

ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: realidade ou fantasia?

José Eduardo Tellini Toledo
Doutorando em Relações Econômicas Internacionais – PUC/SP
Mestre e Especialista em Direito Tributário – PUC/SP
Membro do CBar e do CIArb
Advogado

INTRODUÇÃO

Recebi, com muita honra, o convite formulado pela Dra. Isabela Bonfá de Jesus e Dra. Renata Elaine Silva Ricetti Marques, para participar da obra “Novos rumos do Processo Tributário: Judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário”.

Provocado pelo debate em relação ao processo administrativo e judicial tributário, a Lei de Execução Fiscal, o Código de Processo Civil de 2015 e os métodos alternativos de cobrança do crédito tributário, optei por apresentar um estudo sobre este último tema, que ainda provoca muita polêmica na seara tributária.

Não restam dúvidas acerca do crescimento da opção de solução de conflitos por meio alternativos, tais como a arbitragem. Conforme se verifica no sítio do Centro de Arbitragem e Mediação da Câmara de Comércio Brasil Canadá (CAM-CCBC)¹, somente no ano de 2017 houve um crescimento de 43,87% em quantidade de arbitragens.

Levando em consideração que a lei que trata sobre a arbitragem é de 1996², ratificada pelo Supremo Tribunal Federal³ em 2001, não são necessários

¹ CAM-CCBC. Disponível em: <https://ccbc.org.br/cam-ccbc-centro-arbitragem-mediacao/sobre-cam-ccbc/estatisticas-gerais/>. Acesso em 24/05/2019;

² Lei nº 9.307/96;

³ Supremo Tribunal Federal. Plenário. processo de homologação de Sentença Arbitral Estrangeira. Ag. Reg. SE 5206.). Disponível em < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=345889>>. Acessado em 27/09/17;

grandes esforços para perceber a evolução da aplicação do instituto da arbitragem no Brasil.

Diante desse crescimento, toma corpo o debate acerca da possibilidade de se aplicar o instituto da arbitragem na área tributária (até mesmo pelo grande número de litigiosidade existente, tanto na esfera administrativa, quanto na judicial). Para alguns, grande inovação na solução de conflitos entre o contribuinte e o Estado; para outros, barreira intransponível e sem possibilidade de ser aplicada no Brasil.

A discussão é longa. Exige uma análise do sistema jurídico que alberga as normas que tratam sobre a arbitragem (como meio alternativo de solução de conflitos), em conjunto o sistema das normas tributárias, visando encontrar o denominador comum que permita a arbitrabilidade da obrigação tributária (principal e acessória).

Este é o propósito do presente estudo, que começou no ano de 2017, mas somente agora está “maduro” para ser publicado. E isso somente ocorreu após ser provocado por vários debates que tive a oportunidade de participar, bem como por atuação em ambas as áreas.

LEI DE ARBITRAGEM E A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O INTERESSE PÚBLICO

A arbitragem, ao lado da conciliação e mediação, é forma alternativa de resolução de conflitos; aquela heterocompositiva e as duas últimas autocompositivas (já que, apesar da intervenção de terceiro, são as próprias partes é que solucionam a controvérsia).

Para ESCOBAR⁴, a arbitragem é:

“... uma tecnologia jurídica de afastamento do controle jurisdicional por vontade expressa das partes, que outorgam a particulares ou instituições poderes para dirimir conflitos decorrentes de direitos patrimoniais disponíveis, com a finalidade de obter uma decisão escrita, final, irrecurável, que, sendo condenatória, constituíra título executivo, com força de título executivo judicial”.

⁴ ESCOBAR, Marcelo Ricardo. **Arbitragem Tributária no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2017;

Apesar de estar presente no ordenamento desde 1824⁵, esse método de solução de conflitos tomou força com a publicação da Lei de Arbitragem (Lei nº 9.307/96), atingindo sua plenitude a partir do ano de 2001, quando o Supremo Tribunal Federal reconheceu sua constitucionalidade⁶ e o Estado brasileiro ratificou a chamada “Convenção de Nova Iorque”⁷ (Convenção sobre o reconhecimento e a execução de sentenças arbitrais estrangeiras feita em Nova York, em 10 de junho de 1958), incorporando-a ao sistema jurídico interno.

Além das normas acima citadas, o atual Código de Processo Civil (que entrou em vigor em março de 2015), em seu artigo 3º, estabeleceu textualmente que, apesar da tutela jurisdicional não ser excluída diante de ameaças ou lesão a direito (e nem poderia ser de outra forma, face ao disposto no artigo 5º, inciso XXXV, da CF/88), a arbitragem também é admitida como uma nova forma de solução alternativa de solução de conflitos, reafirmando a importância desse meio de solução de disputas.

Apesar disso, a Lei da Arbitragem, em sua redação original, não se preocupou com a participação do Estado, relativamente a fatos que envolviam questões patrimoniais. Muitas foram as discussões que surgiram em decorrência da existência, ou não, de normas jurídicas que já permitissem a participação da Administração Pública nessa forma de solução de conflitos.

O Supremo Tribunal Federal, em 1973, já havia se manifestado no sentido de submeter a União Federal a um processo de arbitragem, cujo objeto era a repercussão patrimonial de uma indenização por desapropriação de imóvel, que ficou conhecido como “caso Laje”, como destacado por TALAMINI⁸:

“O cabimento de arbitragem envolvendo o Poder Público – com a consequente legitimidade do ato legislativo que a previu – foi reconhecido pelo STF ainda na década de 1970, no “caso Laje”. Admitiu-se a submissão da União Federal a processo arbitral

⁵ LAMAS, Natália Mizrahi. Introdução aos princípios aplicáveis à arbitragem. In LEVY, Daniel. PEREIRA, Guilherme Setoguti J. **Curso de Arbitragem**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 27;

⁶ STF. SE 5.206 AgR. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Relator para o acórdão Ministro Nelson Jobim. Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1624362>. Acesso em 16/05/2019;

⁷ BRASIL. Decreto 4.311, de 23 de julho de 2002. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4311.htm. Acesso em 16/05/2019;

⁸ TALAMINI, Eduardo. Arbitragem e Administração Pública no Direito Brasileiro. In VILLA-LOBOS, Nuno. PEREIRA, Tânia Carvalhais (org.). **Arbitragem em Direito Público**. FGV Projetos e CAAD. Disponível em: <<https://fgvprojetos.fgv.br/publicacao/arbitragem-em-direito-publico>>. Acesso em 23/05/2019. p. 125

em que se discutia a repercussão patrimonial de ato tipicamente estatal (indenização por desapropriação de imóvel)”.

Sem nos aprofundarmos nessa discussão (por um opção de corte metodológico), com o advento da Lei nº 13.129/2015 passou a não mais existir dúvidas sobre a possibilidade de a administração pública direta e indireta (arbitrabilidade subjetiva – capacidade da pessoa em contratar a arbitragem), utilizar a arbitragem (como meio de solução de controvérsias), para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis (arbitrabilidade objetiva – tema que pode ser objeto de arbitragem), desde que seja sempre de direito e respeitado o princípio da publicidade.

CARMONA⁹ teve a oportunidade de se manifestar sobre esse tema:

“As dificuldades, porém, são muitas e é necessário deixar claro que a Lei de Arbitragem, em sua origem, não se preocupou com o Estado e suas vicissitudes, de modo que o texto legal original sequer previa a arbitragem envolvendo a Administração Pública e os seus interesses, limitando-se a reforma aportada pela Lei nº 13.129/2015 a mencionar expressamente o que a doutrina já intuía, ou seja, que o Estado pode participar da arbitragem para resolver disputas patrimoniais. Com o desenvolvimento da arbitragem, que tomou impulso depois da decisão, pelo STF, de incidente de inconstitucionalidade⁴, aumentou a percepção da necessidade de participação do Estado neste mecanismo de solução de litígios, de modo que a Lei nº 13.129/2015 tomou o cuidado de estipular que a presença da Administração Pública no juízo arbitral ensejaria o afastamento do julgamento por equidade (equidade substitutiva) e a utilização do idioma português.”

Assim, com a possibilidade de estipulação de convenção de arbitragem nos contratos com a administração pública, a dúvida que foi instaurada decorreu do correto conceito dos direitos patrimoniais disponíveis, únicos que podem ser objeto de uma arbitragem (arbitrabilidade objetiva).

Apesar de que em um primeiro momento haver a impressão de que todos os direitos relacionados ao Estado são indisponíveis, a doutrina mais moderna se posicionou de forma contrária, principalmente nos atos negociais onde o Estado age como um particular.

PIETRO¹⁰ bem destacou essa diferenciação, esclarecendo:

“O interesse público é sempre indisponível pela Administração Pública, porque ele é de titularidade da coletividade e não do poder público. A administração Pública apenas o

⁹ CARMONA, Carlos Alberto. **Arbitragem e administração pública – primeiras reflexões sobre a arbitragem envolvendo a administração pública**. Revista Brasileira de Arbitragem. 2016. Issue 51, p. 7-21;

¹⁰ PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo**. 31. Ed. Ver. Atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018;

administra, protege e tem o dever de dar-lhe efetividade. Mas não pode dele dispor livremente porque não lhe pertence.

Portanto, é correto afirmar que o interesse público é indisponível. Mas isto não significa que todos os direitos patrimoniais, no âmbito do direito público, sejam indisponíveis. Por vezes, a disponibilidade de um patrimônio público pode ser de mais interesse da coletividade do que sua preservação”.

SILVEIRA¹¹ compartilha do mesmo entendimento:

“Tal princípio [*princípio da indisponibilidade do interesse público*] determina que a Administração Pública não pode dispor do interesse da coletividade ou renunciar a poderes que a lei lhe conferiu, dado que o titular do interesse público é o Estado, o único capaz de autorizar a disponibilidade ou a renúncia mediante lei.

(...)

O princípio da indisponibilidade do direito público, portanto, a *priori* não seria um impedimento em si para a solução dos conflitos pela via arbitral”.

É oportuno, neste momento, diferenciar o interesse público primário e secundário: enquanto o primeiro tem correlação direta com o interesse da coletividade e, portanto, indisponível, o segundo se caracteriza como disponível e pode ser objeto de alienação, como por exemplo, cláusulas financeiras.

BOSSA e VASCONCELOS¹², ao analisarem a resignificação do princípio da supremacia do interesse público, assim se posicionaram:

“Vale reforçar que o interesse público primário ou interesse da sociedade e da coletividade como um todo, de onde ecoa o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, não se confunde com o interesse público secundário.

O conteúdo do interesse público secundário não corresponde ao interesse social, mas tão somente ao interesse estatal (patrimonial). Logo, não estamos tratando do interesse público propriamente dito e sim de interesses exclusivos do Estado”.

Nas palavras de PASINATTO e VALLE¹³:

“O Crédito Tributário é classificado como interesse público secundário, ou seja, disponível e arbitrável. Isso, pois, os interesses públicos secundários nada mais são do que interesses com uma natureza instrumental que “resolvem-se em relações patrimoniais e, por isso, tornaram-se disponíveis na forma da lei, não importando sob que regime”. Eles existem, simplesmente, para haja uma satisfação dos interesses primários⁶⁸, estes, sim, indisponíveis.⁶⁹”.

¹¹ SILVEIRA, Bruna Alcino Marcondes da. A arbitrabilidade dos conflitos envolvendo as agências reguladoras. in MUNIZ, Joaquim de Paiva. BONIZZI, Marcelo José M. FERREIRA, Olavor A.V. Alves. **Arbitragem e Administração Pública – temas polêmicos**. Ribeirão Preto, P: Migalhas, 2018. p. 35-61;

¹² BOSSA, Gisele Barra. VASCONCELOS, Mônica Pereira Coelho de. Arbitragem Tributária e a Reconstrução do Interesse Público. In PISCITELLI, Tathiane. MASCITTO, Andréa. MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). **Arbitragem Tributária – Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. P. 53-56;

¹³ PASINATTO, Ana Paulo. VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Arbitragem Tributária: breve análise luso-brasileira**. Revista Jurídica Luso-Brasileira. Índice Gral do ano 3 (2017), nº 6. p. 1061;

O Superior Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de analisar a aplicabilidade de arbitragem em relação à disponibilidade dos interesses públicos, cujo relator, Ministro João Otávio de Noronha¹⁴, assim se manifestou:

“Em outras palavras, pode-se afirmar que, quando os contratos celebrados pela empresa estatal versem sobre atividade econômica em sentido estrito – isto é, serviços públicos de natureza industrial ou atividade econômica de produção ou comercialização de bens, suscetíveis de produzir renda e lucro –, os direitos e as obrigações deles decorrentes serão transacionáveis, disponíveis e, portanto, sujeitos à arbitragem. Ressalte-se que a própria lei que dispõe acerca da arbitragem – art. 1º da Lei n. 9.307/96 – estatui que “as pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis”.

Por outro lado, quando as atividades desenvolvidas pela empresa estatal decorram do poder de império da Administração Pública e, conseqüentemente, sua consecução esteja diretamente relacionada ao interesse público primário, estarão envolvidos direitos indisponíveis e, portanto, não-sujeitos à arbitragem”.

LEMES¹⁵ apresenta um importante trabalho estatístico acerca da arbitragem com a Administração pública.

“Não podemos finalizar sem antes trazer alguns dados estatísticos colhidos em seis câmaras de arbitragens brasileiras (AMCHAM, CAM-CCBC, CAM/CIESP/FIESP, CAM-BOVESPA, CAM/FGV e CAMARB) para informar que, em 2015, do total de arbitragens em curso nas citadas Câmaras, 4% representavam arbitragens com a Administração Pública direta e indireta. Em 2016, essas Câmaras processavam 55 arbitragens com o setor público de um total de 609 casos em andamento, representando, portanto, 9% do movimento dessas Câmaras. Em 2015, os valores envolvidos em arbitragens eram de R\$ 10 bilhões e, em 2016, foram R\$ 24 bilhões. Os valores mais do que dobraram, e isso se deve, especialmente, às arbitragens com a Administração Pública”.

Veja-se que, de fato, na arbitragem com a Administração Pública não há renúncia de direitos ou poderes, mas sim uma escolha de um procedimento para a solução de conflitos, em opção ao Poder Judiciário, que também vai ao encontro do próprio interesse público, uma vez que tal metodologia está em consonância com o artigo 3º, §§ 1º a 3º, do Código de Processo Civil de 2015, que permite a arbitragem na forma da lei, bem como determina que o Estado deverá promover, sempre que possível, a solução consensual de conflitos.

¹⁴ STJ. REsp 612439. Relator Ministro João Otávio de Noronha. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200302124603&dt_publicacao=14/09/2006. Acesso em 23/05/2019;

¹⁵ LEMES, Selma. Arbitragem e Administração Pública: Passado, Presente E Futuro. In VILLA-LOBOS, Nuno. PEREIRA, Tânia Carvalhais (org.). **Arbitragem em Direito Público**. FGV Projetos e CAAD. Disponível em: <<https://fgvprojetos.fgv.br/publicacao/arbitragem-em-direito-publico>>. Acesso em 23/05/2019;

OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS: DIREITO DISPONÍVEL OU INDISPONÍVEL DO ESTADO

Ainda não é consenso a possibilidade de se efetuar a arbitragem na seara tributária, principalmente em face da discussão em torno da (in)disponibilidade do valor do tributo por parte do Estado¹⁶.

ESCOBAR¹⁷ já adiantava que era inegável que a Constituição Federal tinha pavimentado o caminho para a Arbitragem com a Administração Pública, seja por menções indiretas¹⁸, seja por previsões expressas¹⁹.

Contudo, a resposta dessa dúvida passa, necessariamente, pela análise da norma jurídica e do estudo da Teoria da Relações, mais especificamente o objeto da relação jurídica entre o ente tributante e o contribuinte, dentro do nosso ordenamento jurídico.

A norma jurídica deve ser analisada sob dois prismas: a norma jurídica em sentido amplo (suporte físico de determinada legislação) e em sentido estrito (na qualidade de significação obtida de determinado enunciado prescritivo, com a intervenção do ser cognoscente, de acordo com o sistema de referência válido e aceitos pelos demais membros da mesma comunidade).

CARVALHO²⁰, esclarece:

“A despeito disso, porém, interessa manter o secular modo de distinguir, empregando ‘normas jurídicas em sentido amplo’ para aludir aos conteúdos significativos das frases do direito posto, vale dizer, aos enunciados prescritivos, não enquanto manifestações empíricas do ordenamento, mas como significações que seriam construídas pelo intérprete. Ao mesmo tempo, a composição articulada dessas significações, de tal sorte que produza mensagens com sentido deontico-jurídico completo, receberia o nome de ‘normas jurídicas em sentido estrito’

(...)

Uma coisa são os enunciados prescritivos, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas; outras, as normas jurídicas, como significações construídas a

¹⁶ Entenda-se “Estado” em seu conceito amplo, como a União, os Estados e o Distrito Federal e os Municípios;

¹⁷ ESCOBAR, Marcelo Ricardo. **Arbitragem Tributária no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2017. p. 132-133;

¹⁸ Reportando-se à ausência de monopólio da jurisdição estatal, prevista no artigo 5º, da CF/88;

¹⁹ Reportando-se ao artigo 114, §§1º e 2º e 12, §2º, das ADCT, da CF/88

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 6ª ed. São Paulo, Noeses, 2015. p. 135;

partir dos textos positivos e estruturados consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas.”

É justamente pela análise da linguagem do direito positivo que será possível identificar a prescrição de condutas humanas. Como bem explica VILANOVA²¹ :

“Tenhamos agora em conta a linguagem do direito positivo, não a linguagem da ciência-do-direito (dogmática). Gramaticalmente, o direito usa o modo indicativo ou o modo imperativo dos verbos. O indicativo presente e o indicativo futuro são mais frequentemente usados. Vários verbos são usados para indicar classes de ação ou conduta (comissiva ou omissiva), uma vez que o direito positivo assenta nas relações sociais e atende aos vários interesses individuais e coletivos de uma dada situação histórica”.

Sem nos aprofundarmos no tema, é importante lembrar que da análise da norma jurídica será possível a obtenção de uma proposição antecedente (ou proposição hipótese), descritiva da ocorrência de eventos possíveis²² no mundo social, bem como da proposição consequente (ou proposição tese), prescritora de condutas humanas intersubjetivas que devem ser observadas na relação instaurada por dois ou mais sujeitos.

Essa relação jurídica entre dois ou mais sujeitos, analisada sob o prisma da Teoria das Relações (ou da Teoria dos Predicados Poliádicos – pela existência de dois ou mais termos), dependerá da combinação entre a quantidade dos sujeitos.

Parafraseando novamente CARVALHO²³:

“... seguindo a sorte dos predicados poliádicos, as relações estarão configuradas segundo uma combinatória estrita: um com um (uni-unívoca ou biunívoca), um com vários (uni-plurívoca), vários com um (pluriunívoca) ou vários com vários (pluriplurívoca). Não há outras combinações possíveis, o que significa declarar que, ao elaborar os enunciados prescritivos do direito posto, o legislador será prisioneiro dessa angusta possibilidade combinatória”.

TAREK MOYSÉS MOUSSALEM, em aula ministrada na matéria de Organizações e Sistemas, no curso de Doutorado da PUC/SP²⁴, ao exemplificar

²¹ VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1997;

²² Ressalte-se que somente os eventos possíveis são capazes de instalar uma relação entre dois ou mais sujeitos;

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – fundamentos jurídicos da incidência**. 10 ed. rev. e atual., 2ª tiragem. São Paulo. Saraiva. 2015. P. 55 e 56;

²⁴ Ocorrida em 10/04/2019;

esse assunto, apresentou a frase “EU SOU FELIZ”. Nela temos a composição “sujeito” é “predicado” e, portanto, diante de um predicado monádico.

Por outro lado, na frase “3 é menor que 5”, ou “Todos se amam”, estaremos diante de fórmulas proporcionais com predicados poliádicos.

Esquemmatizando as lições acima, teremos:

$x - y =$ relação uni-unívoca;

$x \begin{cases} y \\ y' \end{cases} =$ relação uni- plurívoca (como ocorre nas hipóteses de responsabilidade)

$x \begin{cases} y \\ x' \end{cases} \rightarrow y =$ relação pluri-unívoca

$x' \begin{cases} y \\ x \end{cases} =$ relação pluri-plurívoca

Apenas para exemplificar o raciocínio acima, quando se está diante de uma relação *erga omnes*, estamos tratando de uma relação uni-plurívica.

Essas relações poderão se apresentar com características específicas: reflexiva ou irreflexiva (quando o vínculo se estabelece, ou não, entre um termo com ele mesmo); simétrica ou assimétrica (quando o vínculo que se estabelece, ou não, entre dois termos é o mesmo); transitiva ou intransitiva (quando a relação existente, ou não, entre dois termos implicam na relação com um terceiro termo).

Assim, teremos:

relação reflexiva: $x R x$;

relação irreflexiva: $x R y$;

relação simétrica: $x R y = y R' x$

relação assimétrica: $x R y \neq y R' x$

relação transitiva: xRy e $yRz \rightarrow xRz$

relação intransitiva: xRy e $yRz \not\rightarrow xRz$

Considerando que para a aplicação da norma jurídica haverá a necessidade de uma linguagem competente relatando um evento já ocorrido no mundo social, qualificando-se como um fato jurídico (previsto na proposição-tese, vertido em linguagem competente), é justamente a partir desse momento nascerá o vínculo entre dois ou mais sujeitos e o respectivo objeto prestacional, onde um deles (ativo) terá o direito de exigir de um ou de outros (passivo), o cumprimento de uma prestação. Já o sujeito(s) passivo(s) terá(ão) o dever de cumpri-la. Trata-se, portanto, de uma relação assimétrica.

O objeto dessa relação (ponto de interesse do presente estudo) decorre da conduta que deve ser cumprida pelo sujeito passivo ao sujeito ativo, mais especificamente a necessidade de atender as normas vigentes, válidas e eficazes relativamente ao cumprimento do pagamento do tributo, bem como das respectivas obrigações acessórias.

Nas palavras de VILANOVA²⁵:

“As relações abstratamente consideradas, mas vistas do prisma do direito – assim, relações de direito privado, e relações de direito público, relações de direito substantivo e de direito adjetivo, relações de direitos e relações de sobredireito (interespaical e intertemporal), relações de direito pessoal e relações de direito real -, as relações jurídicas, como tais, são típicas do mundo do jurídico. Mas, num grau maior de abstração, são relações. Quer dizer, são estruturas formais, compondo-se de um termo antecedente (ou termo referente) e de outro termo conseqüente (ou termo relato) e, ainda, de uma espécie de operador: o operador relacionante”.

Ocorre que nem sempre o contribuinte e a fiscalização concordam com os procedimentos adotados, seja em face de diferentes interpretações da legislação tributária, ou até mesmo por efetivo descumprimento das obrigações tributárias, o que leva à lavratura dos lançamentos tributários com o conseqüente contencioso administrativo e judicial deles decorrentes, tendo como centro das atenções o objeto da relação tributária.

Assim, como foi colocado no início do presente estudo, resta saber se o objeto da relação jurídica (ou seja, o tributo e as obrigações acessórias) podem ser considerados, ou não, como direitos disponíveis por parte do Poder Público e se são, ou não, arbitráveis.

²⁵ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 116 e 117;

Muitos foram os debates e trabalhos acadêmicos no Brasil e Portugal, principalmente nos anos de 2017 e 2018 (e que permanecem no ano de 2019), acerca da possibilidade da instituição da Arbitragem Tributária, onde ousou afirmar que seus precursores foram Priscila Faricelli de Mendonça²⁶ (em sua dissertação de Mestrado, que deu origem ao seu livro publicado no ano de 2014) e Marcelo Ricardo Escobar²⁷ (na defesa da sua tese de Doutorado, ocasionando a publicação em livro no ano de 2017), que diante da coragem de inovação, trouxeram o tema ao debate científico.

Essas discussões sempre tiveram, como ponto convergente, a arbitrabilidade²⁸ do tributo (e das obrigações acessórias) e a comparação com a arbitragem tributária com outros Países.

Em Portugal²⁹, (cujo tema, pode-se dizer, ainda é relativamente novo – iniciado em janeiro de 2011, mas altamente evoluído), o assunto surgiu em decorrência de vários debates técnico-científicos que desencadearam a autorização legislativa para se instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, por meio do artigo 124, da lei nº 3-B/2010, de 28 de abril desse ano.

Posteriormente, foi introduzido no sistema jurídico português o Decreto-Lei nº 10/2011 o Regime Jurídico de Arbitragem Tributária (RJAT).

Nas palavras de VILLA-LOBOS e PEREIRA³⁰:

“Tantas vezes acusado de seguidismo no plano das soluções normativas em matéria tributária, Portugal pode hoje orgulhar-se de ter sido pioneiro na aprovação de um regime jurídico de arbitragem em matéria tributária. O pioneirismo e a singularidade do instituto da arbitragem foram igualmente reconhecidos a nível europeu nas Conclusões do advogado-geral Maciej Szpunar, naquele que ficou conhecido como o “Acórdão Ascendi”³, no quadro do primeiro reenvio prejudicial de um tribunal arbitral tributário”.

²⁶ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Arbitragem e transações tributárias**. Brasília, DF. Gazeta Jurídica, 2014;

²⁷ ESCOBAR, Marcelo Ricardo. **Arbitragem Tributária no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2017;

²⁸ Assim entendido, como a possibilidade de determinada matéria ser submetida à arbitragem;

²⁹ Optamos por esse país, por uma questão metodológica, como também pela semelhança histórica-cultural;

³⁰ VILLA-LOBOS, Nuno. PEREIRA, Tânia Carvalhais. A IMPLEMENTAÇÃO DA ARBITRAGEM Tributária em Portugal: origens e estudos. In PISCITELLI, Tathiane. MASCITTO, Andréa. MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). **Arbitragem Tributária – Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. P. 42;

Naquele País, a discussão sobre a indisponibilidade do crédito tributário também foi ampla, tendo por base a interpretação restritiva do nº 3, do artigo 212, da Constituição da República Portuguesa e do nº 2, do artigo 30, da Lei Geral Tributária (aprovada pelo Decreto-Lei nº 398/98, que prevê a indisponibilidade do crédito tributário, sendo posteriormente superada por apoio da própria doutrina local.

Nas palavras de SOUSA³¹:

“Assim, numa interpretação holística, que tenha em mente a globalidade do nosso sistema de administração executiva no âmbito das relações jurídicas tributárias, o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários só poderá reportar-se a **créditos consolidados**, cuja existência esteja assente, depois de esgotados os meios normais de impugnação: até aí não haverá a certeza de haver direitos de crédito e, por isso, os atos que declaram a eliminação jurídica dos atos que definiram créditos tributários não implicam redução ou extinção desses créditos, cuja existência na ordem jurídica ainda não está assente”.

Aplicando esse ensinamento ao Direito Tributário Brasileiro, teríamos a possibilidade de discussão dos créditos tributários até a sua constituição definitiva, momento após o qual passaria a ter a característica de indisponível.

Ocorre que no Brasil o tema sobre a disponibilidade do crédito tributário, pedra angular para a aplicação da arbitragem, não se pacificou, face a respeitados posicionamentos doutrinários acerca de sua indisponibilidade.

Muitos daqueles que sustentam a indisponibilidade do crédito tributário, tomam, por base, as disposições contidas no artigo 3º, do CTN, principalmente diante de sua parte final “... e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada³²”.

Veja-se, contudo, que a redação da norma jurídica acima citada, ao tratar da atividade administrativa plenamente vinculada, relaciona essa obrigação à atividade de cobrança, que, em uma análise semântica do texto, não sobrevive a uma confusão com o vocábulo “disponibilidade”. Trata-se de conceitos distintos.

³¹ SOUSA, Jorge Lopes de. Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária. In VILLA-LOBOS, Nuno. PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.). **Guia da Arbitragem Tributária**. 3ª ed. rev. e atualizada. Coimbra: Almedina. 2017. P. 79;

³² BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em 16/05/2019.

E nem poderia ser de outra forma, já que a competência tributária, conforme determinação constitucional, é indelegável e indisponível, diferentemente do crédito tributário, objeto da relação entre dois ou mais sujeitos (conforme a já citada Teoria dos Predicados Poliádicos), que pode ser disponível dentro de determinados critérios e introduzido por veículos corretos.

Inclusive, partindo-se de uma análise constitucional, verifica-se que o §6º, do artigo 150, já estabelecia que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só podia ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 171, também estabelece a possibilidade de a lei facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Desde modo, desde o ano de 1993 (apenas sob o prisma constitucional), dentro do sistema jurídico-tributário, já há relativização da suposta indisponibilidade do crédito tributário (para aqueles que defendem essa linha), cujo tema não mais estava voltado a seu objeto (crédito tributário), mas sim ao veículo introdutor de normas tributárias (lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição). De forma semelhante, o já citado artigo 171, do CTN, ao tratar da transação e extinção do crédito tributário, também condiciona a existência de uma lei.

Podemos citar vários exemplos de parcelamentos especiais no âmbito federal, estadual e municipal que, premiando a inadimplência, caracterizam-se nitidamente como a disponibilidade do crédito tributário (em seu sentido amplo, pela exclusão ou redução de juros e multas aplicadas).

Mesmo em relação ao próprio tributo, temos, no âmbito estadual, as disposições contidas na Lei Complementar nº 160/2017 e Convênio ICMS nº 190/2017, que com a finalidade de encerrar a chamada “guerra fiscal do ICMS” entre os diversos Estados da Federação, permitiu a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

O exemplo acima demonstra, claramente, como o crédito tributário já é considerado disponível pelo sistema jurídico-tributário.

A discussão, portanto, volta-se à necessidade de veículo introdutor das normas jurídicas que prevejam essa disponibilidade do crédito tributário.

TORRES³³ já alertava sobre essa questão:

“O procedimento de arbitragem aplicado em matéria tributária, para ser adotado na exigência de créditos tributários ou mesmo na solução de conflitos em geral, teria que atender a todos os ditames de legalidade, como: a) previsão por Lei, a definir a arbitragem como medida de extinção de obrigações tributárias e indicar seus pressupostos gerais, limites e condições; b) edição de lei ordinária pelas pessoas de direito público interno pra regular, no âmbito formal, o procedimento de escolha dos árbitros, bem como a composição do tribunal arbitral, a tramitação dos atos, e bem assim os efeitos da decisão e do laudo arbitral³⁴, além de outros (art. 37, da CF); e c) que ofereça, em termos materiais, os contornos dos conflitos que poderiam ser levados ao conhecimento e decisão do tribunal arbitral (art. 150, CF). A legalidade deve perpassar todo o procedimento, reduzindo o campo da discricionariedade e garantindo plena segurança jurídica na sua condução. Como visto, esta é uma questão que só depende de esforço político”.

Não desconhecemos a existência de fortes defensores de que a legislação tributária brasileira já prevê a arbitragem, não sendo necessária a edição de novas normas jurídicas. Nesse sentido podemos destacar Heleno Torres³⁵ e Marcelo Ricardo Escobar³⁶.

Apesar de nos filiaros ao entendimento acima, entendemos ser necessária a edição e publicação de veículos introdutores de normas jurídicas específicas para o tema da arbitragem tributária, não só pelas disposições do

³³ TORRES, heleno Taveira. Conciliação, transação e arbitragem em matéria tributária. In BOSSA, Gisele Barra. SALUSSE, Eduardo Perez. PISCITELLI, Tathiane. ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Medidas de Redução do Contencioso Tributário e o CPC/2015**. São Paulo: Almedina, 2017. p. 322;

³⁴ Discordamos do autor nesse ponto, haja vista que tais disposições já se encontram na própria Lei de Arbitragem;

³⁵ Na apresentação feita ao livro “Arbitragem e Transações Tributárias”, de Priscila Faricelli de Mendonça;

³⁶ Idem, p. 226;

artigo 150, §6º, da CF, ou do artigo 171, do CTN, mas também para se reduzir ao máximo a existência de qualquer discricionariedade³⁷, bem como evitar, para os agentes da Administração Pública, qualquer questionamento acerca de sua responsabilidade funcional.

Essas normas jurídicas, válidas, vigentes e eficazes, teriam, portanto, efeitos importantes e vinculantes para o setor público e privado.

Assim, compartilhamos o entendimento daqueles que são favoráveis à arbitragem no Direito Tributário, não visando apenas a redução do contencioso administrativo e judicial (já que isso é apenas uma consequência), mas permitindo ao setor privado e público, uma melhor administração das discussões que envolvam as obrigações tributárias (principal e acessória), já que se caracterizam como interesse público secundário e, portanto, disponível.

Ademais, é importante ressaltar que nas normas jurídicas a serem produzidas, dando amparo à previsão da arbitragem na seara tributária, haverá necessidade de se prever, também, o momento em que as partes poderão optar por essa solução alternativa de conflitos, em detrimento ao Poder Judiciário.

Isto porque, antes da ocorrência do evento no mundo social e sua conversão em fato jurídico por meio da linguagem competente e eventual descumprimento da obrigação tributária, é impossível prever se haverá qualquer conflito que possa ensejar a escolha pela arbitragem.

Também não se tem qualquer pretensão de haver uma migração de processos em trâmite perante o Poder Judiciário, para um Tribunal Arbitral (salvo a existência de previsão normativa nesse sentido, assim como ocorreu em Portugal, que poderia ajudar a reduzir o contencioso judicial tributário).

Parafraseando VALLE e PASINATTO³⁸, torcemos para que efetivamente exista um interesse político e social do Estado brasileiro, que não impeça a

³⁷ Considerando que toda norma jurídica é sempre composta de vagueza e ambiguidade, bem como sujeita a um processo de interpretação, sempre haverá um espaço para discricionariedade, ou uma zona de penumbra, que deve ser combatido pelos agentes competentes na elaboração das normas jurídicas;

³⁸ VALLE, Maurício Dalri Timm do. PASINATTO, Ana Paula. Arbitragem tributária no Brasil e o interesse público: um novo mito da caverna? *In* DOMINGOS, Francisco Nicolau (org.) **Justiça Tributária – um novo roteiro**. Lisboa: Rei Livros, 2018. p. 301.

implantação de câmaras arbitrais no Brasil e, conseqüentemente, uma redução de litígios e maior agilidade na solução de conflitos na área tributária.

De fato, existem algumas iniciativas nesse sentido.

Dentre elas, podemos destacar a Proposta de Emenda Constitucional nº 108/2015³⁹, de autoria do Senador Vicentinho Alves, que acrescenta o inciso LXXIX ao art. 5º da Constituição Federal, para estabelecer o emprego de meios extrajudiciais de solução de conflitos como um direito fundamental, que infelizmente veio a ser arquivada no final do ano de 2018, em razão do final da legislatura daquele Senador.

Uma pena, pois a arbitragem, ao ser elevada ao nível de um direito fundamental (assim como os demais meios alternativos de solução de conflitos), encerraria qualquer dúvida que ainda houvesse acerca de sua aplicação, principalmente na área tributária.

O Plenário do Senado Federal, por sua vez, aprovou, no dia 21/05, o Projeto de Lei nº 2.097/2019⁴⁰, que atribui a três varas de execuções de títulos extrajudiciais do Distrito Federal competência para processar e julgar conflitos decorrentes da Lei de Arbitragem.

Especificamente em relação à arbitragem tributária, conforme notícia divulgada em jornais leigos⁴¹, em 2018 houve a elaboração de um anteprojeto de lei visando a criação de uma arbitragem tributária especial (diferente da arbitragem convencional), que somente se aplicaria a créditos tributário não constituídos e questões de fato. Entretanto, ainda não há notícias sobre o encaminhamento desse projeto ao Congresso.

³⁹ SENADO FEDERAL. Proposta de Emenda Constitucional nº 108/2015. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122592>. Acesso em 24/05/2019;

⁴⁰ SENADO FEDERAL. PL nº 2.097/2019. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2019/05/21/aprovado-projeto-que-designa-varas-de-execucoes-do-df-para-realizacao-de-arbitragem>. Acesso em 24/05/2019;

⁴¹ BAETA, Zinia. Especialistas e governo elaboram nova proposta para arbitragem tributária. **Valor Econômico**. São Paulo, 13 de agosto de 2018, Legislação e Tributos. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/5729277/especialistas-e-governo-elaboram-nova-proposta-para-arbitragem-tributaria>. Acesso em 24/05/2019;

PALAVRAS FINAIS

Ainda no final deste trabalho, ao comentar sobre esse assunto com pessoas atuantes no direito tributário, ouvi a seguinte pergunta: “será que a arbitragem tributária vai pegar?”.

Veja-se que apesar da arbitrabilidade da obrigação tributária já existir em nosso sistema jurídico-tributário, o tema ainda é alvo de questionamentos e dúvidas sobre aqueles que atuam nessa área. Certamente dependerá de novas normas jurídicas que trarão o devido delineamento de seu exercício, ou até mesmo uma redução do contencioso judicial, se assim for previsto.

Assim, respondendo ao tema deste estudo, a arbitragem tributária é uma realidade, evoluindo em discussões doutrinárias (como deve, efetivamente ocorrer) que certamente será objeto de implementação, com o apoio da sociedade e do Poder Público.

BIBLIOGRAFIA

BAETA, Zinia. Especialistas e governo elaboram nova proposta para arbitragem tributária. **Valor Econômico**. São Paulo, 13 de agosto de 2018, Legislação e Tributos. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/5729277/especialistas-e-governo-elaboram-nova-proposta-para-arbitragem-tributaria>. Acesso em 24/05/2019;

BOSSA, Gisele Barra. VASCONCELOS, Mônica Pereira Coelho de. Arbitragem Tributária e a Reconstrução do Interesse Público. In PISCITELLI, Tathiane. MASCITTO, Andréa. MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). **Arbitragem Tributária – Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018;

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em 16/05/2019;

BRASIL. Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm. Acesso em 16/05/2019;

BRASIL. Decreto 4.311, de 23 de julho de 2002. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4311.htm. Acesso em 16/05/2019;

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=203112>. Acesso em 24/05/2019;

CARMONA, Carlos Alberto. **Arbitragem e administração pública** – primeiras reflexões sobre a arbitragem envolvendo a administração pública. Revista Brasileira de Arbitragem. 2016. Issue 51;

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – fundamentos jurídicos da incidência**. 10 ed. rev. e atual., 2ª tiragem. São Paulo. Saraiva. 2015;

_____, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 6ª ed. São Paulo, Noeses, 2015;

ESCOBAR, Marcelo Ricardo. **Arbitragem Tributária no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2017;

JOTA. Disponível em < <https://www.jota.info/consenso/brasil-e-o-50-pais-que-mais-utiliza-arbitragem-no-mundo-19092017>>. Acesso em 16/05/2019;

LAMAS, Natália Mizrahi. Introdução aos princípios aplicáveis à arbitragem. In LEVY, Daniel. PEREIRA, Guilherme Setoguti J. **Curso de Arbitragem**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018;

LEMES, Selma. Arbitragem e Administração Pública: Passado, Presente E Futuro. In VILLA-LOBOS, Nuno. PEREIRA, Tânia Carvalhais (org.). **Arbitragem em Direito Público**. FGV Projetos e CAAD. Disponível em: < <https://fgvprojetos.fgv.br/publicacao/arbitragem-em-direito-publico>>. Acesso em 23/05/2019;

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Arbitragem e transações tributárias**. Brasília, DF. Gazeta Jurídica, 2014;

PASINATTO, Ana Paulo. VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Arbitragem Tributária: breve análise luso-brasileira**. Revista Jurídica Luso-Brasileira. Índice Gral do ano 3 (2017);

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo**. 31. Ed. Ver. Atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018;

SENADO FEDERAL. Proposta de Emenda Constitucional nº 108/2015. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122592>. Acesso em 24/05/2019;

SENADO FEDERAL. PL nº 2.097/2019. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2019/05/21/aprovado-projeto-que-designa-varas-de-execucoes-do-df-para-realizacao-de-arbitragem>. Acesso em 24/05/2019;

SILVEIRA, Bruna Alcino Marcondes da. A arbitrabilidade dos conflitos envolvendo as agências reguladoras. in MUNIZ, Joaquim de Paiva. BONIZZI, Marcelo José M. FERREIRA, Olavo A.V. Alves. **Arbitragem e Administração Pública – temas polêmicos**. Ribeirão Preto, P: Migalhas, 2018;

SOUSA, Jorge Lopes de. Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária. In VILLA-LOBOS, Nuno. PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.). **Guia da Arbitragem Tributária**. 3ª ed. rev. e atualizada. Coimbra: Almedina. 2017;

STF. Plenário. processo de homologação de Sentença Arbitral Estrangeira. Ag. Reg. SE 5206.). Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=345889>. Acesso em 27/09/17.

STF. SE 5.206 AgR. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Relator para o acórdão Ministro Nelson Jobim. Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1624362>. Acesso em 16/05/2019;

STJ. REsp 612439. Relator Ministro João Otávio de Noronha. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200302124603&dt_publicacao=14/09/2006. Acesso em 23/05/2019;

TALAMINI, Eduardo. Arbitragem e Administração Pública no Direito Brasileiro. In VILLA-LOBOS, Nuno. PEREIRA, Tânia Carvalhais (org.). **Arbitragem em Direito Público**. FGV Projetos e CAAD. Disponível em: <<https://fgvprojetos.fgv.br/publicacao/arbitragem-em-direito-publico>>. Acesso em 23/05/2019;

TORRES, Heleno Taveira. Conciliação, transação e arbitragem em matéria tributária. In BOSSA, Gisele Barra. SALUSSE, Eduardo Perez. PISCITELLI, Tathiane. ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Medidas de Redução do Contencioso Tributário e o CPC/2015**. São Paulo: Almedina, 2017;

VALLE, Maurício Dalri Timm do. PASINATTO, Ana Paula. Arbitragem tributária no Brasil e o interesse público: um novo mito da caverna? *in* DOMINGOS, Francisco Nicolau (org.) **Justiça Tributária – um novo roteiro**. Lisboa: Rei Livros, 2018;

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000;

_____, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1997;

VILLA-LOBOS, Nuno. PEREIRA, Tânia Carvalhais. A IMPLEMENTAÇÃO DA ARBITRAGEM Tributária em Portugal: origens e estudos. In PISCITELLI, Tathiane. MASCITTO, Andréa. MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). **Arbitragem Tributária – Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018;