

## **ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DO PROJETO DE LEI 4.468/2020 NA POSSÍVEL REDUÇÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO**

## **TAX ARBITRATION: ANALYSIS OF THE LAW PROJECT 4.468/2020 IN THE POSSIBLE REDUCTION OF TAX LITIGATION**

## **ARBITRAJE FISCAL: ANÁLISIS DEL PROYECTO DE LEY 4.468/2020 EN LA POSIBLE REDUCCIÓN DEL LITIGIO FISCAL**

Ricardo Goretti Santos<sup>1</sup>

Enzo Scaramussa Colombi Guidi<sup>2</sup>

**RESUMO:** O artigo analisa o projeto de lei nº 4.468/2020 (arbitragem tributária). A partir disso examina-se o contencioso fiscal brasileiro após a entrada em vigor da lei da transação tributária. Posteriormente aborda a experiência portuguesa, país que sofria com cenário semelhante há uma década. Ato contínuo, avaliam-se os possíveis efeitos gerados com a quebra do paradigma do processo e se resulta numa alternativa as execuções fiscais, através de decisões mais técnicas que garantam a razoável duração do processo. Por meio do método dedutivo, conclui-se que a proposta é um avanço na busca da justiça tributária.

**Palavras-chave:** Arbitragem tributária; Contencioso Fiscal; Métodos Adequados para Resolução dos Conflitos.

**ABSTRACT:** The article analyses the law project nº 4.468/2020 (tax arbitration). From this, the Brazilian tax litigation is examined after the entry into force of the tax transaction law. Subsequently, it addresses the Portuguese experience, a country that suffered from a similar scenario a decade ago. Then, the possible effects generated by breaking the paradigm of the process are evaluated and whether it results in an alternative to tax foreclosures, through more technical decisions that guarantee the reasonable duration of the process. Through the deductive method, it is concluded that the proposal is an advance in the search for tax justice.

**Keywords:** Tax arbitration; Tax Litigation; Appropriate Methods for Conflict Resolution.

**RESUMEN:** El artículo analiza el proyecto de ley nº 4.468/2020 (arbitraje fiscal). A partir de eso, se examina el litigio tributario brasileño después de la entrada en vigor de la ley de transacciones tributarias. Posteriormente, aborda la experiencia portuguesa, país que padeció un escenario similar hace una década. Luego, se

---

<sup>1</sup> Doutor, mestre, especialista em Direitos e Garantias Fundamentais pela Faculdade de Direito de Vitória (FDV); diretor Acadêmico da FDV; professor do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direitos e Garantias Fundamentais da FDV – Mestrado e Doutorado; professor de Resolução de Conflitos dos Cursos de Graduação e Especialização em Direito da FDV; Líder do grupo de pesquisa Políticas Judiciárias e Desjudicialização do PPGD/FDV; membro do Conselho Superior da Câmara de Mediação e Arbitragem do Cindes/Findes; consultor de órgãos públicos e de instituições privadas em projetos de mediação, negociação, conciliação e arbitragem; advogado, mediador e negociador extrajudicial. E-mail: ricardogoretti@fdv.br.

<sup>2</sup> Mestrando em Direitos e Garantias Fundamentais pela Faculdade de Direito de Vitória (FDV); Especialista em Governança, Compliance e Gestão de Risco pela FDV; Membro do grupo de pesquisa Políticas Judiciárias e Desjudicialização do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direitos e Garantias Fundamentais da FDV – PPGD/FD. Advogado. Currículo lattes:<http://lattes.cnpq.br/5359179443853707>. E-mail: enzoscguidi@gmail.com

evalúan los posibles efectos que genera la ruptura del paradigma del proceso y si resulta en una alternativa a las ejecuciones fiscales, a través de decisiones más técnicas que garanticen la duración razonable del proceso. A través del método deductivo se concluye que la propuesta es un avance en la búsqueda de la justicia fiscal.

**Palabras clave:** Arbitraje fiscal; Litigios Fiscales; Métodos Apropriados para la Resolución de Conflictos.

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como escopo perquirir se a arbitragem especial tributária, nos moldes do projeto de lei 4.468/20, pode contribuir para a redução do contencioso tributário brasileiro.

A proposta surge para ajudar com um dilema velho conhecido por todos, o aumento exacerbado no acervo processual juntamente com os custos para sua manutenção e o baixo nível de resolução das demandas.

Soma-se a isso as altas cifras que giram nos processos tributários e que são capazes de abalar a economia do país, bem como a dificuldade em realizar cobranças e principalmente, conseguir a satisfação do crédito por parte dos entes federados.

O procedimento da forma que foi elaborado no Projeto de Lei nº 4.468/20 poderia ser manejado por ambas as partes, seja pelo poder público (visando a substituição da execução fiscal ou da cobrança administrativa), quanto pelo contribuinte que poderia obter de forma mais célere e técnica a decisão pretendida.

Ao longo da pesquisa analisaremos o contencioso fiscal, em especial a partir da vigência da Lei da Transação Tributária em 2020 e os impactos que esse método alternativo trouxe ao ser um dos primeiros passos para a quebra do paradigma do processo judicial, bem como, sobre o dogma da indisponibilidade do crédito tributário.

Posteriormente, passaremos a experiência portuguesa, que por meio da instituição do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT – Decreto Lei nº 10/2011) viu o acervo de litígios tributários reduzir sensivelmente, assim como aumentar a eficiência da cobrança de créditos e, principalmente, os julgamentos se tornaram mais técnicos.

E por último, apesar de serem diversas as propostas legislativas pátrias que versam sobre o tema, uma ressalta aos nossos olhos, o Projeto de Lei nº 4.468/2020, de autoria da senadora Daniella Ribeiro, com o apoio técnico do renomado Professor Heleno Torres, que em sua justificativa já deixa clara a inspiração e o êxito dos lusos com o teste.

A proposta tem dois escopos principais e em fases distintas, a primeira em um regime anterior a constituição de crédito tributário, com o intuito de agilizar a resolução de controvérsias durante a fase de fiscalização e a segunda visando dar mais celeridade a liquidação de sentenças, em ambas haveria a opção pela arbitragem tributária para a decisão.

Para o desenrolar da pesquisa, usaremos artigos de diversos autores sobre o tema, com o foco de racionalizar o direito tributário e as disputas judiciais, reduzindo a litigiosidade, as despesas, tempo, e principalmente assegurar uma resolução do conflito mais coerente com a necessidade das partes.

## 1 O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: ALTA LITIGIOSIDADE E BAIXA RESOLUÇÃO DE DEMANDAS

Há muito se tem o diagnóstico das mazelas do sistema judicial brasileiro. Entretanto apesar do proeminente número de iniciativas, poucas são efetivadas, e menos ainda conseguem surtir algum efeito na quebra do “paradigma do processo”. Para melhor explicação sobre a expressão necessário trazer a lição de Kazuo Watanabe (2019, p. 66):

[...] o grande obstáculo à utilização mais intensa da conciliação e mediação é a formação acadêmica dos nossos operadores do direito, que é voltada, fundamentalmente, para a solução contenciosa e adjudicada do conflito de

interesses. Ou seja, toda a ênfase é dada a solução dos conflitos por meio do processo judicial, em que é proferida uma sentença, que constitui a solução imperativa dada pelo representante do Estado. O que se privilegia é a solução do critério “certo ou errado”, do “preto ou branco”, sem qualquer espaço para a adequação da solução, pelo concurso da vontade das partes, à especificidade de cada caso. É esse o modelo ensinado em todas as faculdades de direito do país, sem exceção.

A máxima se faz fortemente presente no campo do direito tributário, em verdade acreditamos que de forma ainda mais acentuada, já que as alternativas ao processo são ainda mais escassas, bem como o grau de resolução mínimo.

Prova disso é que, em recente estudo do INSPER identificou-se que o contencioso tributário representa, aproximadamente, cerca de 75% do Produto Interno Bruto (PIB) do país, ou seja, R\$ 5,4 trilhões de reais estão em litígio e mais, inúmeras delas duram por mais de duas décadas (BRASIL, 2020). Sobre o tema, importante citar o diagnóstico do relatório Justiça em Números produzido pelo CNJ:

Historicamente as execuções fiscais têm sido apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário. O processo de execução fiscal chega ao Poder Judiciário depois que as tentativas de recuperação do crédito tributário se frustraram na via administrativa, provocando sua inscrição na dívida ativa. Dessa forma, o processo judicial acaba por repetir etapas e providências de localização do devedor ou patrimônio capaz de satisfazer o crédito tributário já adotadas (BRASIL, 2021).

Uma das possíveis razões que pode explicar essa circunstância, é o Princípio da Indisponibilidade do Crédito Tributário que ainda hoje é um dos principais pontos a serem ultrapassados para a racionalização do debate, sobre o tema se faz importante citar a doutrina de Heleno Torres (2008, p. 283):

O princípio da indisponibilidade do crédito de origem tributária, corolário do princípio administrativo da indisponibilidade dos bens públicos e, este mesmo, caudatório do princípio da prevalência do interesse público, tem sido tratado quase que como dogma de fé, merecendo por parte dos administradores públicos e dos procuradores judiciais uma veneração que beira a superstição, pois inibi-lhes a busca do seu real significado e trava o pensamento analítico das questões por ele geradas, levando, por paradoxo, ao cometimento ou à omissão de atos que acabam por resultar em dano ao interesse público.

Como bem dito, a questão aparece como uma verdade incontestável, tanto é que no Brasil uma das formas de extinção do crédito tributário descritas no Código Tributário Nacional (CTN) é justamente a transação (art. 156, III do CTN), que na forma trazida se trata de um gênero de resolução de conflitos de autocomposição, diferente da arbitragem, como será apresentado no próximo tópico.

Além de posicioná-la como forma de “quitação”, também traz expressamente a permissão de “concessões mútuas” (art. 171, caput) em vista de se conseguir a finalização do litígio.

Ocorre que, desde a entrada em vigor do referido código até a regulamentação da transação tributária, através da lei 13.988/2020 (que adveio da iniciativa do executivo de editar a Medida Provisória 899/19), se passaram 54 (cinquenta e quatro) anos de um hiato que somente serviu para a repetição de um modelo ultrapassado.

E mais, pode se dizer ainda que, senão fosse a grave crise sanitária que o mundo atravessava, dificilmente tanto o Poder Executivo quanto Legislativo tratariam sobre o tema.

Foi através da necessidade de conseguir conciliar uma maior arrecadação de tributos, para que o Estado atravessasse o momento nebuloso, com a demanda de meios alternativos para pagamento por parte dos contribuintes é que a norma foi positivada em nosso ordenamento jurídico.

Pois bem, passando para a análise atual do nosso sistema de justiça e para tanto, levando em consideração uma das pesquisas mais complexas sobre o tema (Relatório Justiça em Números do Conselho Nacional de Justiça), vemos que as execuções são o principal gargalo de processos, sendo que as execuções fiscais representavam 70% desse tipo de procedimento em 2019 e demoravam em média 08 (oito) anos tramitando até serem baixadas (BRASIL, 2020b).

Contudo, a despeito de não podermos afirmar categoricamente uma correlação direta entre a lei da transação tributária e a diminuição do acervo de execuções fiscais, fato é que os indicadores melhoraram após a sua edição.

Em 2020 (ano da entrada em vigor da norma) as execuções fiscais passaram a representar 68% do estoque de execuções existentes, uma redução sensível de 02 pontos percentuais de um ano pro outro, enquanto isso a demora na tramitação da lide aumentou minimamente para 08 (oito) anos e um mês, sendo certo que as dificuldades com o advento da pandemia devem ser levadas em conta (BRASIL, 2021).

Já em 2021 a melhora é sentida novamente e de forma mais expressiva. As execuções fiscais passam a representar 65% do estoque de execuções existentes, representando nova queda no indicador, dessa vez de 03 pontos percentuais ao ano anterior, bem como há uma redução significativa na duração das execuções fiscais que em média foram reduzidos para 06 (seis) anos e 11 meses (CNJ, 2022).

É certo que a evolução nos indicadores não deve ser relacionada única e exclusivamente com a inovação legislativa, devendo se levar em conta outros fatores, como maior número de julgamento de repetitivos, aumento do nível de digitalização dos processos e até o rendimento dos servidores em “home office”.

A questão é objeto de análise do mais recente Relatório do Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, que ao tratar sobre o tema nos traz a seguinte conclusão:

Apesar de não se notar a redução de estoque antes e depois da implementação do NJP, é possível observar uma queda em seu aumento anual. Considerando, contudo, todos os fatores que podem impactar esse dado, não é possível fazer uma inferência direta de correlação. A conclusão da equipe é que a transação produz resultados positivos na regularização dos contribuintes, mas é necessário um tempo maior para se avaliar se será suficiente para reduzir o estoque de créditos inscritos em dívida ativa. A medida, contudo, não pode ser vista como o único instrumento para essa finalidade, sendo fundamental, além do aprofundamento dos métodos alternativos de conflitos tributários, tal como orientado pelo CNJ na Recomendação n. 120/2021, que prevê o tratamento adequado de conflitos de natureza tributária, quando possível pela via da autocomposição, outros aspectos que estão sendo apresentados nesta pesquisa (CNJ, 2022, p. 104).

Nada obstante, a novel legislação deve ter seus méritos reconhecidos, bastando citar outro dado interessante, para além das questões relativas a morosidade processual, que é o aumento nas recuperações de créditos fiscais.

No ano de 2021, através da transação tributária, foram recuperados cerca de R\$ 6,4 bilhões de reais, isso representa vinte por cento de todos os valores restaurados pela Procuradoria da Fazenda Nacional aos cofres da União (BRANCO, 2022).

Entretanto, o que nos realça aos olhos é outro dado, pois no mesmo curso de tempo a chamada execução forçada, através da exigência do cumprimento de sentença pela via judicial reouve um total de R\$ 6,6 bilhões de reais.

Em outras palavras, uma hipótese de extinção do crédito tributário que somente existia há um ano, foi capaz de conseguir recuperar ao erário montante similar ao método mais antigo, o que por si nos demonstra o êxito na iniciativa, bem como a necessidade de se criar outras formas de gerenciamento da problemática.

Diante dos narrados feitos da transação tributária que surge a ideia da aplicação da arbitragem, como uma alternativa ao processo judicial visando a diminuição das avenças fiscais.

## **2 A ARBITRAGEM NO BRASIL**

Feita a análise do contencioso fiscal e a primeira ligação sobre a possibilidade das demandas tributárias serem definidas através de meios adequados a resolução do conflito, como trazido através da transação tributária. Passaremos, então a tratar brevemente sobre o instituto da arbitragem no ordenamento jurídico brasileiro.

O instituto há muito tempo está positivado no Brasil (a arbitragem é disposta desde o século XIX em nossa legislação). Entretanto, apesar de todo esse tempo, sua aplicabilidade ainda é restrita a litígios complexos, e em sua maioria causas relativas a grandes corporações, diante dos altos custos do processo arbitral e também do pouco contato que ainda se tem nos cursos de direito sobre o tema.

A arbitragem se caracteriza como um método heterocompositivo para resolução do conflito, tal qual o processo judicial, ou seja, aqui as partes elegem terceiro (árbitro ou juiz) para decidir, enquanto na autocomposição, o que acontece é o fim dos dilemas sem intervenção de terceiro. Assim, a arbitragem é conceituada pela clássica doutrina de Carlos Alberto Carmona (2008, p. 43) como:

A arbitragem – meio alternativo de solução de controvérsias através da intervenção de uma ou mais pessoas que recebem em seus poderes de uma convenção privada, decidindo com base nela, sem intervenção estatal, sendo a decisão destinada a assumir a mesma eficácia da sentença judicial – é colocada à disposição de quem quer que seja para a solução de conflitos relativos a direitos patrimoniais acerca dos quais os litigantes possam dispor.

Assim, para que haja a adesão ao instituto é necessário o firmamento de uma convenção de arbitragem, que pode dispor além do aceite ao processo arbitral, sobre outras matérias, como a fixação dos árbitros, as legislações que estes devem se atentar para o julgamento, autorização para julgamento por equidade (opção em que a decisão se dá não com base no direito positivo) e até o prazo para a sentença.

Atualmente, o meio de resolução de conflitos é regido pela Lei 9.307/96, entretanto somente depois de 19 (dezenove) anos, por meio da Lei 13.129/15, que se constou expressamente (art. 1º, §1º) a possibilidade da administração pública direta poder se valer do instituto. Sobre o tema:

Não resta dúvida quanto à possibilidade da arbitragem nos casos da administração pública, seja entre entes federativos da administração direta ou indireta. Ressalta-se que, o objetivo da lei é de estimular o uso do instituto

e não obrigá-lo, tendo em vista de um lado a excessiva demanda no Poder Judiciário, e de outro as inúmeras vantagens da arbitragem (como celeridade, expertise, etc.) a favorecer, também o Poder Público como benefício indireto a toda sociedade. De forma acertada, embora repetitivo [...] reiterou-se que apenas conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis serão objeto de arbitragem envolvendo a Administração (CAHALI, 2017, p. 490-491).

Diga-se de passagem, a alteração normativa mesmo que tardia, é muito benéfica pois a alternativa ao processo judicial facilita e pode até diminuir os custos do Estado ao contratar com particulares, por conferir mais segurança jurídica a estes.

Dito isso, é importante ainda falar sobre uma problemática acerca da utilização da arbitragem, como visto somente é possível utilizar o instituto nos casos em que haja “direito disponível”.

Ocorre que alguns autores entendem que essa expressão, por si só, excluiria a possibilidade da arbitragem tributária ser utilizada, por conta dos Princípio da Indisponibilidade do Crédito Tributário e do Interesse Público.

Entretanto, acreditamos que tal debate não pode chegar a outra conclusão senão sobre a possibilidade de utilização do instituto também em casos fiscais, isso porque, o método para resolução processual nada tem a ver com os panos de fundos materiais, entender de forma diversa seria como impossibilitar, inclusive juízes de decidir de forma contrária ao fisco, em outras palavras:

Em suma, com a resolução da controvérsia, o Estado não está a dispor do crédito tributário, mas a encarregar os “cidadãos” da resolução, com igual responsabilidade em produzir uma decisão final, de acordo com os cânones normativos do nosso sistema tributário, ou seja, com a mesma obrigação que qualquer juiz tem em administrar a Justiça (DOMINGOS, 2018).

Delineada as questões mais pertinentes a pesquisa sobre o instituto da arbitragem, passaremos então a análise da experiência portuguesa na implementação desse meio alternativo ao processo judicial.

### **3 A EXPERIÊNCIA PORTUGUESA E A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA**

Como adiantado, o projeto de lei que será analisado ao longo da pesquisa tem uma clara inspiração em nossa antiga colônia, muito por conta dos problemas estruturais atravessados por ela, e que após a implementação da arbitragem tributária foram diminuídos.

Outra similitude interessante de se notar é que as discussões para implementação também passavam por um ponto igualmente espinhoso no Brasil, o trazido dogma da Indisponibilidade do Crédito Tributário.

Entretanto o conflito restou solucionado através do reconhecimento de que a arbitragem não se trata de simplesmente “abrir mão” do crédito, e sim de que as partes seriam capazes de conduzir o processo de forma célere através da cooperação, bem como os árbitros, de forma técnica, trariam decisões sem que o deslinde necessariamente importasse em perdas arrecadatórias para o Estado. Nesse sentido, se chegou ao entendimento da possibilidade de adequação ao meio:

Há o termo “indisponibilidade” adstrito ao fato de que não pode a administração pública negociar um crédito que tenha de qualquer maneira, como se pudesse ser feito no balcão de uma prefeitura ou de uma procuradoria; o fato de se discutir dentro da Arbitragem está certamente revestido de lisura e de legalidade, fato que não se pode contestar. Crê-se

que foram nas situações como as descritas que fizeram o legislador imaginar quando da confecção dos artigos que dizem respeito à indisponibilidade. Na Arbitragem, é uma pessoa competente/técnica no assunto que analisa o caso, e o árbitro é o gerador de equilíbrio de percepção de tratamento igualitário entre a administração e o contribuinte (CISOTTO, 2019, p. 100).

Essa não é a única correspondência, o país europeu também atravessava uma situação de grave crise no sistema judicial, com elevadas cifras em discussão nos litígios tributários.

Não bastasse isso, Portugal ainda enfrentava problemas financeiros com a dívida pública do Estado chegando a perto de 90% do PIB, o que impedia que fossem tomados empréstimos com organismos internacionais (CISOTTO, 2019).

Feito o breve diagnóstico da situação que antecedia a entrada em vigor da arbitragem tributária no país, passaremos agora a explicitar sobre o procedimento realizado em terras lusas, seus avanços e desafios relativos à implementação.

Pois bem, a arbitragem tributária em Portugal foi instituída por meio da lei orçamentária de 2010 e regulamentada através do decreto-lei 10/2011, antes disso apesar da possibilidade de o ente público participar de um processo arbitral, este não podia ser relativo a impostos, em geral.

Após mais de uma década, a experiência vem surtindo efeito na mudança do cenário do contencioso do país. Alicerçada nos precedentes dos tribunais superiores que garantem a livre escolha do contribuinte em dispor sobre a adesão ou não ao procedimento arbitral.

O movimento, por óbvio, se repete nos escritórios de advocacia, com muitos passando a se especializar no tema, o que para além de criar um novo campo de atuação, ajuda na difusão do procedimento e, conseqüentemente, em mão de obra mais hábil.

Acerca das disposições trazidas nas normas acima, estão a possibilidade de indicação de árbitros por contribuintes, o tempo determinado para o fim do processo (seis meses podendo se prorrogar por mais seis), as matérias passíveis de arbitragem, e, principalmente os objetivos que pautam, sobre o tema:

A Arbitragem Tributária foi implementada na ordem jurídica portuguesa por meio do Decreto-Lei 10/2011, e o seu surgimento obedeceu a três objetivos principais: – reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes; – imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a Autoridade Tributária ao sujeito passivo; – reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais (MALHEIRO, 2019, p. 384).

Alguns fatores são fortes influenciadores para garantir a celeridade nas disputas, o primeiro o próprio prazo curto disposto em lei (possibilidade de no máximo um ano de tramitação do processo), o segundo é que o procedimento conforme positivado é baseado no princípio da oralidade (art. 16, “d” do DL n.º 10/2011<sup>3</sup>), e mais o procedimento em si pode ser ajustado, a depender da disposição do árbitro ou do

---

<sup>3</sup> “Artigo 16.º - Princípios processuais

Constituem princípios do processo arbitral:

d) A oralidade e a imediação, como princípios operativos da discussão das matérias de facto e de direito;” (PORTUGAL, 2011).

acerto entre as partes (princípio da autonomia do tribunal arbitral – art. 16, “c” do DL n.º 10/2011<sup>4</sup>).

Ademais, a competência do Tribunal Arbitral é bem delimitada no diploma legal (art. 2º do DL n.º 10/2011<sup>5</sup>), o que demonstra a opção do legislador em “deixar de fora” certos tipos de pronunciamento, e não poderia ser de outra forma, a título de se ver deturpados os próprios pressupostos de sua criação.

Por último, uma questão notória é a positivação da impossibilidade do chamado “recurso à equidade – art. 2º, 2 do Decreto-Lei<sup>6</sup>”, logo os árbitros devem decidir baseado única e exclusivamente no direito constituído, medida importante na defesa dos contribuintes como passaremos a explicitar.

A partir disso, os contribuintes conseguem se valer do método para conseguir uma resposta técnica e menos embasada em circunstâncias além do direito. O que ocasiona mais vitórias para as teses dos cidadãos, e por conseguinte, na cobrança de menos tributos:

Desde que foi implementada, a arbitragem tributária tem vindo a dar provas do oferecimento de um conjunto alargado de vantagens, o que tem permitido aceder a um contencioso tributário mais célere, mais útil e, por conseguinte, mais justo. A prova está no fato de no ano de 2017, a Autoridade Tributária ter perdido cerca de 60% dos processos contra si instaurados pelos contribuintes, em uma média de 6 em 10 (MALHEIRO, 2019, p. 384).

Explica-se. Como trazido anteriormente, um dos principais fatores para implementação do procedimento foi justamente o abarrotamento do judiciário, entretanto, o acúmulo é um verdadeiro círculo vicioso, pois ao não conseguir dar o andamento necessário aos processos, estes se ampliam e conseqüentemente os custos para mantê-los.

Com o Estado cada vez mais inchado, as decisões passam a levar em conta, a título de exemplo, não somente a possibilidade ou não de cobrança de tributo, mas sim o impacto que essa ação causará para os cofres públicos. Em verdade, esse é o enredo de basicamente todos os recursos julgados pelos tribunais superiores brasileiros em demandas repetitivas, quando o assunto é o direito tributário.

É justamente esse caráter autofágico que a arbitragem tributária consegue evitar, já que o procedimento em si foi criado como forma de resolução de demandas privadas, e ao ser replicado para o ente público tende a trazer seu caráter de tecnicidade, e corroborado a um menor tempo na resolução dos conflitos, ajuda a desinchar demandas que com o passar dos anos se tornariam graves problemas.

---

<sup>4</sup> “[...] c) A autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas;” (PORTUGAL, 2011).

<sup>5</sup> “Artigo 2.º

Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável

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

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

b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;” (PORTUGAL, 2011).

<sup>6</sup> “[...] 2 - Os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade.” (PORTUGAL, 2011).

A partir deste enredo, passaremos ao último tópico do artigo, a fim de analisar o Projeto de Lei nº 4.468/20 e com isso discutir a implementação do procedimento arbitral na resolução dos litígios tributários no Brasil.

#### **4 O PROJETO DE LEI Nº 4.468/2020 E A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA COMO MÉTODO ADEQUADO DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS ENTRE ESTADO E CONTRIBUENTES**

Conforme brevemente delineado no tópico anterior, diante das conquistas portuguesas na arbitragem tributária, entendemos que o sucesso do modelo, para além dos benefícios trazidos ao sistema judicial está atrelado a já exposta escolha delimitada dos certos tipos de controvérsias que poderiam ser tratadas pelo procedimento.

Enquanto a experiência lusa é taxativa ao determinar quais os processos possíveis de cabimento, o legislador brasileiro entendeu por bem o fazer por exclusão, na forma do art. 2º:

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 (BRASIL, 2020b).

A ideia, em si, é menos restritiva do que a norma inspiradora, todavia requer um maior grau de responsabilidade do jurista para que possa amolda-lo a hipótese correta ao caso concreto.

Outro ponto de relevo, é que o procedimento arbitral na forma como descrita não pode tratar sobre créditos constituídos (art. 1º, parágrafo único), aparentemente, o *brazilian way* de solucionar a questão da indisponibilidade do crédito tributário. E somente podem ser objeto “a solução de controvérsias de matérias de fato”, conforme art. 1º, caput<sup>7</sup>.

Essa questão nos salta aos olhos, já que o intuito da proposição é justamente corroborar com uma maior celeridade as lides tributárias, entretanto a proposição de utilização em circunstâncias fáticas para além de importar em expressão aberta, pode macular, de pronto, o método.

Já que, a primeira discussão a ser travada pelos árbitros será se a matéria se amolda ou não como discussão fática, e sendo o direito tributário um dos ramos do direito em que menos se discute sobre os fatos, em si, mas sim acerca da adequação da norma com a realidade, a proposição da forma como desenhada, de maneira aberta, pode variar de um “natimorto” a um “cheque em branco” nas mãos das câmaras arbitrais. Nesse sentido, Giacomo Paro e Jéssica Banfield entendem a expressão como:

---

<sup>7</sup> “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.” (BRASIL, 2020b).

Ou seja, optou-se, nesse projeto, por prever a possibilidade de utilização da arbitragem (chamada de arbitragem especial tributária) para solução de questões exclusivamente fáticas e como alternativa a procedimentos que ocorrem antes da constituição do crédito tributário. Conforme ressalta o parágrafo único do referido artigo, o procedimento arbitral é instaurado antes da constituição do crédito tributário para, portanto, discutir as questões de fato que levam à conclusão de incidência ou não de tributo ou ainda sobre créditos que serão utilizados para compensação ou restituição (PARO; BANFIELD, 2021, p. 124).

Em sendo a interpretação a adequada, nós veremos uma situação nova no contencioso tributário, pois as chamadas teses tributárias passaram a ser decididas, acaso os contribuintes assim preferirem no procedimento arbitral, o que importaria em verdadeira mudança do que se tem nos dias atuais, que vemos cada vez mais referidos embates serem tratados pelos mais altos níveis de jurisdição, seja nos tribunais superiores ou nas câmaras administrativas.

Ocorre que, a partir disso poderemos ver a deturpação do procedimento, tendo em vista que, conforme proposto no art. 10 do projeto de lei<sup>8</sup>, a desconsideração da decisão está em um rol taxativo, dentre o qual não se amolda a possibilidade de desconstituir com base em entendimento divergente dos árbitros acerca da exação tributária.

Outro ponto interessante, e que difere da proposição portuguesa é que não são estabelecidos princípios como da oralidade e da livre disposição procedimental, o que pode influir na demora da sentença.

Além disso, o texto possibilita a escolha pela alternativa acaso se trate de lide transitada em julgado ainda não quantificada (art. 12 do PL<sup>9</sup> que altera o art. 74, §19 da Lei 9.430/96), situação para lá de pertinente, porquanto, atualmente, a “liquidação de sentença”, seja pela via judicial ou administrativa é extremamente morosa.

Inclusive, a depender da situação, durante o processo administrativo para quantificação da compensação pode ser que haja a necessidade de ser movido um novo processo, diante das divergências entre a receita e o contribuinte.

Nesse sentido, a arbitragem tributária conforme proposto pelo processo, apesar da necessidade de discussão de diversos pontos, disponibiliza ao contribuinte uma alternativa ao processo judicial, ou seja, cumpre os requisitos de uma das portas já que é “[...] capaz de garantir às partes não só diversas maneiras de ingressar ao Poder Judiciário, mas também diversos caminhos de evitá-lo ou dele sair com dignidade” (CABRAL, 2018, p. 195).

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

---

<sup>8</sup> “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.” (BRASIL, 2020b).

<sup>9</sup> “Art. 12. A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação: §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.” (BRASIL, 2020b).

Ao longo do artigo se deduziu um pouco da problemática que tange o contencioso tributário brasileiro, não nos iludimos a ponto de acreditar que a celeuma será resolvida com a positivação da arbitragem tributária.

Entretanto, alguns fatos são notórios, o paradigma do processo nos trouxe até a atual situação de acúmulo e desesperança, e acreditar que poderemos resolvê-la através dele é um engano tremendo.

Outra questão, é que desde a edição da Lei da Transação Tributária (Lei 13.988/2020) foi dada a amostra de que há luz no fim do túnel, devido ao elevado grau de sucesso da empreitada, que foi capaz de aumentar a recuperação de tributos por parte do Estado, ao mesmo que promovia a desjudicialização.

Para que haja a real solução da mazela, se faz necessário travarmos algumas discussões que alteram por completo o nosso entendimento acerca da justiça tributária, dentre elas está inevitavelmente a superação do princípio da indisponibilidade do crédito tributário.

Como visto, mesmo que a arbitragem tributária não venha importuná-lo, a própria ideia que o faça é um sinal do grau de estaque que nos encontramos quando se fala sobre o tema.

Na forma como proposto, apesar dos diversos pontos necessários para adequação, projeto de lei nº 4.468/2020 cumpre com o objetivo de garantir uma alternativa ao processo judicial tributário, e com isso ajuda no desenvolvimento de um Tribunal Multiportas em nosso sistema judicial, servindo para efetivação dos Princípios do Acesso à Justiça e da Duração Razoável do Processo.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Rafael Alves de; ALMEIDA, Tania; CRESPO, Mariana Hernandez. **Tribunal multiportas**: investindo no capital social para maximizar o sistema de solução de conflitos no Brasil. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2012.

BRANCO, Mariana. Ciência de dados e transação tributária estão por trás de recuperação recorde da PGFN. **JOTA**, [s.l.], 2 fev. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/pgfn-ciencia-dados-transacao-tributaria-recuperacao-recorde-02022022>. Acesso em: 17 nov. 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, [2022]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 15 nov. 2022.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro**: relatório final de pesquisa. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em: 18 nov. 2022.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2020**: ano-base 2019. Brasília: CNJ, 2020. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmeros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>. Acesso em: 17 nov. 2022.

BRASIL. 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: 17 nov. 2022.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2022**. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022.pdf>. Acesso em: 17 nov. 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Presidência da República, [2022]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp194.htm#art1](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp194.htm#art1). Acesso em: 15 nov. 2022.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei nº 4.468/2020**. Institui a arbitragem especial tributária e dá outras providências. Autoria: Senadora Daniella Ribeiro. Brasília: Senado Federal, 2020. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8886181&ts=1599168037085&disposition=inline>. Acesso em: 6 nov. 2022.

CABRAL, Trícia Navarro Xavier. O modelo de justiça multiportas no Brasil. In: TUPINAMBÁ, Carolina (coord.). **Solução de conflitos trabalhistas**: novos caminhos. São Paulo: LTr, 2018. p. 193-198.

CAHALI, Francisco José. **Curso de arbitragem**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

CARMONA, Carlos Alberto. **Arbitragem e processo**: um comentário à Lei 9.307/96. São Paulo. Editora: Malheiros Editores, 2008.

CISOTTO, Liliane Bertelli Imura. A experiência portuguesa na arbitragem tributária e a viabilidade de replicá-la ao Brasil. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo, v. 18, p. 89-117, maio/jun. 2019.

DOMINGOS, Francisco Nicolau. A superação do dogma da incompatibilidade da arbitragem com os princípios da legalidade, tutela jurisdicional efetiva e indisponibilidade do crédito tributário. **Economic Analysis of Law Review**, Brasília, v. 9, n. 1, p. 335-346, jan./abr. 2018. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/9041>. Acesso em: 11 dez. 2022.

MALHEIRO, Gonçalo. Arbitragem em Portugal: situação presente e desafios futuros. **Revista de Arbitragem e Mediação**, São Paulo, v. 63, p. 375-390, out./dez. 2019. NÚCLEO DE TRIBUTAÇÃO DO INSPEER. **Contencioso tributário no Brasil**: Relatório 2020, ano de referência 2019. São Paulo: [s.n.], 2020. Disponível em: [https://www.insper.edu.br/wpcontent/uploads/2021/01/Contencioso\\_tributario\\_relatorio2020\\_vf10.pdf](https://www.insper.edu.br/wpcontent/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf). Acesso em: 28 maio 2022.

PARO, Giacomo; BANFIELD, Jéssica Scott. Arbitragem tributária no Brasil: considerações sobre os projetos de lei 4.257/2019 e 4.468/2020. **Revista de Arbitragem e Mediação**, São Paulo, v. 68, p. 115-136, jan./mar. 2021.

PORTUGAL. **Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro**. Regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril. Lisboa: Diário da República Portuguesa, 2011. Disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/10-2011-280904>. Acesso em: 28 abr. 2023.

TÔRRES, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. Acesso em: 20 nov. 2022.

WATANABE, Kazuo. **Acesso à ordem jurídica justa**: (conceito atualizado de acesso à justiça): processos coletivos e outros estudos. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2019.