a fixação dos honorários dos árbitros;

XI - a definição da responsabilidade pelo pagamento:

a) de honorários dos árbitros;

b) de eventuais honorários periciais; e

c) de outras despesas com o procedimento de arbitragem.

XII - as provas que serão produzidas na arbitragem;

XIII - os fatos que são considerados como incontroversos para solução do conflito.

Art. 7º A assinatura do compromisso arbitral:

I - impede instauração de processo administrativo ou qualquer medida de fiscalização relacionadas às questões de fato e de direito objeto do procedimento arbitral;

II - afasta a espontaneidade de que trata o art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional);

III - na hipótese de lavratura de auto de infração para exigência de tributos lançados com fundamento na questão submetida à arbitragem especial:



SF/20374.43177-93



SENADO FEDERAL
GABINETE DA SENADORA DANIELLA RIBEIRO

a) não caberá lançamento de multa de ofício, nos moldes do art. 63 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

b) o julgamento do processo administrativo será sobrestado até final decisão do procedimento arbitral;

Art. 8º O laudo arbitral vinculará a Autoridade Tributária e o contribuinte acerca dos fatos julgados.

I - são requisitos obrigatórios do laudo arbitral:

a) o relatório, que conterá os nomes das partes e resumo do litígio;

b) os fundamentos da decisão, em que serão analisadas as questões de fato e técnicas, de acordo com as regras jurídicas brasileiras;

c) o dispositivo, em que os árbitros resolverão as questões que lhes forem submetidas e estabelecerão o prazo para o cumprimento da decisão, se for o caso; e

d) a data e o lugar em que foi proferida.

II - o laudo arbitral vinculará o julgamento do auto de infração lavrado nos termos do inc. III do art. 63 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

III - o contribuinte não terá legitimidade para questionar judicialmente o auto de infração decorrente do laudo arbitral, no tocante à controvérsia decidida na arbitragem.

IV - o laudo arbitral é definitivo e terminativo, salvo o disposto no art. 10.

V - após o laudo arbitral ser emitido, as partes podem solicitar no prazo de 10 dias que seja sanado erro material e esclareça alguma dúvida, ou contradição existente nele existente.

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

Parágrafo único. O árbitro desempatador analisará toda a documentação do processo e emitirá decisão adotando uma das posições anteriores, justificando-as, sendo



SF/20374.43177-93



SENADO FEDERAL
GABINETE DA SENADORA DANIELLA RIBEIRO

vedada a reabertura da instrução processual para determinar a realização de novas provas e diligências.

Art. 10 Poderá ser proposta ação de anulação do laudo arbitral, após 60 dias da ciência pelas partes do laudo arbitral proferido, quando:

I - for nulo o compromisso arbitral;

II - emanou de quem não podia ser árbitro;

III - não contiver os requisitos do art. 3º desta Lei;

IV - for proferida fora dos limites do compromisso arbitral;

V - comprovado que foi proferida por prevaricação, concussão ou corrupção passiva;

VI - forem desrespeitados os princípios de que trata o art. 2º desta Lei.

VII – for proferida fora do prazo estipulado no art. 6, IX desta Lei.

Art. 11. Em caso de laudo arbitral condenatório que imponha obrigação pecuniária contra a União ou suas entidades autárquicas, inclusive no tocante às custas da arbitragem, o pagamento se dará mediante a expedição de precatório ou de requisição de pequeno valor, conforme o caso.

Parágrafo único. Na hipótese de que trata o **caput** deste artigo o presidente do tribunal arbitral solicitará à autoridade judiciária competente a adoção das providências necessárias à expedição de precatório ou de requisição de pequeno valor, conforme o caso.

Art. 12. A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

"**Art. 48-A.** As consultas que envolvam questões fáticas e sua qualificação jurídica poderão ser solucionadas por arbitragem especial tributária, atendidos os requisitos e condições estabelecidos nesta Lei ."

"**Art. 74**.....

.....



SF/20374.43177-93



SENADO FEDERAL
GABINETE DA SENADORA DANIELLA RIBEIRO

§19 O crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado não liquidado judicialmente poderá ser quantificado por meio de arbitragem especial tributária, atendidos os requisitos e condições estabelecidos nesta Lei.

§20 É vedada a instauração da arbitragem especial tributária para fins de quantificação de crédito:

- a) objeto de decisão judicial não transitada em julgado;
- b) não passível de restituição, ressarcimento ou compensação, nos termos desta lei

§21 O contribuinte apresentará requerimento formal à Secretaria da Receita Federal do Brasil para fins de instauração da arbitragem especial tributária.

I - a opção pela liquidação do crédito a ser compensado ou restituído por meio de arbitragem especial tributária implica desistência de requerimento para liquidação e execução judicial de sentença;

II - o crédito liquidado aferido mediante arbitragem será compensado nos termos desse artigo, conforme regulamentação a ser expedida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

III - não cabe discussão em sede de manifestação de inconformidade ofertada pelo contribuinte acerca do crédito fixado em laudo arbitral;

IV - o fisco ficará vinculado ao montante do crédito reconhecido em favor do contribuinte por laudo arbitral;

V - o pedido de instauração de arbitragem especial tributária deve ser formalizado no prazo de cinco anos contados da data do trânsito em julgado da decisão judicial que reconhece o crédito em favor do contribuinte;

VI - o prazo para apresentação de declaração de compensação para aproveitamento do crédito reconhecido em sentença arbitral se extingue em cinco anos, contados do trânsito em julgado do laudo arbitral.”



SF/20374.43177-93

Art. 13 Aplica-se subsidiariamente, no que couber, o disposto na Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020.

Art. 14 Esta lei entra em vigor na data de sua publicação.

